

## 16世紀のオランダ簿記書に関する一考察

片岡泰彦

### 第1節 序

複式簿記史上、オランダは16世紀にその姿を舞台に現わす。その幕開けは、2人の商人によって遂行された。1人はアントウェルペンの印刷業者兼出版業者であるクリストファー・プラントアン(Christfer Plantin)であり、もう1人は呉服商ヤン・インピン・クリストッフエルス(Jan Ympijn Christoffels)である。

プラントアンは、1563年から1567年にかけて、自分の業務を仕訳帳と元帳の2冊の会計帳簿に、イタリア式複式簿記により、イタリア語で記録したのである<sup>1)</sup>。

この2冊の会計帳簿は、原価計算史上のみならず複式簿記史上も高く評価されている。

インピンは、1543年、オランダ語による最初の複式簿記文献「新しい教程」を、アントウェルペンで出版した。このインピンの簿記書によって、パチョーリ簿記論はオランダへ伝えられたと言われている。そして、1607年には、パチョーリと並び称せられるシーモン・ステヴィン(Simon Stevin)<sup>2)</sup>の簿記文献が出版される。

しかしインピンとステヴィンの簿記書の間には多くのオランダ語による簿記文献が出版されていた。このうち、注目できる2冊の簿記文献として、ダイクとコウテレーズスの簿記書をあげることができる。

本稿は、インピンの簿記書を始まりとしてダイクとコウテレーズスの2冊の簿記書を分析することにより、16世紀から17世紀にかけてのオランダの複式簿記史に、若干の考察を加えることを試みる。

#### 注

- 1) プラントアンの会計帳簿については、拙稿「16世紀アントウェルペンの会計実務」『会計』第159巻第5号、2001年5月号、26-42頁。拙稿「クリストファー・プラントアンの会計帳簿」(1563~1567年)大東文化大学経営学会『経営論集』第1巻第1号、2001年2月を参照されたい。
- 2) Simon Stevin の呼び方については、英語ではサイモン・ステヴィンまたはサイモン・ステイーヴンであるが、オランダ語では、シーモン・ステヴィンであるので、ここではシーモン・ステヴィンとした。

## 第2節 歴史上の背景

オランダが、歴史上登場するのは、15世紀以降である。本来、オランダは、中世まではネーデルラント (Nederland) の一部とみなされていた。

しかしオランダの商業は、15世紀後半以降、ヨーロッパで大きな発展を開始するのである。

その発展の基盤となったのは、第一が毛織物工業であり、第二が鯨漁業であり、第三がバター、チーズそして穀物等の農業生産物である<sup>1)</sup>。

第一の毛織物業については、南ネーデルラントのフランドルやブラバンド地方を中心に、古くからイタリアのフィレンツェと並び称せられる、ヨーロッパにおける毛織物業生産地として有名であった。そして15世紀後半から問屋制によるマニファクチャー的経営を営んだのである。

もともと南ネーデルラントの毛織物工業は、その原料の供給源をイギリスに依存していた。イギリスからヨーロッパへ輸入される大量の羊毛の90%は南ネーデルラントで織られたと言われている<sup>2)</sup>。

しかし14世紀後半以後、羊毛の生産国たるイギリスが毛織物の生産を開始し、毛織物工業国として、さらにはネーデルラントの競争者として立ち上がってくるのである。

このイギリスの活動によって、ネーデルラントは、一時的に大きな打撃を受ける。しかしスペインから羊毛の供給を受けることによって、立ち直ることができる。そして16世紀に入るや、以前にもまして著しい繁栄を示すこととなるのである。

第二の商業資本発展の基盤となった鯨漁業は、15世紀後半に鯨の主要漁場がバルト海から北海へ移動したことに始まる。

16世紀中葉には、鯨及び鱈を中心とする漁業は、ネーデルラントの主要産業となり、その後のオランダ商業資本繁栄の要となるのである。

その後アントウェルペン (Antwerpen) は、毛織物主産地たるフランダース、ブラバンドの中心都市として、またイギリス毛織物輸出商人ギルドのマーチャント・アドヴェンチャラーズ組合 (Company of Merchant Adventurers) の中心地として隆盛してくる<sup>3)</sup>。

さらにはヨーロッパの商業及び金融の交差点として発展し、1531年にはヨーロッパ最初の株式取引所がアントウェルペンに開設されるのである。

南ネーデルラントの安い毛織物は、アントウェルペンを通して大量にスペインに輸出された。

そのため、それまで繁栄していたスペインの毛織物業は、16世紀中葉に南ネーデルラントとの競争に敗れ衰退する。さらにスペインへ流入した銀は、輸入商品の対価として北ヨーロッパへと流出したのである。そこで、スペインは銀の輸出禁止令を發布したが効果がなかった<sup>4)</sup>。

すなわち、スペインの経済は、ネーデルラントの毛織業の発達により、大打撃を受けるのである。そこでフェリペ二世は、本国の毛織業を再建するため、ネーデルラントの支配を強化した。まずカトリックを奉ずるスペインは、プロテスタント (主としてカルヴィン派) に改宗した北部

の新教徒達を迫害し、重税を課し、各州の自治を奪い専制的統治を推し進めた。

そこで、1565年に「ゴイセン」(Geusen=乞食)<sup>5)</sup>同盟が結成され、対スペインへの反抗運動は独立戦争、市民革命へと発展し、1576年の「ガン (Gand, Ghent) の条約」<sup>6)</sup>によって、その運動は最高位に達した。

これに対し、スペインは南部と北部の分離政策を遂行し、カトリック教徒の多い南部10州を、脱落させることに成功した<sup>7)</sup>。

しかし北部7州は結束を固め、1579年には「エトレヒト同盟」を結成し、1581年には独立を宣言した。そしてネーデルラント連邦共和国 (Republiek der vereeuigde Nederlanden) すなわちオランダが誕生した。

やがて、1585年、スペイン軍がアントウェルペンを占領し、アントウェルペンの優位性は消失する。南ネーデルラント商人達及び毛織物業者達は、北ネーデルラントに移住するのである。

そして1580年以後、レイデン (Leiden) で毛織業が発展し、レイデンは17世紀にはオランダを代表する工業都市へと成長するのである。

さらに、アントウェルペンに代わってアムステルダム (Amsterdam) が台頭してくる。アムステルダムの商人達は、フェリペ二世の軍隊によるアントウェルペンの侵略を、商取引向上のための絶好の機会とした。毛織物工業、鯨漁業、穀物取引は、アムステルダムを中心に活発に遂行された<sup>8)</sup>。アムステルダムの経済的発達とその優位性は、短期間に達成された。アムステルダムは、海運、商品、資本取引に関して、世界的に重要な国際都市となるのである<sup>9)</sup>。

