

シュバルツ簿記の仕訳

——その書き方と発展段階——

岡 下 敏

シュバルツ簿記書の第一例示においては、主要簿として、仕訳帳 (Zornal) と債務帳 (Schuldbuch, 現在の総勘定元帳) の二冊が用いられている。取引は、まず仕訳帳に借方と貸方に分けて複式に仕訳され、ついで債務帳に設けられた各勘定口座に、仕訳の貸借関係を維持しかつ仕訳と同額が転記されるのである。転記に関するかぎりは、現在われわれが行っているやり方と同じと考えればよい。そのさいどのような事柄を記帳対象すなわち取引とし、それらをどのような原則にもとづいて貸借に分けて記入するかについては、すでに検討を行った¹⁾。

では、取引を貸借二つの側に分けて複式に仕訳するとして、第一例示においては、どのような事項をどのような順にどのような形式で記録するのだろうか。また仕訳には、一定のパターンが存在するのであろうか。そしてさらに、仕訳の発展過程において、第一例示での仕訳の仕方は、どの段階のものとして位置づけうるであらうか。これらの点を解明するのが、本稿の目的である。

- 1) 拙稿、シュバルツ簿記の小書きの吟味、青山経営論集、第25巻第2号71～91頁。およびシュバルツ簿記の小書きの吟味 (続)、青山経営論集、第25巻第3号125～148頁。

二

第一例示における仕訳を概観し、かつ以降の検討の手掛りとするために、第一例示の仕訳として最も典型的で簡潔と考えられる、五つの仕訳をまず示すことにする。これらは、5月20日付で行われている七つの仕訳の、はじめの五つである²⁾。(訳文中カッコ内に示す部分は、筆者添付。以下同じ。)

Adi 20. Mazo.

Vns soll bancho Capello duc. 2900. Die sollen wir Roma. Haben die vnsern daselbst zalt a $1\frac{1}{2}$ percento a Zuan Zupi, duc. 2900.

Vns soll Franc^o Verzelin duc. 999. g. 12. p. 13. Die sollen wir Rom. Haben die vnsern daselbst zalt Bernardo Bini $1\frac{1}{2}$ percento, duc. 999. 12. 13.

Vns soll Franc^o Verzelin duc. $100\frac{1}{4}$. Die sollen wir al bancho Preulli. Haben wir in gemelten bancho lassen schreiben, duc. 100. 6. —.

Vns soll Franc^o Verzelin duc. 1 M^o. Die sollen wir al bancho Bisani. Hat uns gemelter bancho bey disem Franc^o verschafft, duc. 1000.

Vns soll cassa duc. 569. Die sollen wir Franc^o Verzelin. Zalt er vns bar an seiner schuld, duc. 569.

5月20日

カペロ銀行は、われわれに duc. 2900 を（与え）ねばならない。それをわれわれはローマ支店に（与え）ねばならない。同地のわれわれの支店は（換算率を） $1\frac{1}{2}$ パーセントとしてズワン・ズッピ氏に支払った、duc. 2900.

2) Alfred Weitnauer, Venezianischer Handel der Fugger Nach der Musterbuchhaltung des Matthäus Schwarz, 1931, S. 193.

フランコ・フェルツェリン氏はわれわれに duc. 999. g. 12. p. 13 を (与え) ねばならない。それをわれわれは、ローマ支店に (与え) ねばならない。同地のわれわれの支店は、(換算率を) $1\frac{1}{2}$ パーセントとしてベルナルド・ビニ氏に支払った, duc. 999. 12. 13.

フランコ・フェルツェリン氏はわれわれに duc. $100\frac{1}{4}$ を (与え) ねばならない。それをわれわれはプロイリ銀行に (与え) ねばならない。われわれは、上記銀行において手紙を書かせた, duc. 100. 6.

一.

フランコ・フェルツェリン氏はわれわれに duc. 1000 を (与え) ねばならない。それをわれわれはビザニ銀行に (与え) ねばならない。上記銀行はわれわれに対してこのフランコ氏に委託した。duc. 1000.

現金はわれわれに duc. 569 を (与え) ねばならない。それをわれわれは、フランコ・フェルツェリン氏に (与え) ねばならない。かれはわれわれに、現金をもってかれの債務を支払う, duc. 569.

これらの仕訳を見ることから明らかなごとく、仕訳の前半は不完全な文章(動詞を省略した文章)で書かれており、一仕訳は一パラグラフに納められている。一仕訳一パラグラフについての例外は、期中取引の仕訳107期末取引の仕訳13の合計120仕訳のうち、一つだけである。4月5日の最初の仕訳がそれである。その仕訳だけは、小書きの後半で改行され、二つのパラグラフをもって書かれている³⁾。また多くの仕訳の書き出しは、前掲の諸仕訳のごとく、若干右によせてはじめられている。例外といえ、4月15日の4番目の仕訳だけで、そこでは二行目と同じ位置から書きはじめられ、若干右に

3) 40) 参照。ここで、なぜ二つのパラグラフに分けたかは不明である。ただ二つのパラグラフに分けたとしても、そのことに特別な意味があったとは思えない。

4) Alfred Weitnauer, a.a.O., S. 190. これも、なぜ若干右によせて書き出さなかったかは不明である。むしろ、原本では他の仕訳と同様に若干右によせて書かれていたものを、写本作成時または翻刻時にこのように書いてしまったのかもしれない。

よせることはなされていない⁴⁾。

一つの仕訳中に書かれている事項は、大きく五つに分けることができる。はじめからいえば、日付、借方勘定科目を示す部分、貸方勘定科目を示す部分、小書き、金額である。

前掲の五つの仕訳についていえば、「5月20日」が当然日付である。そして Vns soll ではじまり duc. (Dukaten の略、ヴェニス の貨幣単位) をもって金額を示すまでが、借方勘定科目を示す部分である。つづく Die ではじまる文章が、貸方勘定科目を示す部分である。前掲の五つの仕訳の場合は、この部分には金額の記入がないが、そのように金額を示さないのが最も一般的な書き方である。借方勘定科目を示す部分では、Vns soll のつぎに書かれている名詞、貸方勘定科目を示す部分では、Die sollen wir のつぎに書かれている名詞が、それぞれの側の勘定科目である。第一例示では、すべての仕訳において、貸借の勘定科目とも常に一つずつであるが、このことのために、貸方勘定科目を示す部分に金額を書かなかったとしても、とくに混乱が生ずることはないのである。

