

科学研究費助成事業（科学研究費補助金）研究成果報告書

平成25年4月30日現在

機関番号：37105

研究種目：基盤研究（C）

研究期間：2010～2012

課題番号：22530508

研究課題名（和文） 17世紀から19世紀までの年度決算書、単式簿記と複式簿記の交差と融合に関する研究

研究課題名（英文） The Accounting Evolution from The 17th to The 19th Century in Germany, Concerning with The Single-Entry Bookkeeping and The Double-Entry Bookkeeping

研究代表者 土方 久 (HIJIKATA HISASHI)

西南学院大学・商学部・教授

研究者番号：40069711

研究成果の概要（和文）：

複式簿記を包摂して「会計」に進化するとしたら、簿記と会計の接点にあるのは「年度決算書」。世界で最初に規定されたのは17世紀の中葉。簡便ないし簡単な簿記としての「単式簿記」を頼りに「財産目録」の貸借対照表を作成することが普通商人（小売商）にのみ規定されたのである。大商人（卸売商）および銀行家に規定されることがなかったのは、すでに、17世紀、18世紀に、複式簿記を頼りに「損益勘定」と「残高勘定」を作成、この残高勘定を貸借対照表の代用にしていたからである。

しかし、ドイツに複式簿記が普及するのは19世紀の中葉。「損益勘定」に相当する「財産目録の検証表」まで作成しなければならなくなると、単式簿記は複雑ないし煩雑な簿記に陥ってしまい、むしろ、退化して、複式簿記に融合することになる。さらに、株式会社が急増する19世紀の中葉に、ドイツ株式法、ドイツ商法によっては、貸借対照表に併存して、「損益計算書」も作成することが規定されることから、複式簿記に、最終的に融合したにちがいない。

研究成果の概要（英文）：

If the double-entry bookkeeping evolved for “accounting”, the point of contact of the bookkeeping and the accounting is “annual financial statements”. It is middle of the 17th century that the flake of the financial statements (a list of property) is prescribed first in the world. The balance sheet of a list of property made based on the single-entry bookkeeping that is simple and easy is prescribed to a small-business. The reason why it is not prescribed to a business magnate and a banker in the 17th century and 18th century is that they made a profit-and-loss account and balance account based on double-entry bookkeeping. This balance account was considered to be the substitute of the balance sheet.

However, it is middle of the 19th century that double-entry bookkeeping spreads in Germany. Because the single-entry bookkeeping must become make the “proof sheet of the balance sheet of a list of property” equivalent to a profit-and-loss account, it falls into bookkeeping complicated complicatedly and rather degenerate. It fuse for double-entry bookkeeping. Furthermore, it must finally fuse for double-entry bookkeeping because stocks companies increase rapidly in the 19th century and in German stocks company law and German commercial law, the income statements are prescribed with a balance sheet.

交付決定額

(金額単位：円)

	直接経費	間接経費	合計
2010年度	800,000	240,000	1,040,000
2011年度	500,000	150,000	650,000
2012年度	300,000	90,000	390,000
年度			
年度			
総計	1,600,000	480,000	2,080,000

研究分野：社会科学

科研費の分科・細目：経営学・会計学

キーワード：単式簿記、複式簿記、日記帳ないし仕訳帳、元帳、簿記の検証、貸借平均の原理、貸借対照表、損益計算書

1. 研究開始当初の背景

「会計情報」自体が多様化する現状にあって、しかも、この変革を可能にする「開示技術」が急速に進歩する現状にもあって、「それでも、複式簿記に関わるのはなぜか」、したがって、「それでも、今日の複式簿記の枠内にある会計、『複式簿記会計』であるのはなぜか」、このような疑問を抱き続けるのは、私だけではあるまい。「ドイツ簿記の16世紀」に遡源して、17世紀、18世紀を経由、19世紀までの単式簿記と複式簿記、さらに、静態論から「20世紀の動態論」まで、この4世紀余の間を俯瞰、「複式簿記会計の進化」として、拙書『複式簿記の歴史と論理』（2005年、森山書店）と『複式簿記会計の歴史と論理』（2008年、森山書店）にまとめた私としては、「複式簿記であるなら間違いない」と思い込んでしまう「複式簿記の神話」に無意識に頼っていることを自覚しておかねばならないのではとの思いから、単式簿記を頼りに作成される「年度決算書」と複式簿記を頼りに作成される「年度決算書」の関わりを改めて解明しておかねばならないとの思いを新たに抱いたわけである。

2. 研究の目的

すでに、私は、20世紀のドイツはもちろん、日本の会計理論、日本の会計制度を支配した近代会計の父 Schmalenbach, E. の大著『動的貸借対照表論』に取り組んでいくうちに、第8版の序文から、収支簿記（カメラル簿記）と単式簿記に関わりながら、「複式簿記」を基軸に構築されていることに気付かされるにつれて、私の脳裏から離れない問題は、簿記と「会計」の関わりである。今日の複式簿記の枠内にある会計、「複式簿記会計」に進化したものと想像しうからである。しかし、疑問となるのは、簿記と会計の接点にあるのは「年度決算書」、これがどのように作成され