アムステルダム発達の証拠は、その人口増加の推移を見ても明確となる。1300年代は人口1,000人程の市にしかすぎなかったが、1400年代には3,000人、1500年代には12,000人、1578年は3万人となり、1600年に入るや5万人以上のオランダの大都市となるのである<sup>10)</sup>。

一方、フェリペ二世は、オランダ及びオスマン帝国との戦争のため国費を消耗し、1575年に破産宣告を發し国庫の支払を停止した。このため、ネーデルラントに駐留していた強力な軍隊は、たちまち巨大な反徒となり、ネーデルラント軍の逆襲に会い、占領地を取り返されてしまった<sup>11)</sup>。

さらに、スペインの無敵艦隊 (Invincible Armada) は1588年にイギリス海軍に敗れ、フェリペ二世も死亡し、スペインはますます弱体化した。やがて、1602年には、株式会社の起源と言われる「オランダ東インド会社」(Vereenigde Oost-Indische Compagnie) の登場を見るのである。

そして、1609年の休戦条約の成立後、1648年のウェストファリア条約<sup>12)</sup>によって、オランダの独立が認められるのである。

上述のごとく、16世紀のオランダは政治上は混乱と昏迷の中から、大きな犠牲を払いながら独立を勝ち得て行く。一方、経済上は商業取引のたゆまざる努力の結果、大きな発展を遂げ、アントウェルペン、レイデン、アムステルダムのような商業都市の出現を見るのである<sup>13)</sup>。

そして以下に述べるように、これらの諸都市で会計史上注目される多くの貴重な簿記書が出版されたのである。

## 注

- 1) 大塚久雄『欧州経済史序説』大塚久雄著作集第二巻, 岩波書店, 昭和54年, 407頁。
- 2) 伊藤栄『西洋商業史』東洋経済新報社, 昭和46年, 151頁。
- 3) 大塚久雄, 前掲書, 407-408頁。
- 4) 伊藤栄, 前掲書, 151頁。
- 5) スペイン王フェリペ二世の宗教的迫害に対する反対派の数百人の同盟者達は, 1566年摂政パルマ公紀マルゲリタに請願におもむいた。その時この新教徒達を見て, スペインの貴族のひとりベルレーモンが, 公紀に「ゴイセン(乞食)の群れにすぎない」と言ったことから, この名前がついたといわれている。以後ゴイセンは, ネーデルラントの愛国者の名称となった。新大陸から銀を積んで帰るスペインの銀船団を襲撃した海賊も「海の乞食団」(ゼー・ゴイセン)と呼ばれた。西洋史辞典, 東京創元社, 昭和49年, 224頁参照。
- 6) ガン条約は, オランダ独立戦争中の1576年に成立したネーデルラント17州の同盟条約である。オラニエ公ウィレム率いる独立軍は, コランドルのガンを占領し, ブリュッセルの議会指導者との間で条約を結んだ。しかし南北両地方の宗教的, 社会的, 経済的対立は, 解消されず, 新総督ファルネーゼの巧妙な政策によって崩れてしまった。しかし, 北部7州は結束を固め, 1579年にユトレヒト同盟が成立するのである。
- 7) ネーデルラントの北部と南部には, 大きな相違点があった。現在のオランダにあたる北部は, 住民はドイツ系, 言語はドイツ語, 宗教はカルヴィン派のプロテスタント, 産業は商業, 農業, 海上運送業を主としていた。これに対し, 現在のベルギーにあたる南部は, 住民はラテン系, 言語はフランス語, 宗教はカトリック, 産業は牧畜, 毛織物業を主としていた。
- 8) 高橋清徳編訳『交易のヨーロッパ史』〈人物・人・市場・ルート〉2000年7月, 東洋書林, 90-91頁。
- 9) エドウィン・グリーン著, 石川通達監訳『図説・銀行の歴史』原書房, 1994年, 46頁。
- 10) Charles H. Parker, *The reformation of community, Social welfare and Calvinist charity in Holland, 1572-1620*, Cambridge University Press, 1998, p.32, 73.
- 11) 長谷川, 大久保, 土肥共著『ヨーロッパ近世の開花』中央公論社, 1997年, 186頁。
- 12) ウェストファリア (Westfalia) 条約は, 三十年戦争を終結するために, ドイツのウェストファリア地方で1648年に結ばれた条約である。主な条約は次のとおりである。(イ) オランダ, スイスの独立を認める。(ロ)新教徒(プロテスタント)は, 旧教徒(カトリック)と同じ権利を有する。(ハ)フランスは, メッツ, ツール, ベルダンの3市の他アルザスの大部分を獲得する。(ニ)ドイツ領邦君主は, それぞれ小独立国となる。  
この条約以後, 神聖ローマ帝国とオーストリアが弱体化し, フランス, スウェーデン, オランダ, ブランデンブルク等がその地位を高めるという結果を生じた。
- 13) 16世紀のネーデルラントの社会経済的背景については, 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年3月, 53-64頁を参照されたい。

## 第3節 16世紀の簿記書

## I 概観

デ・ヴァール (De Waal) によると<sup>1)</sup>, 16世紀から17世紀初頭にかけて, 正式にはステヴィン

出版以前に、オランダでは11人の著者による簿記書が出版されている。

それらは、ヤン・インピン・クリストッフエルス (Jan Ympijn Chritsoffels, 1543年, アントウェルペン), ヴァレンティン・メンハー・ファン・ケムプテン (Valentin Mennher van Kempen, 1550年, アントウェルペン), ピエーレ・ザヴォンヌ (Pierre Savonne, 1567年, アントウェルペン), エコラウス・ペトリ (Nicolaus Petri, 1567年, アムステルダム), バルトロメウス・クロート (Bartholomeus Cloot, 1582年, アントウェルペン), マルティン・ヴェンセスラウス (Martin Wentseslaus, 1588年, アントウェルペン), レオン・メレムマ (Leno Mellema, 1590, バルトロメウス・ファン・レンテヘム (Bartholomeus van Renterghem, 1592年, アントウェルペン), マルティン・ファンデン・ダイク (Martin Vanden Dycke, 1598年, アントウェルペン), ザッカリアス・ファン・ホーレベーク (Zackarias van Hoorebeke, 1599年, ミッデルブルク), そしてヤン・コウテレールス (Jan Courtereels, 1603年, ミッデルブルク) 等の簿記書である。

## II インピンの簿記書

これら11冊の簿記書のうち、まず重要視されるのは、インピンによって、1543年にアントウェルペンで出版された簿記書「新しい教程」(Nieuwe instructie)である。この著書は、フランス語版<sup>2)</sup>Nouvelle instructionとともに、彼の死後に未亡人の Anna Swinters によって公刊されたものである。英語版の「有名かつ優れた文献」(A notable and very excellent work)<sup>3)</sup>は、1547年にロンドンで出版されている。