貸方勘定科目を示す部分につづいて書かれている文章は、小書きである。それが、直前に貸借の勘定科目と金額を示した取引についての簡単な説明であることは、いうまでもない。前掲の諸仕訳においては、小書きが比較的短か目であるが、ときにはそれらの20倍以上のこともある⁵⁾。金額は、小書きにつづけて再度必ず書かれているが、金額欄を独立させることはなされていない。したがって、各仕訳の金額を前後に合計することが不可能ではないにしても、容易ではないことになる。このためであろう、9月30日の帳簿締切りにあたって行われている検算においては、期中仕訳の合計額はその仕組みの中に組込まれていない⁶⁾。

このように、ほとんどの仕訳は、日付、借方勘定科目を示す部分、貸方勘

5) これらの仕訳は、翻刻版では、勘定科目も含めて二行、小書きだけでは一行をもって書かれている。それに対して8月20日の最初の仕訳では、小書きだけでも23行ある。

定科目を示す部分、小書き、金額の順に一つのパラグラフをもって書かれており、しかも一仕訳は同一頁におさめられていることが多い。一仕訳が同一頁におさめられていないのは、8月3日の最初、8月20日の最初それに9月30日の5番目の各仕訳だけである⁷⁾。これらの場合は、小書きの途中で改頁されている。ただしこの点は、とくに問題とすることはないであろう。期末の検算に仕訳の金額を関係づけず、もともと仕訳の金額を合計すること自体行っていないことからすると、仕訳帳には取引が貸借に分けられて記入されており、その金額と簡単な説明が明らかにされてさえおれば十分であったのであろう。取引が発生順に記入されておれば、それらがどの頁に記入されていたかは問題とはならないのである。

ただすべての仕訳において、日付、借方勘定科目を示す部分、貸方勘定科目を示す部分、小書き、金額が書かれているとはいえ、常にこれらの事項が、この順に記入されているわけではない。例外がある。つぎに、各事項の記入について、より具体的にみることにする。

三

まず日付のつけ方をみることにする。

日付のつけ方は、仕訳帳の最初の頁とそれ以降の頁とで違っている。まず仕訳帳の2頁以降の場合からみると、そこでは前掲の5月20日のように、日があらたまるごとに中央部分に独立したかたちで日付だけが書かれている。しかも同じ日の最初の取引の仕訳が仕訳帳の最上部から書かれるときは、月日ばかりでなく「1516」と年数をも付している。たとえば仕訳帳の2頁の最

6) 検算は、まず、9月30日現在の各勘定残高（現金勘定を除く）をヤコブ・フッガー氏勘定に振替え、その結果としてのヤコブ・フッガー氏勘定の貸方残高（duc. 2412. 11. 8）と現金勘定の借方残高（duc. 2412. 11. 8）が一致することを確かめる。ついで別に、期中に生じた債権の増加額と債務の減少額を集計し、他方で集計した期中に生じた債務の増加額と債権の減少額との差が duc. 2412. 11. 8（後者が多い）となることを確かめ、二重に検算をしている。

7) Alfred Weitnauer, a.a.O., S. 200, 202 und 205.

上部には2月9日付の仕訳が記入されているが（この日の仕訳はこれ一つである）、そこには「Adi 9. Febrer 1516」（1516年2月9日）と書かれている⁸⁾。

同じ日に二つ以上の仕訳がなされ、しかもそれらの仕訳すべてが同じ頁に記入されている場合は、二番目の仕訳からは日付を付していない。直前の仕訳がおわると改行して、つぎの仕訳を記入するのである。同じ日の二番目以降の仕訳が、頁をあらためてある頁の最上部から書かれる場合の日付のつけ方には、二通りある。一つは日付を全く付さないもので、他の一つは年月日を書く場合である。同じ日の二番目以降の仕訳がある頁の最上部から書かれているのは二箇所だけであるが、仕訳帳9頁の最上部から書かれている6月4日の2番目の仕訳の場合は、日付が書かれていない⁹⁾。それに対して仕訳帳24頁の最上部から書かれている9月30日の2番目の仕訳では、その上の中央部に「Adi ultimo Settembrio 1516」（1516年9月30日）と書かれている¹⁰⁾。したがって仕訳帳の9頁には、どこにも1516という年数が書かれていないのである。前述の、小書きの途中で改頁されている場合に、その個所に年数が書かれていないのは当然である。

これに対して仕訳帳の1頁の最上部中央には、「Jhesus Maria. 1516」と書かれている¹¹⁾。仕訳帳への記入をはじめるにあたっての祈りの言葉と年数が書かれているのである。この頁には、1月1日付の仕訳三つ、1月25日付の仕訳一つ、2月4日付の仕訳二つの六仕訳が書かれているが、日付としては、それぞれの日の最初の仕訳の書き出しすなわち Vns soll の前に、月日だけが書かれている¹²⁾。月日を中央部に独立して書くことはなされていない。同じ日の二番目の仕訳から月日を付さない点は、他の頁の場合と同じである。もし1頁も2頁以降と同様の日付のつけ方をしたとすると、最上部の

8) Alfred Weitnauer, a.a.O., S. 188.

9) Alfred Weitnauer, a.a.O., S. 194.

10) Alfred Weitnauer, a.a.O., S. 202.

11) Alfred Weitnauer, a.a.O., S. 187.

12) たとえば1月1日の最初の仕訳の場合は、Adi primo Jenner と書かれている。

中央にまず「Jhesus Maria」とだけ書き、改行してその下に「Adi primo Jenner 1516」(1516年1月1日)と書いて、1月1日の最初の仕訳は、Vns soll から書きだしたであろう。そして1月25日と2月4日のそれぞれ最初の仕訳の上には、中央部に「Adi 25 Jenner」,「Adi 4 Febrer」と書いて、各仕訳は Vns soll から書いたであろう。

このように仕訳帳の1頁目だけ年月日のつけ方が違っているのは、この頁の最上部に祈りの言葉を書いていることが関係あるように思われる。しかし、それだけとは思えない。もし祈りの言葉を最上部に書くとしても、前述のように、他の頁と同様に年月日を書くことはできる。このことから、年月日のつけ方は、はじめからきまっていたのではないと考えられる。2頁以降も、仕訳の文頭に月日を書くこともありうるわけである。なぜ2頁目から日付のつけ方を変えたのか、その理由は明らかではない。各頁に1516と年数を書かんとしたのであれば、各頁の最上部にそのように書くこともできるはずである。