てきたかである。ドイツに複式簿記が普及するのは19世紀の中葉。たとえば、18世紀の簿記学者 Marperger, P. A. によると、「簡素な様式、古い様式として、個々の項目に備え付けられる帳簿が対立する」とか、20世紀の経済学者 Sombart, W. によると、「単式簿記を不完全な簿記と理解するだけではなく、特定の『システム』を持った簿記として理解するならば、15世紀の末葉に完成された複式簿記は『単式簿記』に起因することはない」とか、19世紀末葉の簿記学者 Schiebe, A. によると、「単式簿記は、それほど完全に全体的にも認識されてはいない。ほぼ40年来、そのようである」と解説されるのに対して、会計学者 Schmalenbach によると、「単式簿記を使用する商人」、「法律はこのような商人を指定していたのであって、（ドイツ普通商法が起草される）1857年には、まだ非常に少なかった複式簿記を使用する商人を指定していなかった」のだが、「単式簿記の様式は、今日では、『進化、退化した複式簿記』であるかのようにになっている」と解説されることから想像するに、ドイツでは、まずは、単式簿記と複式簿記が交差したのだが、19世紀の中葉からは、単式簿記は複式簿記に融合、単式簿記は退化してしまい、複式簿記を包摂して「会計」に、したがって、「複式簿記会計」に進化したことになる。

そうであるとしたら、「年度決算書」について、単式簿記と複式簿記はどのように交差したのか。これに対して、19世紀の中葉からは、単式簿記はどのように退化してしまい、複式簿記にどのように融合したのか。すでに、拙著にまとめたはずの「複式簿記会計の進化」について、新たな資料を調査、発掘して、これを収集、解読して、改めてより明確な裏付けを得ておかねばならないのである。実証しておかねばならないのである。したがって、「17世紀から18世紀までの年度決算書、

単式簿記と複式簿記の交差と融合に関する研究」を完成しておかねばならないのである。

3. 研究の方法

年度決算書について解説する印刷本で、17世紀を代表するのは、1675年に出版される Savary, J. の印刷本、さらに、18世紀を代表するのは、1704年に出版される de la Porte, M. の印刷本、そして、19世紀を代表するのは、1836年に出版される Schiebe, A. の印刷本ということで、この3冊の印刷本を改めて精読、読了して、その異同点について新たに分析することにした。

本来、この裏付けを得るために、ドイツ北⊙、中部、南部の諸都市の古門書館、資料館、図書館および市庁舎に眠る、実際に簿記を実践する商人の資料、単式簿記を頼りに作成される年度決算書と複式簿記を頼りに作成される年度決算書の資料を調査、発掘することにしてきたが、該当する資料を見出すことができなかった。17世紀、18世紀、19世紀のドイツに出版される「簿記の印刷本の目録」をほぼ完全に作成して、その印刷本を可能な限り収集、手当たり次第に解説することにした。特に、「英国勅許会計士協会」に所蔵される印刷本の複写を依頼するのに併せて、久留米大学の図書館「ハーウッド文庫」に所蔵される印刷本を閲覧（幸いに、私は久留米市に在住）、これを解説して、すでに、改めて精読、読了して、その異同点について分析することにした。17世紀、18世紀、19世紀を代表する3冊の印刷本の裏付けを得ることにした（その旨は2010年度と2011年度の「研究実績報告書」に申告済）。その印刷本は「簿記の教科書」かもしれないが、印刷本によっては、実際に簿記を実践する商人の経験に裏打ちされた教科書でもあるものと確信したからである。事実、その裏付けを得ることはできたようである。実証することはできたようである。

さらに、19世紀の中葉といえば、株式会社が増殖して、これが規制される時代。そこで、「ドイツ株式法」、「ドイツ商法」に規定される年度決算書、単式簿記を頼りに作成される年度決算書と複式簿記を頼りに作成される年度決算書についても解明することにした。そうすることによって、単式簿記は退化してしまい、複式簿記に、最終的に融合することになることを実証することにした。

ところで、ドイツで最初に出版される印刷本は16世紀の中葉。「ドイツ固有の簿記」が展開されるので、このドイツ固有の簿記を頼りに作成される年度決算書についても、その印刷本を収集、解説して、16世紀の末葉には、イタリア簿記の複式簿記に融合してしまっていることも解明することにした。