インピンは1485年頃に、クリストッフエルスの息子として生まれ、1540年に没している。彼は、若き時代にヨーロッパ中を旅行している。特にヴェネツィアには12年間滞在したが、その時彼は複式簿記を学んだものと思われる。彼はアントウェルペンに居住し、そこで市民権を得て、1519年には呉服商のギルドに加入し、絹織物を初めとする多くの呉服の商売に携わったと言われている。

インピンの簿記書は、前半の簿記に関する解説と後半の簿記例題の部分からなる。

簿記の解説は、29章から構成され、日記帳 (Memoriboecke), 仕訳帳 (Jurnaël), 元帳 (Grooten boeck), 財産目録 (Inventaris) 等の帳簿類の他、勘定科目, 会社, 帳簿の締切方法, 商売の方法他等詳細に記述されてい<sup>4)</sup>る。

例題は、財産目録, 仕訳帳そして元帳からなる。解説の部で述べられていた日記帳は、例題では省略されている。

1536年12月28日に始まる財産目録には、現金 (Casse), 宝石 (Ghesteente), 家屋 (huys), イギリスの毛織物 (Enghelsche Lakenen), アントウェルペン市 (De stadt van Antwerpen) 等の他, 人名による債権及び債務が設けられている。

そして財産目録の内容すべては、仕訳帳へ移記される。

仕訳帳には、1537年1月初めから1537年8月31までの8ヶ月間にわたる取引が仕訳記入されている。

貸借用語は、借方は By, 貸方は an で統一表示されている。例えば、第1仕訳は、借方現金／貸方資本金 (By Casse/an/Capitael) であり、第2仕訳は、借方宝石／貸方資本金 (By Gesteente/an/Capitael) である。

元帳の冒頭には、まず元帳勘定の索引が設けられ、元帳には58個の勘定科目が示されている。

元帳の貸借用語は、借方は is schuldich, ziin schuldig, is debiteur, ziin debiteur で、貸方は moet hebben, is crediteur, ziin crediter, 等に表示されている。

損益計算は、商品別損益計算が示されている。

この場合、未加工絹やジェノヴァ産ベルベットのよう期間中にすべての商品が売却され、売れ残り商品のない商品と宝石、カーギー織毛織物、フランダースの毛織物のよう売れ残り商品のある場合に分類される。

前者の場合は、売上高－仕入高＝利益の計算式で算出され、後者の場合は、売上高－（仕入高－棚卸高）＝利益の計算式で遂行されている。

ここで注目すべきは売れ残り商品勘定の設置である。各種の商品の商品販売益は、損益勘定に振替えられるが、売れ残った期末商品棚卸高は、売れ残り商品勘定へ振替えられるのである。

例えば、カーギー織毛織物の場合、売れ残り商品 3 £ 6 S を売れ残り商品勘定の借方へ振替え、商品販売益 9 £ 15 S を損益勘定の貸方へ振替える。そして最終的に売れ残り商品勘定の全額 349 £ 1 S 8 d を残高勘定へ振替えているのである。

すなわち、インピンは期末棚卸商品について解説し（第24章）、さらに例題で示したことになる。

インピンの元帳決算は、8月31日に遂行される。まず、すべての利益及び費用勘定が22フォーリオの損益勘定へ振替えられる。そしてこの損益勘定の貸借差額の 154 £ 14 S 1 d<sup>5)</sup> を純利益として算出し、この額を資本金勘定の貸方へ振替えるのである。

(インピンの元帳決算概略図)

諸資産勘定		残高勘定 23		資本金勘定 2	
増加 ××××	減少 ××××	諸資産 ××××	資本金 1219.16.1	減少 ××××	増加 ××××
	残高 ××××		諸負債 ××××	残高 1219. 6.1	損益 154.14.1
<u>××××</u>	<u>××××</u>	<u>1504.13.5</u>	<u>1504.13.5</u>	<u>1375.12.9</u>	<u>1375.12.9</u>
		諸負債勘定		損益勘定	
		減少 ××××	増加 ××××	損失 ××××	利益 ××××
		残高 ××××		資本金 154.14.1	
		<u>××××</u>	<u>××××</u>	<u>187.1.9<sup>1</sup>/<sub>2</sub></u>	<u>187.1.9<sup>1</sup>/<sub>2</sub></u>

5 1536年

カージー織毛織物勘定

1536年 5

月	日		aC.	£.	S.	d.	月	日		aC.	£.	S.	d.
12	28	資本金	2	118	16		3	19	物々交換	12	72		
8	31	損益	22	9	15		3	19	現金	1	53	5	
							8	31	売れ残り商品	21	3	6	
合計				128	11		合計				128	11	

21 1537年

売れ残り商品勘定

1537年 21

月	日		aC.	£.	S.	d.	月	日		aC.	£.	S.	d.
8	31	宝石	3	4	13	4	9	2	残高	23	349	1	8
〃	〃	イギリスのオスタード織り	4	17									
〃	〃	カージー織毛織物	5	3	6								
〃	〃	フランダース毛織物	8	70	17								
〃	〃	灰色の粗紡毛織物	10	6	9	6							
〃	〃	タフタ織物	16	15	3								
〃	〃	オランダのリンネル	21	231	12	10							
合計				349	1	8	合計				349	1	8

22 1537年

損益勘定

1537年 22

月	日		aC.	£.	S.	d.	月	日		aC.	£.	S.	d.
8	31	家政費	8	31	3	4	8	31	宝石	3	45	4	4
	31	営業費	9	1	4	3 $\frac{1}{2}$		31	イギリスの毛織物	4	39	15	8
	31	Marchantonio Fillet	15			1		31	イギリスのオスタード織	4	16	3	
	31	資本金	2	154	14	1		31	カージー織毛織物	5	9	15	
合計				187	1	9 $\frac{1}{2}$		31	幅広の毛織物	5		18	
								31	フランダースの毛織物	8	10	4	6
								31	ヴェネツィアへの航海	10	13	5	7
								31	灰色粗紡毛織物	10	3	19	6
								31	未加工絹	12	8		
								31	ジェノア産ベルベット	13	14	13	4
								31	ブルージェのサテン	14	2	9	10 $\frac{1}{2}$
								31	タフタ織物	16	14	13	
								31	サテン織の絹とダマスク織	18	8		
合計				187	1	9 $\frac{1}{2}$	合計				187	1	9 $\frac{1}{2}$