つぎに、借方勘定科目を示す部分の書き方をみることにする。勘定科目は、借方勘定科目と貸方勘定科目を別々の文章をもって示すのがふつうであるが、そのさいは借方勘定科目を示す文章から書かれているのが一般的である。このことから、第一例示の仕訳の書き方には、ほぼ定まった一つのパターンがあるといえよう。ただ借方勘定科目を示す文章から書くことについては、例外が二つある。その一つは、9月30日の期末における勘定口座の締切りのためになされている仕訳の4番目のものである。その仕訳では、貸方勘定科目を示す部分から書かれている¹³⁾。他の一つは5月20日の6番目の仕訳で、その仕訳では借方と貸方の勘定科目を別々の文章をもって示すことをせず、一つの文章中に双方の勘定科目を含めている¹⁴⁾。

借方勘定科目を示す文章から書く場合は、その文頭を必ず Vns soll (われわれに～しなければならない) としている。この点に関しては例外はない。

13) Alfred Weitnauer, a.a.O., S. 205.

14) Alfred Weitnauer, a.a.O., S. 193.

それにつづけて、勘定科目と金額が書かれている。これら以外の語は書かれていないのがふつうである。勘定科目である名詞が、主語として書かれているのである。したがって借方勘定科目を示す文章は、「(主語) がわれわれに(金額) を～しなければならない」という構文になっている。ただしつづく金額の記入の仕方には、数少ないとはいえ、大きく分けて二種類の、さらに分けると三種類の例外がある。大きく二つに分けた場合の一つは、金額をこの位置には書かず、あとにつづく貸方勘定科目を示す文章の末尾に書くものである。他の一つは、そこにも書かず、仕訳の最後すなわち小書きのあとだけに書くものである。後者の場合は、借方の勘定科目を示す文章の末尾に、金額ではなく商品の重量、個数の書かれていることがある。

借方勘定科目を示す文章の末尾に金額を示さず、貸方勘定科目を示す文章の末尾にそれを示しているのは、2月4日の最初、7月8日の2番目、8月3日の3番目、9月10日の最初、9月20日の最初の各仕訳の場合である¹⁵⁾。借方の勘定科目および貸方の勘定科目を示す各文章の末尾には金額ばかりでなく重量・個数をも示さず、小書きのあとだけに金額を示しているのは、3月28日の2番目、5月25日の2番目、6月2日の2番目、7月28日の最初、7月30日の3番目、8月3日の最初の各仕訳の場合である¹⁶⁾。そして借方勘定科目を示す部分の末尾に、金額ではなく重量と個数を書いて、小書きのあとだけに金額を書いているのは、4月5日、4月20日、5月28日、6月2日のそれぞれ最初の仕訳の場合である¹⁷⁾。これらの四つの仕訳の取引は、銀、銅または絹布（まとめて商品）を取得または売却（他支店への発送を含む）したものである。例として4月5日の最初の仕訳のその部分を示すと、つぎのとおりである¹⁸⁾。

Vns soll das silber mark 9892 lot 2 wienisch gschmeidig,

15) Alfred Weitnauer, a.a.O., S. 188, 197, 200, 203 und 204.

16) Alfred Weitnauer, a.a.O., S. 188~189, 194, 198~199 und 200.

17) Alfred Weitnauer, a.a.O., S. 189, 191, 193~194 und 194.

18) Alfred Weitnauer, a.a.O., S. 189.

stück 80 mit N° 1 bis 80.

銀はわれわれに、ウィーンの重量で9892マルク2ロット、No.1
から No.80 の80個を、（与え）ねばならない。

借方勘定科目を示す文章のおわりは、多くの場合プンクト（.）になっている。そこで文章がおわっているのである。しかしコンマ（,）またはセミコロン（;）のこともある。これらの場合は、当然文章がおわっていないことになる。2月4日の最初、3月28日の2番目、3月30日の3番目、7月8日の2番目の各仕訳の場合はコンマで¹⁹⁾、4月4日の2番目の仕訳の場合はセミコロンである²⁰⁾。

四

つづく貸方勘定科目を示す部分は、Die ではじまり、さらに sollen wir とつづくのがふつうである。大文字ではじまっているのは、借方勘定科目を示す文章がプンクトでおわっており、新しい文章として貸方勘定科目を示す文章を書くのであるから当然であろう。しかしときとして、Die の代りに die, das または Das と書かれていることもあり、さらにはそれらさえ書かれていないことがある。2月4日の2番目と3月28日の2番目の各仕訳では die²¹⁾、また2月4日の最初と7月8日の2番目の各仕訳では das と書かれている²²⁾。5月28日の2番目の場合は、文頭が Das になっており²³⁾、6月2日の2番目の場合は、Die, Das, die, das のいずれもが書かれてはいない²⁴⁾。

貸方勘定科目を示す文章の文頭が小文字になっている場合は、前に位置する借方勘定科目を示す文章の末尾がコンマまたはセミコロンでおわっている

19) Alfred Weitnauer, a.a.O., S. 188, 189 und 197.

20) Alfred Weitnauer, a.a.O., S. 188.

21) Alfred Weitnauer, a.a.O., S. 188.

22) Alfred Weitnauer, a.a.O., S. 188 und 197.

23) Alfred Weitnauer, a.a.O., S. 194.

24) Alfred Weitnauer, a.a.O., S. 194.

ことが注目される。ただし3月30日の3番目の場合は、借方勘定科目を示す文章がコンマでおわっているにもかかわらず、なぜか Die になっている²⁵⁾。

では、借方勘定科目を示す文章がコンマまたはセミコロンでおわっているときに、なぜすべてを die または das のいずれかに統一しないのであろうか。2月4日の最初と7月8日の2番目の場合に、文頭が das になっているのは、それらの場合の借方勘定科目を示す文章中にともに金額が書かれていないことが関係しているように思う。これら二つの仕訳の借方勘定科目を示す文章は、ともに Vns soll das seiden gwand, (絹布はわれわれに～しなければならない) とだけ書かれており、金額の表示がない²⁶⁾。したがってここでの das は、das seiden gwand を指示していることになる。このように文法をふまえて書いたとすると、3月28日の2番目の場合も、貸方勘定科目を示す文章の文頭は das とすべきであったであろう。なぜなら借方勘定科目を示す文章中には金額が書かれておらずコンマでおわっており、勘定科目が das garkupffer (銅) だからである²⁷⁾。しかしなぜか、前述のとおり die ではじまっている。

5月28日の2番目の仕訳の借方勘定科目を示す文章は、Vns soll das silber. (銀はわれわれにせねばならない。) と書かれている²⁸⁾。末尾はプンクトでおわっている。ここでは借方勘定科目を示す文章中の das silber を指示するものとして、貸方勘定科目を示す文章の文頭を Das としたのであろう。ここでも、文法をふまえた書き方のなされていることがうかがえる。

6月2日の2番目の仕訳では、Die, Das, die, das のいずれもが書かれておらず、貸方勘定科目を示す文章は、Sollen wir ではじめられている²⁹⁾。この場合も、借方勘定科目を示す文章の末尾に金額が書かれておらず、勘定科目

25) Alfred Weitnauer, a.a.O., S. 189.