なお、商業史と都市史からも、その裏付け

を得るために、その専門家を探し訪ねては、知識を提供してもらい、その経済的かつ社会的な背景を想像するのに役立ったようである。

4. 研究成果

複式簿記を包摂して「会計」に進化するとしたら、簿記と会計の接点にあるのは「年度決算書」。年度決算書として「財産目録」が世界に最初に規定されるのは1673年に公布される「フランス商事王令」。簡単なし簡便な簿記としての「単式簿記」を頼りに作成される「財産目録の貸借対照表」である。作成するのは普通商人（小売商）である。これに対して、1704年に出版される de la Porte, M. の印刷本によると、大商人（卸売商）および銀行家が作成するのは、複式簿記から誘導される「損益勘定」と「残高勘定」。この残高勘定が財産目録の貸借対照表に相当するというのである。しかし、ドイツに複式簿記が普及するのは19世紀の中葉。1836年に出版される Schiebe, A. の印刷本によると、期間損益を検証するのに、その損益勘定に相当する「財産目録の検証表」までも作成しなければならなくなるので、単式簿記は、むしろ、複雑ないし煩雑な簿記に陥ってしまい、複式簿記と融合することになる。

しかも、1870年に公布される「ドイツ改正株式法」に確定資本金制が導入されるので、「貸借対照表」に計算されるのは配当可能利益としての「処分可能利益（繰越利益）」、期間利益としての「稼得利益（業績利益）」が計算されるのは損益勘定の「損益計算書」である。そこで、1884年に公布される「ドイツ改正株式法」、さらに、1897年に公布される「ドイツ商法」から初めて、年度決算書としては、株式会社に対してであるが、貸借対照表に併存して「損益計算書」も規定されることになる。複式簿記に、最終的に融合することになるのである。

ところで、簿記については、1523年にドイツで最初に出版される印刷本、Grammateus, H. によって首唱される「ドイツ固有の簿記」についてであるが、すでに、1596年に出版される Wilhelm, M. の印刷本によって、ただの二重記録から「反対記録（貸借記録）」に徹底されることによって、イタリア簿記の複式簿記に融合してしまっていることを付言しておきたい。

このように、「17世紀から18世紀までの年度決算書、単式簿記と複式簿記の交差と融合に関する研究」を完成することによって、すでに、拙著にまとめたはずの「複式簿記会計の進化」については、ヨリ明確な裏付けが得られたものと確信する。実証しえたものと確信する。そして、混沌の感にある現状の「会計」に立ち向かうには、「複式簿記の神話」

に無意識に頼っていることを自覚してからのことであらねばならないものと展望する。

なお、研究成果の1部は、すでに、拙著『複式簿記生成史の研究』（2012年、森山書店）に公表して、国内外に発信、その反応を期待しているところである。

5. 主な発表論文等

（研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線）

〔雑誌論文〕（計10件）

- ① 土方 久、記録の起源と複式簿記の記録（I I）、西南学院大学商学論集、査読有、57巻1号、2010、1-27
- ② 土方 久、記録の起源と複式簿記の記録（I I I）、西南学院大学商学論集、査読有、57巻2号、2010、1-28
- ③ 土方 久、ドイツ固有の簿記の再考—von Ellenbogen, Erhart 1538年—、西南学院大学商学論集、査読有、57巻3号、2010、1-45
- ④ 土方 久、ドイツ固有の簿記の再説—von Ellenbogen, Erhart 1537年—、西南学院大学商学論集、査読有、57巻4号、2011、1-39
- ⑤ 土方 久、ドイツ固有の簿記の融合—Wilhelm, Matthiam 1596年—（I）、西南学院大学商学論集、査読有、58巻1号、2011、1-37
- ⑥ 土方 久、ドイツ固有の簿記の融合—Wilhelm, Matthiam 1596年—（I I）、西南学院大学商学論集、査読有、58巻2号、2011、1-26
- ⑦ 土方 久、ドイツ固有の簿記の融合—Wilhelm, Matthiam 1596年—（I I I）、西南学院大学商学論集、査読有、58巻3号、2011、1-22
- ⑧ 土方 久、記録の起源と複式簿記の記録（I V）、西南学院大学商学論集、査読有、58巻4号、2011、1-29
- ⑨ 土方 久、記録の起源と複式簿記の記録（V）、西南学院大学商学論集、査読有、59巻1号、2012、1-28
- ⑩ 土方 久、記録の起源と複式簿記の記録（V I）、西南学院大学商学論集、査読有、59巻2号、2012、1-33

〔図書〕（計3件）

- ① 土方 久、西南学院大学学術研究所、16世紀におけるドイツ固有の簿記の研究—複式簿記の歴史からその論理を求めて—、2012、262
- ② 土方 久、森山書店、複式簿記生成史の研究—ドイツ固有の簿記と複式簿記の交渉と融合—、2012、428

- ③ 土方 久、西南学院大学学術研究所、記録の起源と複式簿記の記録、2013、184

6. 研究組織

(1) 研究代表者

土方 久 (HIJIKATA HISASHI)
西南学院大学・商学部・教授
研究者番号：40069711

(2) 研究分担者

なし ()
研究者番号：

(3) 連携研究者

なし ()
研究者番号：