23 1537年

残高勘定

1537年 23

月	日		aC.	£.	S.	d.	月	日		aC.	£.	S.	d.
9	2	家屋	3	133	16		9	2	私・ニコラス・フォレストアインの資本金	2	1219	6	1
	2	預金	3	177	4								
	2	アントウェルペン市	5	6			2		Wouter Mellot	15	87	17	4
	2	Claes van staueren (省略)	6	103	10		2		Karle Lauerdin	17	90	10	
							2		Willem Lybert	17	107		
									合計		1504	13	5
	2	Roelant van Doorne	19	23	12	8							
	2	Dierich Ransaert	19	40	12	8							
	2	Lybert van Oppenen	19	7	17	6							
	2	現金	20	346	5	3							
	2	売れ残り商品	21	349	1	8							
		合計		1504	13	5							

そして資本金勘定の貸借の差額1219£ 6 S 1 dを、決算時の資本金として23フォーリオの残高勘定の貸方へ振替える。また、現金、家屋、売れ残り商品及び債権のような諸資産の残高は、残高勘定の借方へ、そして諸負債勘定の残高は残高勘定の貸方へ振替えられる。そして損益勘定への振替は、仕訳帳の最後の振替仕訳を通して遂行される<sup>6)</sup>。

インピンが論述した簿記論の重要点を、次のようにまとめることができる。

- (1) 29章にわたって複式簿記に関する解説を遂行している。
- (2) 帳簿組織については、日記帳、仕訳帳及び元帳の三帳簿制について解説した。ただし例題については仕訳帳と元帳のみを作成し、日記帳は省略した。
- (3) 財産目録について解説し、例題でも示した。
- (4) 会計期間は、12月28日から8月31日までの約8ヶ月とした。
- (5) 仕訳帳の貸借用語は、借方は By で貸方は an で統一表示している。
- (6) 元帳の貸借用語は、借方は is schuldig, ziin schuldig, is debiteur, ziin debiteur で、貸方は moet hebben, is crediteur, ziin crediteur で示されている。
- (7) 元帳の決算手続は、損益勘定、資本金勘定そして残高勘定で遂行されている。
- (8) 損益計算は、商品別損益計算が示されている。すなわち、口別損益計算が遂行されたことになる。
- (9) 元帳における各商品で算出された損益額の損益勘定への振替と損益勘定から資本金勘定への振替は、仕訳帳での振替仕訳を通して遂行される。
- (10) 各商品の期末棚卸高を明確にするため、売れ残り商品勘定を設けている。



## 注

- 1) De Waal, Van Paciolo tot Stevin, een Bijdrage tot de Leer van het Boekhouden in de Nederlanden, 1927, pp.89-259.
- 2) インピン簿記書のフランス語版の正式名は, Nouvelle Instruction et Romonstration de la Tresexcel-lente science du livre de compte, Antwerp, 1543 である。そして Ympijn の呼び方については, インパイン, インピン, インペイン等がある。  
なおこの論文におけるオランダ諸文献の著者名の呼び方については, オランダ人の drs Anne J. van der Helm 氏の意見に依存している。
- 3) インピン簿記書の英語版は, A Notable and very excellente woorke, expressyng and declaryng the maner and forme... London, 1547 である。
- 4) 詳細は, 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, 84-88頁を参照されたい。
- 5) インピン簿記例題の貨幣単位は, 次の通りである。1 ポンド(L)=20シリング( $\beta$ ), 1 シリング( $\beta$ )=12ブフェンニヒ(d)
- 6) インピン簿記書については, 岸悦三教授の詳細な研究を参照されたい。岸悦三『会計生成史』同文館, 昭和50年, 14-46頁。

## 第4節 ダイクの簿記書

### I 人物

マルティン・ファンデン・ダイク (Martin vanden Dycke) が執筆した簿記書『イタリア方式簿記学習のための明瞭かつ簡潔なる証明』(Claer Ende Cort Bewijs, om te leeren boeck-houden nae de maniere van Italien) は, 1598年, アントウエルペンで出版された。

この簿記書以外にも, ダイクは, 幾冊かの簿記に関する文献を出版している<sup>1)</sup>。

ダイクが, 簿記の教育と簿記書の出版に多大の関心を持っていたことは明らかである。

ダイクは, 1549年にアントウエルペンで生誕した。そして17世紀初頭に没している。ダイクは, アントウエルペンの数学及び簿記の教師であり, また公証人でもあった。彼は, 数学に関して数冊の写本を執筆した。そしてさらに, 彼の生徒のために簿記に関する教科書を書いたのである。当時, アントウエルペンの有名な印刷屋であるクリストファー・プランタンは, ダイクの写本を出版したいと申し出た。しかしダイクは, この申し出を受け入れず, この簿記の教科書は, 1598年にアントーニ・デ・バロー (Anthoni de Ballo) によって出版された。ダイクがプランタンの申し出をなぜ受け入れなかったか, その理由は不明である<sup>2)</sup>。

### II 帳簿組織

#### 1. 種類

ダイクは, 帳簿組織としては, 開業財産目録 (Inventarius), 仕訳帳 (Journael), 元帳 (Grooten

boeck または Schult-boeck) について解説し、例題も示した。

しかし日記帳については、まったく触れていない。この開業財産目録、仕訳帳及び元帳を採用する方式は、同じアントウェルペンで出版されたインピン (Ympyn, 1543年) と同様である。用語等についてもインピンと類似している点があり、ダイクはインピンの簿記書からかなりの影響を受けた可能性は、十分考えられる。

## II 財産目録

仕訳帳とは別に、財産目録 (Inventarius) が例題として示される。

財産目録には、現金 (Cassa)、宝石 (Ghesteenten)、家屋 (Huysen)、イギリスの毛織物 (Enghelsche Lakenen)、樽 (Fusteynen) 等の他、人名による債権及び債務が示される。債権の中には、アントウェルペン市 (De stad van Antwerpen) への貸付が含まれる。この内容は、インピンの例題に類似している。

## III 仕訳帳

仕訳帳は、A 仕訳帳と B 仕訳帳の2つに分かれる。

A 仕訳帳には、1596年8月2日から12月16日までの4ヶ月16日にわたる取引の仕訳記入が示される。B 仕訳帳には、1596年12月16日から1597年7月31日までの7ヶ月16日にわたる取引の仕訳記入が示される。

A と B の仕訳帳の会計期間を合計するとちょうど1年となる。すなわち、ダイクは1年間を会計期間とする例題を示しながらも、わざわざそれを4ヶ月16日と7ヶ月16日という不規則な期間に二分してしまった。

なぜ、ダイクがこのような奇妙な2つの期間を採用したのか、その理由は不明である。

ここでは、2つの期間のうち、より重要と思われる前半のA元帳について解説してみたい。

仕訳帳の初めに、財産目録のすべての項目が仕訳記入される<sup>3)</sup>。

### (仕 訳 帳)

		L.	β.	d.
$\frac{1.}{2.}$	ラオス・デオ, 1596年8月2日, アントウェルペン 現金を資本金へ移記 借方 (Per) 現金, 貸方 (Aen) 資本金, この有名な都市の住民・私 M・V・D. のものである。1566L. 16B. 8d. 今私が割り当てた現金である, それは私の財産目録 (meinen Inventarius) の中で明らかとなる。			
		1566	16	8
$\frac{3.}{2.}$	宝石を資本金へ移記 借方宝石, 貸方資本金, .... 14個のダイヤモンド, 原価 L112 10個のルビー, 原価 L84・10			
		196	10	