26) Alfred Weitnauer, a.a.O., S. 188 und 197. ただし7月8日の場合は、seiden ではなく seidin となっている。

27) Alfred Weitnauer, a.a.O., S. 188.

28) Alfred Weitnauer, a.a.O., S. 193. ここでの in 100 は、in 20 の誤りのはずである。

29) Alfred Weitnauer, a.a.O., S. 194.

が das kupffer (銅) であることから, Die sollen wir としなかったことはうなずけるが, なぜ Das sollen wir と書かなかったかについては疑問が残る。2月4日の2番目の仕訳では, 借方勘定科目を示す文章中に金額が記入されており, セミコロンでおわっている。したがって貸方勘定科目を示す文章を die ではじめているのは, 借方勘定科目を示す文章中の金額を指示するためと考えられる。

これまでのところから明らかなように, 貸方勘定科目を示す文章の文頭の Die, Das, die, das は, それ以前に書かれている借方勘定科目を示す文章中の語を指示するものとして用いられているようである。すなわちそれらは, 指示代名詞なのである。しかも貸方勘定科目を示す文章すなわち「われわれがそれを～せねばならない」という文章中の「それを」にあたる目的語として用いられている。したがって借方勘定科目を示す文章の末尾に金額が書かれており, プンクトでおわっている最も一般的な場合は, その金額(複数)を指示しかつ文頭のこともあって, 貸方勘定科目を示す文章の文頭は文法的に いって Die となるのである。

だとすると, 借方勘定科目を示す文章中に金額が書かれておらず, その文章がプンクトでおわっている場合で, 借方の勘定科目として地名が書かれている場合は, 貸方勘定科目を示す文章の文頭を Das とするのが文法的であろう。地名は, 中性名詞であるのがふつうだからである。しかしそのような場合である8月3日の3番目, 9月10日の最初および9月20日の最初の各仕訳では, 貸方勘定科目を示す文章の文頭が Die と書かれている³⁰⁾。したがって表面的には, 指示代名詞の用法に文法上の誤りがあることになる。ただ, つぎのような考え方もありうる。すなわち, 借方の勘定科目として示されている地名のあとに Faktorei (在外支店, 女性名詞) が省略されていると考えるのである。第一例示では, 借方勘定科目としてローマと書かれておればローマ支店のことであり, ニュールンベルクと書かれておればニュールンベ

30) Alfred Weitnauer, a.a.O., S. 200, 203 und 204.

ルク支店を意味すると考えられる。もしこのように考えることが正しいとすれば、貸方勘定科目を示す文章の文頭を Die とすることは、文法上は問題ないであろう。もう一つの考え方もある。それは、可能なかぎり文法に従って書こうとしたのではあるが、他方で仕訳の定形化を意識したため、地名を Die で指示するのが適当でないことを知りつつも、あえてそのような書き方をしたのではないかという考え方である。この考え方が、より妥当であると思う。

Die 等につづいては *sollen wir* と書かれ、さらにつづけて貸方の勘定科目となる人名、銀行名、地名または商品名が書かれている。この後に金額の書かれている場合もあるが、それが例外であることは、すでに述べたとおりである。

ただ貸方勘定科目を示す文章は、上述のようにほぼ一定の語順、すなわち多くの場合に *Die sollen wir* + 勘定科目という順に書かれているとはいえ、すべてにおいてそのような書き方がされているというわけではない。別の書き方がされている場合もある。それは二つの場合で、5月10日の3番目と9月27日の最初の場合がそれである。5月10日の3番目の場合は、貸方勘定科目を示す文章として、つぎのように書かれている³¹⁾。

Zalt wir bar auf schreiben herr Jacob Fuggers de adi 28.

April per cassa;

われわれは、4月28日付のヤコブ・フッガー氏からの手紙に従っ

て、現金で支払った；

ここでの勘定科目は *per cassa* (現金で) である。*Zalt wir* (現在であれば *Zahlen wir*) となっているのは、強調のための倒置であろう。この文章を一般的な書き方で示すと、*Die sollen wir a cassa* となるであろう。このように書いた場合は、5月10日の3番目の貸方勘定科目を示す文章中に書かれているほとんどのものが、小書きとして書かれることになる。

31) Alfred Weitnauer, a.a.O., S. 193.

32) Alfred Weitnauer, a.a.O., S. 204.

9月27日の最初の仕訳の貸方勘定科目を示す文章は、つぎのとおりである³²⁾。

Vmb souil ist mer aus den silbern worden, so wir von Hall empfangenn haben, dann wir die angeschlagen haben laut desselbigen conto. Machen wir den auanzo herrn Jacob Fugger gut.

それだけが、銀から得られた。われわれはハール支店から取得し、われわれはそれらを同勘定に示すとおりに評価した。われわれは、それをヤコブ・フッカー氏勘定に貸記する。

ここでは、末尾に近いヤコブ・フッカー氏が貸方の勘定科目である。これを一般的な書き方で示すと、Die sollen wir Jacob Fugger となるであろう。このように書いた場合も、実際に書かれている貸方部分の文章の中味の多くは、小書きとして書かれることになる。このことから5月10日の3番目と9月27日の最初の場合は、借方勘定科目と貸方勘定科目を示す文章は区分されているが、貸方勘定科目を示す文章と小書きとは、未だ区分されていないことになる。

以上のように第一例示では、借方勘定科目と貸方勘定科目を示す文章は、それぞれ区分され、独立しているのがふつうである。ただ例外もある。それは一つだけであるが、5月20日の6番目の仕訳がそれである。そこでは、一つの文章のなかに借方と貸方の各勘定科目双方が、ともに含まれている。その仕訳は、つぎのとおりである³³⁾。

Vns soll Rom duc. 560. g. 12. p. 13. per Franc° Verzelin.