貸借用語は、左側・借方は per で、右側・貸方は Aen で統一表示される。

したがって、第1仕訳は、借方現金、貸方資本金 (per Cassa,, Aen Capitlael) であり、第2仕訳は、借方宝石、貸方資本金 (Per Ghesteenten,, Aen Capitalael) である。借方と貸方の間の区切りは、.. マークで表示されている。

#### IV 元帳

元帳 (Schult-Boeck) は A 元帳と B 元帳に分かれる。A 仕訳帳の取引仕訳は A 元帳に転記され、B 仕訳帳の取引仕訳は B 元帳に転記される。

そして A 元帳の期末の締切られた残高は、B 元帳へ繰越される手続が遂行される。

ここでは、仕訳帳と同様に、より重要と思われる A 元帳について解説する。

元帳の冒頭の元帳勘定の索引 (Alphabeth vanden Gtrooten Boeck oft Schult-Boech) によると、A 元帳には91個の勘定科目が示されている。

なお、B 元帳には102個の勘定科目が示されている。

元帳の左側・借方は is schuldig, 右側・貸方は moet hebben で統一表示される。

商品勘定は、まだ一般商品勘定ではなく口別商品名勘定が採用される。そして売上高と仕入高を比較することによって商品販売益が算出される。

宝石 (Ghesteenten), イギリスの毛織物 (Enghelsche Lakenen), 樽 (Fusteynen), 鯿 (Haringhen) ピロード (Fluweelen) 及びフランドルのリンネル (Vlaemisch Lijnwaet) 等の商品はすべて完売しているため、左側・貸方の売上高から右側・借方の仕入高を差引くことにより販売益が計算される。

しかし、オランダのリンネル (Hollands Lijnwaet) のように、商品販売損の算出される商品もある。

ダイクの A 元帳の決算は、1598年12月16日に遂行される。そして決算は、損益 (profit ende on-profit) 勘定、資本金 (Capitlael) 勘定そして残高 (Balancie) 勘定を通して遂行される。

まず、すべての収益・利益が、39フォーリオの損益勘定の貸方へ振替えられる。そして費用・損失が、同じく損益勘定の借方へ振替えられる。さらに損益勘定の貸借差額の1583L.9β.7d.<sup>3)</sup>を純利益として、この額を2フォーリオの資本金勘定へ振替える。

そして資本金勘定の貸借差額の残高4023L.19β.6d.が期末の資本金として残高勘定へ振替えられる。

40フォーリオの残高勘定の左側・借方には、現金等他の資産勘定の残高が振替えられ、右側・貸方には資本金及び負債勘定の残高が振替えられている。この残高勘定はまさに決算残高勘定である。

B 元帳の初めには、A 元帳の決算残高勘定の左右・貸借をそのまま逆にした勘定が、開始残高勘定として示される。

元帳に振替記入に対する、仕訳帳での一連の振替仕訳はない。

## V 簿記論の特徴

ダイクが解説した簿記論は、次のようにまとめることができる。

(1) 仕訳帳と元帳の二帳簿制を採用した。

この方式は、イタリアのマンツォーニ、カサノヴァ、ドイツのシュヴァイケル、ガムメルスフェルダー、ザルトリューム、ゲッセンス、イギリスのピール、ウェディントン、メリス、ペトリ等と同様である。

(2) 財産目録について解説し、例題も作成している。

パチョーリが解説した開業財産目録を示したことは十分評価できる。この方式はインピンと同様であり、インピンに依存したものと思われる。

ステヴィンは、財産目録については、一切触れていない。

(3) 日記帳については、解説も例題も示さなかった。

パチョーリが解説した日記帳を、オランダではインピン、サヴォンヌ、クロート、メレムマ等がすでに解説しており、クロート、メレムマ等は例題を作成していた。ステヴィンは日記帳を解説はしたが例題では示さなかった。

(4) 1年間の会計期間を採用した。

ダイクは、AとBという2つの仕訳帳の例題を示した。A仕訳帳は8月2日から12月16日にわたる期間であり、B仕訳帳は12月16日から7月20日という期間である。この2つの期間を合計するとほぼ1年間となる。ダイクは1年間を単位とする会計期間の思考を有していたことになる。

(5) 仕訳帳の貸借用語は、借方はPerで、貸方はAenで統一表示している。

(6) 元帳の貸借用語は、右側・借方はis schuldig、左側・貸方はmoet hebbenで統一し示されている。この表示法はペトリと同様である。ペトリに依存したものと思われる。

(7) 元帳の決算は、損益勘定、資本金勘定そして残高勘定で遂行される。

(ダイクの元帳決算概略図)

諸資産勘定		残高勘定 40		資本金勘定 2	
増加 ××××	減少 ××××	諸資産 ××××	資本金 4023.19.6	減少 ××××	増加 ××××
	残高 ××××		諸負債 ××××	残高 4023.19.6	損益 1583.9. 7
<u>××××</u>	<u>××××</u>	<u>20825.12.3</u>	<u>20825.12.3</u>	<u>4326.2.11</u>	<u>4326.2.11</u>
		諸負債勘定		損益勘定 39	
		減少 ××××	増加 ××××	損失 ××××	利益 ××××
		残高 ××××		資本金 1583. 9.7	
		<u>××××</u>	<u>××××</u>	<u>1632.12.8</u>	<u>1632.12.8</u>

この方法はインピンと同様である。

残高勘定を採用せず、資本金勘定に現金以外の債権及び債務勘定を集めることにより、最終的に現金勘定と資本金勘定を対比させたステヴィンの方法と異なる。

39		損 益 勘 定				39			
	Car.	L.	β.	d.		Car.	L.	β.	d.
家 屋	3	16	13	4	損 益	23	1048	5	3
オランダのリンネル	11	4	1	4	宝 石	3	1	14	
営 業 費	12	7	4	5	イギリスの毛織物	4	17	14	8
Rente ende Huysuere	13	17	6	8	樽	5	3	6	8
Costen van Huyshouwen	35	3	6	8	Carseyen	5	13	13	4
port van Briuen	35		10	8	鯨	9	39		
資 本 金	2	1583	9	7	Coren overhoop	10	150	8	11
合 計	L.	1632	12	8	利 息	13	289	19	3
					ビロード	18	38	5	6
					為 替	19	26	15	3
					フランドルのリンネル	20	3	9	10
					合 計	L.	1632	12	8

2		資 本 金 勘 定				2			
	Car.	L.	β.	d.		Car.	L.	β.	d.
資 本 金	7	40	8		現 金	1	1566	16	8
アントウェルペンの都市	6	2	13	4	宝 石	3	196	10	
Thomas Wery	7	86	18	9	家 屋	3	266	13	4
Dierick Eelhout	8	153			イギリスの毛織物	4	165		
Cornelis Cleerdonck	8	12	10		樽	5	56	13	4
Knechten en Meysens	9	6	13	4	Carseyen	5	100		
残 高	40	2023	19	6	利子の主たる貨幣	4	96		
合 計	L.	4326	2	11	アントウェルペンの都市	6	6		
					Ian van Hontsum	6	200		
					Huysraet	7	75		
					Coenraert Schetz	7	14		
					損 益	39	1583	9	7
					合 計	L.	4326	2	11

## 注

1) De Waalによると, Chyfel-Boeck, Gheleyn Jansses, Antwerpen, 1591. Chyfel-Boeck/Leerende int corte de Conste van wel Tellen, ende Rekenen. Anthonio de Ballo, Antwerpen, 1600. 他等の文献が出版されている。

De Waal, Van Paciolo tot Stevin, Roermond, 1927. p.235.

2) B. S. Yamey, Historic Accounting Literature II, Volume 24, Martin Vanden Dycke, Claer ende cort bewys, 1598, Introduction を参照。

3) ダイクの例題の貨幣単位は次の通りである。

1 ポンド(L) = 20 シリング( $\beta$ )

1 シリング( $\beta$ ) = 12 プフェンニヒ(d)

## 第5節 コウテレールズの簿記書

### I 人物

コウテレールズ (Courteels, Jan) の簿記書「簿記の様式. 諸種の商売の取引」(Boeck-Houden. Handelende van verscheyden Comenschappen, ...) は, 1603年ミッデルブルク (Middelburg) で出版された。

コウテレールズは, アントウェルペンで生誕したが, 宗教上の理由からミッデルブルクに移住し, 市民権を得た。1613年, 彼はラテン語の教師として Arnemuiden に移住し, そこで市議員となった。しかし, またミッデルブルクに帰り, 1630年頃没している<sup>1)</sup>。

コウテレールズは, 詩人としてまた数学の教師として有名であるが, 彼の簿記書もまたよく知られている。彼の「簿記の様式」は, 1603年に第一版が出版されたが, 多少の改良を加えた後, 1615年, 1623年そして1655年と再版されている。そして, フランス語訳版が1623年に出版されている。

### II 帳簿組織

コウテレールズは, 日記帳 (Memorial), 仕訳帳 (Jaurnael) そして元帳 (Grooten-boeck) の三帳簿制を採用した。

コウテレールズは, 3つの帳簿について解説し, そして例題も作成したのである。

財産目録についても解説したが, 財産目録は, 独立した表ではなく仕訳帳の冒頭に記入され, 日記帳には記入されていない。

パチョーリは, 簿記論の第6章で, 「この帳簿 (=日記帳) の中に財産目録を記入する習慣がある。しかし, 多くの人々の手や目に触れるから, 動産や建物を沢山示すことは誉められることではない。<sup>2)</sup>」と述べている。

財産目録を, 日記帳に記入せず仕訳帳へ直接記録した理由は, このパチョーリの意見に従った

ものと思われる。この開業財産目録を初めとして、三帳簿制を採用する方法は、まさにパチョーリ簿記論の採用を意味している。

この三帳簿制の解説と例題の作成は、オランダではコウテレーズ以前のクロート（1582年）及びメレムマ（1590年）の簿記書でも遂行されている。

ドイツでは、ガムメルスフェルダー（1570年）及びゲッセンス（1594年）が日記帳の必要性を説いたが、例題では示さなかった。日記帳の解説と例題の作成は、ドイツではハーゲル（1624年）によって初めて遂行された。すなわち、ドイツではハーゲルによって、初めて3帳簿制の解説と例題の作成が遂行されたことになる。

イギリスにおける3帳簿制の採用は、リチャード・ダフォルネ（1635年）によって初めてなされている。

したがって、オランダでは、比較的早くから、このパチョーリによって解説された3帳簿制が採用されていたことになる。

日記帳には、1603年9月3日から1604年8月30日にわたる取引の明細と金額が示される。そして日記帳に記入された内容は、仕訳帳へ移記される。

### Ⅲ 仕訳帳

仕訳帳の冒頭には財産目録が示される。

財産目録は左頁に記入され、右頁には仕訳記入が示される。財産目録には、現金、ライン・ワイン、家屋、債権そして債務等が記録されている。

仕訳帳の借方と貸方の用語は、debet（借方）と aen（貸方）で統一表示される。ただし、財産目録から移記する仕訳帳の第一の仕訳記入は、Cassa debet oft is schuldig aen Capitael（借方現金、貸方資本）である。すなわち、借方は debet oft ist schuldig、貸方は aen という特別な用語を使用している。

第2仕訳記入からは、Anthonio Demarato debet afn Capitael（借方 Anthonio Demorato、貸方資本金）と記入される。

仕訳帳の最後には、元帳決算手続のための振替仕訳が示される。すなわち、損益（Winst ende verlies）振替、資本金（Capitael）振替、残高（Balance）振替等に関する仕訳記入が示されている。

### Ⅳ 元帳

仕訳帳に記入された項目は、すべて32フォーリオにわたる元帳の87個の勘定科目に転記されている。元帳の左側・借方は debet で、右側・貸方は Credit で統一表示されている。

元帳勘定の中で興味深いのは、8フォーリオの商品先物取引（Voorcoop van goederen）である<sup>3)</sup>。

この取引は、ある商人が3ヶ月後に商品を受取る契約を結び、この契約した商品を1ヶ月後に他の買手に転売し、3ヶ月後に商品が到着したので、これを買手に渡し、商品販売益を計上するとする内容である。

- (1) 商人は1603年9月24日に、売手の Julian d' Ofiere から、3ヶ月後に受取るという約束で、182L.18β. の額で、商品（ブラウンシュヴァイヒのウール）の先物取引を行う。したがって仕訳では、借方・商品先物取引、貸方・売手の人名（Julian d' Ofiere）勘定と記入される。
- (2) 1ヶ月後の10月20日に、商人は、この先物取引の商品を買手の Mathurin le Mair に、218 L.17β.7d.<sup>4)</sup>で転売する。この取引の仕訳は、借方・買手の人名（Mathurin le Mair）勘定、貸方商品先物取引となる。
- (3) 3ヶ月後の1604年1月4日に、ブラウンシュヴァイヒのウールが到着する。購入価額は、契約の182L・8β. である。仕訳は、借方ブラウンシュヴァイヒのウール、貸方先物取引で記入される。
- (4) 同日、商人は諸経費 9L.10β.6d. を現金で支払う。仕訳は、借方ブラウンシュヴァイヒのウール、貸方現金である。