ローマ支店はわれわれに、フランコ・フェルツェリン氏のために duc. 560. g. 12. p. 13. を(与え)なければならない。

ここでは、フェルツェリン氏に代ってローマ支店がわれわれにしなければならないことから、われわれのフェルツェリン氏に対する債権が減少し、ロ

33) Alfred Weitnauer, a.a.O., S. 193. この時点以前に、フェルツェリン氏に対して duc. 1458. 6. 13 の債権があった。

一マ支店に対して同額の債権が生じている。すなわち借方勘定科目はローマ支店で、貸方勘定科目はフェルツェリン氏である。この仕訳を、他の多くの仕訳と同様な書き方で示すとすれば、つぎのようになるであろう。

Vns soll Rom duc. 560. g. 12. p. 13. Die sollen wir Franco

Verzelin.

この仕訳には、短いながらも小書きが別についている。したがってこの仕訳では、借方勘定科目と貸方勘定科目を示す文章は区分されていないものの、それらと小書きとは区分されていることになる。

5月10日の3番目、9月27日の最初それに5月20日の6番目の場合だけ、なぜ特殊な書き方をしているかはわからない。ただ少なくとも仕訳の書き方が、第一例示において一応は定形化しているものの、最終的には未だ確定していなかったとは断言できるであろう。そしてさらに、これら三つの仕訳をみると、最初期の仕訳においては、借方勘定科目を示す文章、貸方勘定科目を示す文章および小書きの三つを意識的には区分せず、ともかく取引の内容を正しく示すことだけを意図していたであろうことが推測できる。

五

貸方勘定科目を示す文章のあとに書かれている小書きは、それが取引についての簡単な説明であることから、当然どのような取引であるかによって、記載内容は違っている。とはいえ、小書きも文章をもって書かれてはいる。したがって文法をふまえてはいるものの、120の仕訳全体を通してみると、勘定科目を示す文章のように、ほぼきまった語順での書き方がなされているとはいえない。異なる記載内容を、すべて一つの型にはまった書き方で表現することは、不可能だからであろう。しかし類似する取引の小書きでは、同種取引すべてについてとはいえないものの、記載内容にはつぎのような一定の共通点もみられる。

まず、当方が受取るべき現金を受取った取引の場合は、借方勘定科目として現金、貸方勘定科目として現金の当方への実質的支払人を示し、また当方

が支払うべき現金を支払う取引では、借方勘定科目として当方からの実質的受取人、貸方勘定科目として現金を示し、小書き中に、さらに当方に実際に現金を渡した人物または当方が実際に現金を支払った人物の名前を記している。この点は現金の授受を他人から依頼された場合も同じである。手形を入手または引受けた場合は、勘定科目として振出人、表面的な支払人または受取人を示し、当方が実際に支払うべき人物および当方に実際に支払うべき人物の名前が小書き中に書かれている。現金または掛による商品の受入れまたは発送の場合は、勘定科目として現金または相手方の名前および商品名を示し、さらに小書き中に、その商品の重量、個数、単価を示している³⁴⁾。現在であれば個々の費用勘定をもって処理するであろう取引を、第一例示では債権の発生として、それらの総額をもって一括処理していることがあるが、そのさいは主な内訳が小書き中に書かれている。さらに授受される貨幣がヴェニスの貨幣（すなわちドゥカテン）以外である場合は、その貨幣とドゥカテンとの換算率がパーセントで小書き中に示されている。もちろんこれらの事柄のいくつかが、一つの小書き中にも書かれていることもある。つぎに、そのいくつかの例をみることにする。

まず当方が受取るべき現金を、人の手を介してドゥカテン以外の貨幣で受取った場合の例として、7月28日の最初の仕訳の場合をみよう。この仕訳の借方勘定科目は当然現金で、貸方勘定科目はヤコブ・フッガー氏である³⁵⁾。すなわち取引は、ヤコブ・フッガー氏からヴェニス支店が現金を受取ったというものである。小書きは、つぎのとおりである³⁶⁾。

Ist vmb souil haben wir von Augspurg her empfangen sino
primo Luio in zwelf mal 80 M° ungar. guldin, die weiter auff

34) 絹布の場合は、その色および長さを示す。

35), 36) Alfred Weitnauer, a.a.O., S. 198. ここでは一行落ちている。さもないと合計額が80000ハンガリー・グルデンにならない。ウィーンおよびダンチッヒの写本には、つぎのように書かれているという。...mit zway rossenn vnnd durch die Höchstöter 20 M°, durch Enndris Granner 25 M° vnnd durch die Höchstöternn 15000, alles inn ire gieter eingöschlagenn gewöst...

Rom zu schicken. Nemlich empfangen mit alt Ferber 4 M^o, mit jung Ferber 4 M^o, mit Heckel 4 M^o, mit Negelin 8 M^o, mit zway rossen vnd durch die Höchстетtern 15000, alles in ire gietter eingeschlagen gewest; die thund duc. C^t. a uno percento in summa duc. 80800.

われわれは、7月1日以降に12便に分けて、80000ハンガリー・グルデンをアウグスブルクから受取った。それらはさらに、ローマに送らねばならない。すなわち老フェルバーから4000、フェルバーの息子から4000、ヘッケルから4000、ネゲリンから8000、2頭の馬に積んだミラノ人から15000、すべて格子目に納められており、1ドッカテンは1パーセント増であるから、合計でduc. 80800。

実質的な支払人はヤコブ・フッガー氏であるが、ここに示されている老フェルバー以下の者が、アウグスブルクから現金を運び、ヴェニス支店に渡したのである。また「1パーセント増」が換算率で、ハンガリー・グルデン×1.01＝ドッカテンであることを示す。

つぎに、他者の依頼によって現金を支払った場合の例として、9月10日の仕訳をみよう。この仕訳の借方勘定科目はローマ支店、貸方勘定科目は現金で、当方がローマ支店からの依頼によって現金を支払った場合である³⁷⁾。小書きは、つぎのとおりである。

Die haben wir bar betzalt auf schreiben der vnsern von Rom de adi 25. Augusto. Nemlich Zuan Amado duc. 400 von wegen Bernardo Bini, duc. 100 a Franc^o Geruiza von wegen detto Bini, duc. 400 Petro de Grofloettori, duc. 200 von wegen Calixto de Verbo, duc. 200 Beffabemi Amado instanzia Jorio de Vbertis, duc. 200 Balthassa de Prazelli, duc. 1 M^o Franc^o de Romon, gehabt von reddi de Ambrosio Spinochi. In

37) Alfred Weitnauer, a.a.O., S. 203.

summa, als vor, haben die vnsern eingenomen zu $2\frac{1}{2}$ per-
cento, thut duc. 2500.

われわれは、8月25日付のローマにあるわれわれの支店からの手紙にしたがって、それだけの額を現金で支払った。すなわち、ベルナルド・ビキ氏からの分としてズワン・アマド氏に duc. 400, 同じビニ氏からの分としてフランコ・ゲルイザ氏に duc. 100, ペトロ・デ・グロフロエトリ氏に duc. 400, カリクト・デ・ベルボ氏の分として duc. 200, ベファベニ・アマド氏に duc. 200, バルタサ・デ・プラゼリ氏に duc. 200, フランコ・デ・ロモン氏に duc. 100, これらはアムグロッシオ・スピノッチ氏からの返済分として受取ったものである。合計は上記のとおり、ローマ支店は（ドゥカテンで計算した額より） $2\frac{1}{2}$ パーセント多い額を受取った。duc. 2500。

この取引の前段階としては、スピノッチ氏が小書き中の各人に自分が返済するかまたは他人から依頼されて返済するために、その実務をローマ支店に依頼し予め現金を同支店に渡したという事実があったと考えられる。そしてここでの取引は、返済を依頼されたローマ支店が、その支払いをさらにヴェニス支店に手紙で依頼し、ヴェニス支店が実際に支払った時のものである。したがって、スピノッチ氏自身が自己の債務を返済するために、仕訳金額全額を支払うというのではない。たとえば「ベルナルド・ビニ氏からの分としてズワン・アマド氏に……」とは、ビニ氏がアマド氏に行うべき支払いをまずスピノッチ氏に依頼し、それをスピノッチ氏がさらにローマ支店に依頼し、結局実際にはヴェニス支店がアマド氏に支払ったのである。 $2\frac{1}{2}$ パーセントがローマ支店が受取った貨幣とドゥカテンとの換算率であることは、いうまでもない。

手形を受入れた取引で、小書き中に実質的な債務者と当方への支払人が記入されている例としては、4月20日の4番目の仕訳をあげることができる。この仕訳の借方勘定科目はビザニ銀行で、貸方勘定科目はニュールンベルク支店である³⁸⁾。このことは、同手形の振出人がニュールンベルク支店、支払

人がビザニ銀行、受取人がヴェニス支店であることを意味する。小書きは、つぎのとおりである³⁹⁾。

Vmb souil haben die vnsern daselbst bezalt L^t HirBuogel;
solt vns hie zalt haben Jhero. Dinto zu 45 percento, duc. 1000.

それだけをわれわれのニュールンベルク支店がヒルシュオーゲル氏に支払った。当地でイエロ・ディント氏が45パーセント増で支払わねばならない, duc. 1000。

この取引の実質的な債務者は、ニュールンベルク支店から支払いを受けたヒルシュオーゲル氏である。かれはビザニ銀行に口座を有しているのであろう。そこでニュールンベルク支店が債権を回収するにあたって、ビザニ銀行を支払人とする為替手形を振出し、同手形をヴェニス支店が入手したのである。ただ実際の支払いは、ビザニ銀行またはヒルシュオーゲル氏の指示によって、ディント氏がヴェニス支店に対して行うこととなっているのである。ヴェニス支店は、その受取った金額をニュールンベルク支店へ送金せねばならない。これらのことからいえることは、ヴェニス支店が取引を行っていたのは、限られた相手だけであつたであろうということである。ビザニ銀行等、勘定科目が仕訳帳上でみられる相手とだけ、ヴェニス支店は取引を行ったのであろう。その他のものは、ヴェニス支店が取引を行っているそれら限られた数の相手を通してのみ、関係をもったと考えられる。

六

商品を取得した場合で、その重量、個数、単価を示している例としては、4月5日の最初の仕訳をあげることができる。この仕訳の借方勘定科目は銀、貸方勘定科目はハール支店で、ハール支店からヴェニス支店が銀を掛で入手した取引である。小書きは、つぎのとおりである⁴⁰⁾。

Vmb souil haben wir in 46 posten empfangen vnd was ein

38), 39) Alfred Weitnauer, a.a.O., S. 191.

40) Alfred Weitnauer, a.a.O., S. 189.

jegklich stück wigt, findt man im silberbuechlin ac. 40.
Nemlich haben gewegen 25 stuck alle gleich zu 99 mark 11
lot, vnd 12 stuck zu mark 130 lot 2, vnd stuck 4 zu $98\frac{1}{2}$ mark,
stuck 20 zu mark 97 lot 13, stuck 9 zu mark 187 lot 5 e stuck
10 zu mark 180 lot 3 qz. $3\frac{1}{5}$.

In summa als vor, schlag ich an die wienisch rauch mark
per $7\frac{1}{4}$ duc. Haben sollich w. empfangen sider 4. Martzo,
thut duc. 71727. 21. 24.

われわれは、46便に分けて受取った。一つ一つの重量は、銀台帳
の丁数40に示すとおりである。すなわち25個はすべて同じ重量でそ
れぞれ99マルク11ロット、12個はそれぞれ130マルク2ロット、そ
して4個はそれぞれ $98\frac{1}{2}$ マルク、20個はそれぞれ97マルク13ロッ
ト、9個はそれぞれ187マルク5ロット、10個はそれぞれ180マルク
3ロット $3\frac{1}{5}$ クイントリンである。

合計で上記のとおりであるが、わたくしは1マルク当ひ duc. $7\frac{1}{4}$
で評価した。それらの銀を3月4日以降に受取った。duc. 71727.
21. 24.