## (仕 訳 帳)

NO.	月	日	借 方	貸 方	L.	β.	d
1) 21	9	24	商品先物取引	Julian d' Ofiere	182	8	
2) 39	10	20	Mathurin le Mair	商品先物取引	218	17	7
3) 78	1	4	ブラウンシュヴァイヒのウール	商品先物取引	182	8	
4) 79	1	4	ブラウンシュヴァイヒのウール	現 金	9	10	6
5) 89	1	17	商品先物取引	ブラウンシュヴァイヒのウール	218	17	7
6)241	8	31	ブラウンシュヴァイヒのウール	損 益	26	19	1

## (元 帳)

8 1603年

商品先物取引

1603年 8

月	日		F.	L.	β.	d.	月	日		F.	L.	β.	d.
9	24	Julian d'Ofiere	8	182	8		10	20	Mathurin le Maire	11	218	17	7
1	17	ブラウンシュヴァイヒのウール	15	218	17	7	1	4	ブラウンシュヴァイヒのウール	15	182	8	
		合 計	L.	401	5	7			合 計	L.	401	5	7

15 1604年

ブラウンシュヴァイヒのウール

1604年 15

月	日		F.	L.	β.	d.	月	日		F.	L.	β.	d.
1	4	商品先物取引	8	182	8		1	17	商品先物取引	8	218	17	7
〃	〃	現 金	1	9	10	6							
8	31	損 益	28	26	19	1							
		合 計	L.	218	17	7							



- (5) 1月17日に、商品を買手に引渡した時、借方商品先物取引、貸方ブラウンシュヴァイヒのウールと記入する。
- (6) 決算時の8月31日に、ブラウンシュヴァイヒのウールの商品販売益26L. 19β. 1d. を損益勘定へ振替える。次に、商品先物取引に関する仕訳と元帳における商品先物取引とブラウンシュヴァイヒのウールの2つの勘定を示す。

商品勘定は、一般商品勘定ではなく、口別商品勘定が採用されている。勘定の内容は、売れ残り商品のある場合とない場合によって異なる。

すなわち、イギリスの毛織物（28フォーリオ）ライン・ワイン、ブラウンシュヴァイヒのウール、シナモンのように売れ残り商品のない場合は、左側借方には仕入高、右側貸方には売上高が示される。そしてオランダのリンネル及びイギリスの毛織物（10フォーリオ）のように売れ残り商品のある場合は、左側借方には仕入高、右側貸方には売上高と商品棚卸高が示される。

したがって商品販売益の計算方法は、2つの場合で相違が生ずる。

例えば、イギリスの毛織物（28フォーリオ）の場合は、期間内に完売されているので、売上高－仕入高＝商品販売益（140L. 10β. - 120L. = 20L. 10β.）の単純な計算方法で遂行される。

これに対し、オランダのリンネルの場合は、期末棚卸による商品の売れ残り残高が存在するので、売上高－（仕入高－期末商品棚卸高）＝商品販売益（450L－〔575L. 13β. 4d. - 756L.〕＝30L. 6β. 8d.）の公式による計算方法によって、実行される。また、10フォーリオのイギリスの毛織物のように、売上高－（仕入高－期末商品棚卸高）＝商品販売損（234L. 5β. -〔473L. 6β. 8d - 200L.〕＝-40L. 1β. 8d）のように損失の生ずる商品もある。

コウテレールズの元帳決算は、1604年8月31日に遂行される。

まず、すべての収益・利益及び費用・損失勘定は、28フォーリオの損益（Winst ende verlies）勘定へ振替えられる。そして、この損益勘定の貸借差額の391L. 1β. 6 $\frac{1}{2}$ d. を純利益として算出して、この額を2フォーリオの資本金（Capitael）勘定の貸方へ振替える。

（コウテレールズの元帳決算概略図）

諸資産勘定		残高勘定		32		資本金勘定		2	
増加 ××××	減少 ××××	→ 諸資産 ××××	資本金 3170.18.6 ←	減少 ××××	← 諸負債 ××××	減少 ××××	増加 ××××	← 損益 391.1.6 ←	
	残高 ××××			残高 3170.18.6		残高 3170.18.6			
<u>××××</u>	<u>××××</u>	<u>4018.14.5</u>	<u>4018.14.5</u>	<u>3547. 2.6</u>		<u>3547.2.6</u>			
					諸負債勘定		損益勘定		28
					減少 ××××	増加 ××××	損失 ××××	利益 ××××	
					残高 ××××		← 資本金 391. 1. 6 ←		
					<u>××××</u>	<u>××××</u>	<u>997.10.10</u>	<u>997.10.10</u>	

資本金勘定の貸借の差額3170L. 18β. 6 $\frac{1}{2}$ d. を、決算時の資本金として32フォーリオの残高 (Balance) の貸方へ振替える。そして現金、商品及び債権のような諸資産勘定の残高は、残高勘定の借方へ、諸負債勘定の残高は、残高勘定の貸方へ振替えられる。これら元帳の振替記入は、仕訳帳での振替仕訳を通して遂行される。

さらに1604年9月1日から始まる次期のB帳簿へ繰越すために、B元帳とB仕訳帳で開始記入が遂行される。

すなわち、開始残高勘定を設けて、A元帳の残高勘定の諸項目は、B仕訳帳の振替記入を通して、すべてB元帳へ繰越されるのである。

コウテールズが採用した決算法の特徴としては、損益振替、資本振替、残高振替のすべてを仕訳帳の仕訳記入を通して行ったこと、決算残高勘定と開始残高勘定を用いて、資産、負債及び

32 1604年		残 高 勘 定				1604年 32			
	F.	L.	β.	d.		F.	L.	β.	d.
現 金	25	2372	5	3	資 本 金	2	3170	18	6 $\frac{1}{2}$
利子付主要貨幣	4	200			Vincent de Moor	7	272	6	5
Terwe	6	416			Dierck de Hase	22	91	17	4
イギリスの毛織物	10	200			Wilhelm Hufman	22	255	3	
キツネの Symon	14	200			Pierre de Volois	23	99	14	6
オランダのリンネル	17	156			Olvier Martiny	26	66	13	4
白ユリという名の船舶	24	150			Henrick Binckent	32	62	1	3 $\frac{1}{2}$
Paulus Verbec	26	61	17	6	合 計	L.	4018	14	5
Daniel Winter	27	262	11	8					
合 計	L.	4018	14	5					

2 1604年		資 本 金 勘 定				1604年 2			
	F.	L.	β.	d.		F.	L.	β.	d.
Abraham vanden Berch	5	125	13	4	現 金	1	1500		
Huybrecht Draeck	5	250	10	8	Anthonio Remarato	3	125	13	4
残 高	32	3170	18	6 $\frac{1}{2}$	Ligotte Berlax	3	50	16	8
合 計	L.	3547	2	6 $\frac{1}{2}$	Camerycx doeck	3	179	11	
					ライン・ワイン	4	560		
					Huys den dobbel Ducaet	4	600		
					hooftpennige ran Renten	4	100		
					Aron Bruneau	5	40		
					損益	28	391	1	6 $\frac{1}{2}$
					合 計	L.	3547	2	6 $\frac{1}{2}$

28	1604年	損益勘定				1604年	28		
	F.	L.	β.		F.	L.	β.		
haer selven	9	49		7	営業	12	20	17	4
Rofrecht de Groot	11	6	15	7	Henric Bincken	10		14	1
現金	25	194	2	10	会社の損益	30	86	15	5
ライン・ワイン	4	50	10		会社の損益	23	23	3	9
イギリスの毛織物	10	40	1	8	Comerycx	3	56	14	
保険計算	13	264	4	7	huys ghenamt	4	100		
Pierre de Valois	24	1	14	1	小麦	6	182	5	4
資本金	2	391	1	$6\frac{1}{2}$	ピロード	6	4	16	2
合計	L.	997	10	$10\frac{1}{2}$	シルヴィアの生産物(製造物)	12	10	14	
					ロンドンの製造物	13	118	13	6
					ハンブルクの製造物	13	77	11	6
					ウール	15	26	19	1
					ロンドンの Paulus Verbeck	16	19	17	2
					Cancel	16	115	18	11
					Ivan Cardim	16	1	10	5
					オランダのリンネル	17	30	6	8
					ロヴァンの製造物	21	10	15	7
					船舶	24	33	10	
					Gabriel du Bcois	24	8	1	8
					Huer ende Renten	28	6	5	
					会社の損益	29	62	1	$3\frac{1}{2}$
					合計	L.	997	10	$10\frac{1}{2}$

資本勘定の締切りと再開を行ったこと、そして元帳記入はすべて仕訳帳を通して実行したのである。

すなわちコウテレーズは一大陸式決算手続を示したことになる。

この方法は、ドイツのゲッセンス（1594年、ハンブルク）の簿記書と同様である。多分、コウテレーズはゲッセンスの影響を受けたように思われる。

## V 簿記論の特徴

コウテレーズ簿記論の特徴は、次のように分類することができる。

- (1) 日記帳、仕訳帳そして元帳の三帳簿制を解説し、例題も作成している。
- (2) 財産目録については解説したが、例題については日記帳に記録せず、仕訳帳の中で示して

いる。

- (3) 9月1日から8月31日という1年間にわたる会計期間を採用した。1年間という会計期間を単位としたという点では、ダイクと同様である。

ドイツでは、すでにブリュッセル出身のゲッセンス(1594年)が、1月1日から12月31日までの1年間の単位とする会計期間を示している。ステヴィンが解説した1年間の単位とする会計期間は、この伝統に従ったものと思われる。

- (4) 仕訳帳の左側・借方は *debet*, 右側・貸方は *aen* の用語で統一表示されている。  
 (5) 元帳の左側・借方は *debet*, 右側・貸方は *credit* で統一して示されている。  
 (6) 元帳の決算手続は、損益勘定、資本金勘定、残高勘定内で遂行されている。この手続方法はインピン、ダイクの場合と同様である。

残高勘定を採用せず、資本金勘定に、現金以外の債権及び債務勘定を集めたステヴィンは、伝統的な決算方法に従わなかったことになる。

- (7) 仕訳帳に元帳の決算仕訳を示している。  
 (8) 口別損益計算を遂行している。  
 損益計算については、商品別に損益を計算を示した。その際、売れ残り商品である期末商品棚卸高を設け、損益計算を遂行している。  
 (9) 商品先物に関する取引の例題を作成している。

#### 注

- 1) M. F. Bywater and B. S. Yamey, *Historic Accounting Literature, a companion guide*, London, 1982, P.84 を参照。  
 2) 拙著『イタリア簿記史論』森山書店, 昭和63年, 183頁。  
 3) Bywater and Yamey, *Historic Accounting Literature*, 85頁の中で, Yamey は *Voorcoop van goederen* を *Forward trading in goods* (商品先物取引) と訳しているのだから、この訳によった。  
 4) 例題の貨幣単位は、次の通りである。  
     1 ポンド(L) = 20 シリング( $\beta$ )  
     1 シリング( $\beta$ ) = 12 プフェンニヒ(d)  
 5) 原典の数字(212と188)は誤りなので、218と182とする。

## 第6節 結

13・4世紀にイタリアで生誕した複式簿記は、16世紀にオランダへ伝播する。その流通方法には2つの道があった。第1は、イタリア人とオランダ人の人間的交流を通してであり、第2は、パチョーリ簿記論のオランダ語への翻訳という文献上の交流を通してであった。

第1の流通方法の先駆者はプランタンであり、第2の流通方法の先駆者はインピンであった。

特にインピンによって導入されたイタリア式簿記法は、16世紀から17世紀にかけてのオランダで、大きな発展を遂げるのである。

まず帳簿組織については、パチョーリが解説した日記帳、仕訳帳そして元帳の三帳簿制が採用された。例えば、インピンは日記帳については解説のみで、例題は示さなかったが、クロート、メレムマ、コウテレーズ等は解説と例題で三帳簿制を示した。

同じくパチョーリが解説した（開始）財産目録について、インピン、ダイク、コウテレーズが説明し、さらに例題も示した。ステヴィンは、財産目録については例題も解説も示さなかった。

会計期間については、インピンは8ヶ月という期間を採用したが、ダイクやコウテレーズは1年間を単位とする期間を採用している。

商品勘定については、商品名勘定を用い、各商品名勘定ごとに算出された損益額が損益勘定に集められたのである。

元帳の勘定科目については、インピン、ダイク、コウテレーズが、現金勘定、商品名勘定、人名別債権・債務勘定、損益勘定、資本金勘定、残高勘定を設けた。そして、各商品名勘定から損益勘定への振替、損益勘定から資本金勘定への振替、資本金勘定及び資産・負債勘定から残高勘定への振替が遂行された。残高勘定には残高試算表としての機能を持たせたのである。

元帳の決算振替について、インピンは損益勘定に関する振替のみを仕訳帳の中で、振替仕訳として示したが、コウテレーズは、すべての元帳の決算振替を仕訳帳を通して行った。

16世紀から17世紀初頭のオランダで、正式にはインピンからコウテレーズへ至る簿記書の中で、パチョーリ簿記論は十分に生成し、発達していったのである。