第一例示の120の仕訳の中には、ただ一つだけ小書きの途中で改行されて
いるもののあることはすでに述べたが、この仕訳がそれである。ここでは、
全部で80個の荷物を受取っているが、そのすべてを一度に受取ったのではな
く、46便に分けて受取っている。そしてこの仕訳は、すべての荷物が到着し
たあとに、まとめて行ったものである。現在であれば、到着したときにその
つど記帳するところである。この場合は、46便にも分かれているのであるか
ら、ヴェニス支店に直接銀を手渡した運搬人がそれぞれ違っていたと考えら
れる。しかしそれらの氏名は示されていない。同様にハール支店から銀を受
取った場合の記入として、5月28日の最初の仕訳があるが、その場合は重
量、個数、単価とともに、運搬人がマテイス・ストール (Matheis Stör) で
あることを示している⁴¹⁾。

商品を発送した場合の記入としては、6月4日に銀をローマ支店宛に送ったさいの仕訳をあげることができる。当然、この仕訳の借方勘定科目はローマ支店で、貸方の勘定科目は銀である。小書きには、つぎのように書かれている⁴²⁾。

Haben wir auf datum gen Rom gesant stuck 25 N° 1 bis 25.
Die haben alle gleich gewegen zu 99 mark 11 lot, thut mark
2492 lot 3. Die schlag ich an zu $7\frac{1}{4}$ duc., wie ich sie angeschlagen hab im empfahen; was sie dann mer daraus lösen, sollen sie dem herren verrechnen, duc. 18068. 8. 20.

われわれは本日、ローマ支店に向けてNo.1からNo.25までの25個を発送した。それらはすべて同じ重量99マルク11ロットで、2492マルク3ロットである。わたしはそれを1マルク当り、受取ったときと同様に、duc. $7\frac{1}{4}$ で評価した。それらがその額より高く売却されたときは、それらを主人の勘定に記入しなければならない。
duc. 18068. 8. 20.

ここで発送した25個の銀は、4月5日にハール支店から受取った80個中の25個であるが、受取ったときと同じ価額で送ったのであるから、小書きの末尾部分の記入は、必要のないことになる。

費用の内訳を示している例としては、6月2日の2番目の仕訳をあげることができる。この仕訳の借方勘定科目は銀、貸方勘定科目は現金である。小書きには、つぎのように書かれている⁴³⁾。

Haben wir merlay maut, zoll vnd anders außgeben laut des
kupfferbuechclins in summa $205\frac{1}{4}$ duc. Zoe von dem hie
haben 1200 ctr. vnd ac. 3 ctr. $918\frac{2}{5}$; vnd sonst zu Venetia den
Vackinen tragerlon, wegerlon etc. in summa 25 duc. vnd per

41) Alfred Weitnauer, a.a.O., S. 193~194.

42) Alfred Weitnauer, a.a.O., S. 194.

43) Alfred Weitnauer, a.a.O., S. 194.

stima im offici von duc. 8369 a $1\frac{1}{2}$ percento thut duc. $125\frac{1}{2}$;
thut alles in summa duc. 355. 18.

われわれは銅台帳に示すとおり、種々の関税、通行税およびその他の支払いを合計で duc. $205\frac{1}{4}$ 行った。その結果として現在1200ツェントナーと $918\frac{2}{5}$ ツェントナーの銅を所有している。さらにヴェニスで荷物運搬人に運賃と計量費等を合計で duc. 25、役所での評価額 duc. 8369 に対する $1\frac{1}{2}$ パーセントとしての duc. $125\frac{1}{2}$ 、したがって総計 duc. 355. 18.

小書き中にある1200ツェントナーは、6月2日すなわちこの仕訳記入を行った日にポツツェン支店から取得したものであり、 $918\frac{2}{5}$ ツェントナーは4月20日にハール支店から取得したものである⁴⁴⁾。したがって二回の銅取得に要した費用について、6月2日にまとめて処理したのである。なお6月2日に取得した銅の価額は duc. 5034. 11. 7 で、4月20日に取得したそのの価額は duc. 3325. 6. 12 である。したがって役所での評価額が duc. 8369 とあるのは、大ざっぱに計算したものとしても、計算違いのように思う。正しくは duc. 8359 とすべきであろう。なお費用の支払額を銅勘定に借記することは、表面的には、現在一般に行われている付随費用の処理方法と同じである。しかしここでの処理の基本にある考え方は違っている。第一例示では費用勘定をいっさい用いていない。用いているのは現金、商品および人名勘定だけである。しかもここでの記帳主体は、フッガー家の一支店であるヴェニス支店である。支店の立場から費用の支払いを処理しようとする、本店勘定の借方に記入して、本店に対する債権の増加または債務の減少として処理することと、取得した商品の額に加えて間接的に本店に対する債権の増加または債務の減少として処理することが考えられる。ここでは、後者の処理を行っているのである。

44) Alfred Weitnauer, a.a.O., S. 191.

七

以上のことから、第一例示での仕訳は、すべてが一つの定まった書き方によってなされているとはいえない。とはいえ、文法をふまえ、ほぼ定まった構文の文章で書かれていることは確かである。ではこのような仕訳の書き方は、その発展段階において、どの段階のものとして位置づけうるものであろうか。

仕訳形式の発展過程について論じたものの一人として、かのリトルトン (A. C. Littleton) をあげることができる。かれは、その著「会計発達史」(Accounting Evolution to 1900) の第8章「仕訳の進化」において、つぎのように述べている⁴⁵⁾。

かれはまず、「仕訳は複式勘定記入が完成した後に簿記の構造に付加されたもの」であることを強調する。すなわち仕訳は、元帳に「取引の一部始終が全部にわたって二度記入され」という記入方法が確立したあとに、登場したものであるというのである。このことは、もはや学会の常識であって、現在誰一人として反論するものはないであろう。そしてかれはさらに、借方を Per, 貸方を A ではじめる15世紀・16世紀のテクニカルな形式の仕訳六つを示して、仕訳ははじめから、まったく専門的な形式・専門的な用語をもって現われたと述べる。

しかしいったんはこのように主張するものの、リトルトンは、仕訳がはじめから専門的な形式と用語をもって現われたとすることに疑問をもつ。仕訳は、Per および A といったテクニカルな意味をもつ用語を用いしかもテクニカルな形式をもって、突然現われたのではないと考えるのである。この点がこれまで十分に解明されなかったのは、単に、テクニカルな用語および形式が、「どのようにして発生したかを明らかにした権威者のいない」ためで

45) A. C. Littleton, Accounting Evolution to 1900, 1966, p. 107~110. (片野一郎訳, リトルトン会計発達史, 昭和45年, 166~171頁)

あって、テクニカルな用語も形式ももたない仕訳の時期がその前にあったのではないかというのである。そして、テクニカルな用語と形式をもつ仕訳以前の様子を明らかにする「研究の手がかりは、初期のドイツの仕訳に現われた辞句に見出される」として、一つの仕訳を引用する。かれはその仕訳について、「有名なドイツ商人 Fugger 家の簿記長 Matthäus Schwarz の行った記入例で、1516年の日付」であるとのみ述べているが、それは、われわれがここで取上げているシュバルツ簿記書第一例示中の、9月30日の最初の仕訳である。それはつぎのとおりである⁴⁶⁾。

Vns soll herr Jacob Fugger duc. 85 Ct. Die sollen wir a cassa. Vmb souil hat Matheus Schwartz hie zu Venetia fur sich gebraucht laut des gesellenbuechlin sider primo Zenner, ist neun monatlang. Soll man im zuschreiben vnnd mit im verrechnen, halten im hie kain conto, duc. 85.

われわれにヤコブ・フッガー氏は85ドゥカテンを（与え）ねばならない。その金額をわれわれは、現金に（与え）ねばならない。それだけの金額をマテウス・シュバルツが当地ヴェニスで自身のために使用したが、1月1日以降の9ヶ月間に gesellenbuechlin に示すとおりである。現金の貸方に記入し、フッガー氏の勘定に記入する、ここにはシュバルツが使用した金額を記入する勘定がないからである。duc. 85.

リトルトンは、この仕訳中の Vns soll および sollen wir は「テクニカルな意義をもつ」ものであるが、形式の面ではテクニカルな形態には達していないという。そして動詞 give（ドイツ語では geben）が省略されていることを指摘し、それを補充すると「仕訳はまったく簿記的技法を失った一つの単純な文章形態」となることから、テクニカルな用語および形式をもって仕

46) Alfred Weitnauer, a.a.O., S. 204. リトルトンは英文で訳すさいに、借方勘定科目を示す部分および貸方勘定科目を示す部分に、動詞 give をカッコを付して補っている。なおかれは、原文中の laut 以下を示していない。

訳した以前には、文章をもって仕訳した段階があったであろうと考えるのである。

これまでシュバルツ簿記書を検討してきたわれわれとしても、仕訳がはじめからテクニカルな形式をもって書かれたのではなく、それ以前に文章によって仕訳を行った段階があったと考える点においては、リトルトンと同意見である。しかし第一例示のほとんどの仕訳で書かれているとはいえ、Vns soll および sollen wir をテクニカルな意義をもつものとする点には、直ちには賛成できない。

借方勘定科目と貸方勘定科目を示す文章は区分するのがふつうで、そのさいは借方勘定科目を示す文章から書くのが一般的であること、借方勘定科目を示す文章の文頭は Vns soll となっていること、これらはすでに述べたとおりである。しかし貸方勘定科目を示す文章の文頭は指示代名詞 Die とし、つづけて sollen wir の順に書かれていることが多いとはいえ、すでに述べたごとく Die の代りに Das, die または das となっていることもあり、それらがなく直接 Wir sollen と書かれていることもある⁴⁷⁾。また貸方勘定科目を示す文章を借方勘定科目を示す文章より前に書くこともあり、借方と貸方の各勘定科目を示す文章を分けることなく、一つの文章中に貸借双方の勘定科目をともに示していることも、例外とはいえ存在する。これらからすると、第一例示の仕訳は、形式の点ばかりでなく用語の点でも、未だテクニカルなレベルにまで達していないというべきであろう。

八

シュバルツが第一例示で行っている仕訳は、文法に従って書かれた文章の段階のものであったのである。Vns soll の soll の位置、Die sollen wir の

47) 120の仕訳中ただ一つだけ、9月30日付の6番目の仕訳においては、貸方勘定科目を示す文章から書かれている。Alfred Weitnauer, a.a.O., S. 205.

sollen の位置は、まさに文法によって定められている位置である。Vns および Die を文頭におくのは、強調のためである。したがって多くの場合に Vns soll および sollen wir の語順で書かれているとはいえ、Vns soll を「借方」、sollen wir を「貸方」ということは、大ざっぱに表現するものとしては間違いとはいえないものの、厳密には正しい使い方とはいえない。第一例示では、テクニカルな用語さえ、未だ確立していないのである。では、第一例示での仕訳には、テクニカルな方向に進むなんらの兆候もみられないのであろうか。

われわれは、最初期の仕訳は借方勘定科目、貸方勘定科目、小書きおよび金額をすべて含む完全な一つまたは複数の文章で書かれていたと考える。仕訳が、このように完全な一つまたは複数の文章で書かれていたとすると、それがテクニカルな用語および形式をもった書き方へ発展するまでには、連続するいくつかの段階が存在したであろう。われわれはその大筋の過程を、つぎのように考える。まずは借方勘定科目、貸方勘定科目、小書きの各文章が、それぞれ独立することである。テクニカルな用語および形式へ進む第一段階がこれである。ただそれら三つの文章が独立しても、ドイツ語の場合は定形正置ばかりでなく定形倒置もあるため、各文章の語順は比較的弾力的である。したがってテクニカルな書き方へと進むには、つぎに三つの文章の順序と各文章中の語順が固定されねばならない。

三つの文章をそれぞれ分けて書くとなると、仕訳では貸借の勘定科目を明らかにすることが最重要事項であることから、小書きより前にそれらの文章を書くことになるであろう。では借方勘定科目を示す文章と貸方勘定科目を示す文章は、どちらを先に書くことになるであろうか。ドイツ語が左から右に書かれることからすると、借方勘定科目を示す文章を前に書くはずである。では借方勘定科目を示す文章の語順はどのようにきまるであろうか。

たとえば借方勘定科目を示す文章についていえば、Jacob Fugger soll vns duc. 10 geben (ヤコブ・フッガー氏はわれわれに duc. 10 を与えねばならない) という文章は、Duc. 10 soll Jacob Fugger vns geben または Vns soll

Jacob Fugger duc. 10 geben とも書くことができる。

したがってこれら三通りの書き方のうちの一つに語順を固定することが必要であるが、自己の状態を強調するとすれば、最後の書き方をとることになるであろう。テクニカル化への第二段階がこれである。ついで、自己と相手方との関係を示すうえで無くとも意味が変わらない語、すなわち動詞 geben を省略する。語順の固定と語の省略とは、前者が先であったであろう。これが第三段階である。そしてそのような書き方が定着したあとに、文法から脱してテクニカルな用語を用いた簡潔な書き方が登場し、それと同時にその書き方を定形化してテクニカルな仕訳の形式が確立されたのであろう。

このような発展段階をへて仕訳がテクニカルな方向に向ったとすれば、第一例示での仕訳は、第三段階のものであったことになろう。貸方勘定科目を示す文章の文頭を、Das とすべきところを Die としていることのある点を見ると、この段階よりもさらに若干進歩していたということも可能であるかもしれない。