

# ゲアハルトの簿記の諸制度への対応（1）

百瀬 房徳

## I 序

簿記そのものは、単式簿記（簡略化された複式簿記）と複式簿記では違いはあるが、個人商人またはゾツィエテートに対して対応している。単式簿記は中小規模事業で、規模が大きい事業になるにつれて、複式簿記へと移行する。この移行の段階で、単式簿記にはなく、複式簿記にある要素が含まれるところの簿記、即ち、「混合簿記」の存在がみられる。

このような簿記実務は、プロイセン一般国法の基礎となったのであり、この一般国法は、簿記実務を昇華し、枠組みを規定の中に摂取したものである。そのなかで、簿記を実務慣行とし認知している。この実務は、経済・社会が時代の変化、即ち事業活動の変化に対応して、関連する箇所を整えている。一般国法との関連では、ゾツィエテートの形成に伴う資本金の処理、帳簿組織に関連する記帳の誤りの修正、社員の形成にともなう利益計算と利益の分配、債権・債務に関連する商人間の争いでの相互の会計帳簿の検証に起因する帳簿に対する監査がある。加えて、商業を基礎とした製造業の発展による原価計算の新展開をみる。

以下、ゲアハルトにより、簿記との関連で上記の諸項目を検討することにする。ここでは、彼の著書の引用については（\$）で示す。

## II ゾツィエテート

個人の商人から共同して活動するゾツィエテート（Societät）による活動が行われるようになる。プロイセン一般国は、個人商人以外にこのゾツィエテートによる活動を規定しており、制度化した<sup>1)</sup>。ゾツィエテートに参加する構成員を社員（Gesellschafter）と称した。ゲアハルトは、ゾツィエテートと (a) 我々個人、および(b)我々の社員との関係について規定し

ている。

ここで言えることは、単式簿記にしても、複式簿記にしても、この規定に対応するという意味ではゾツィエテートにおいて変わることはない。特別かわることは、ゾツィエテートと上記の「(a) 我々個人」および「(b) 我々の社員」との取引関係についてである。いずれにしても、ゾツィエテートとの取引関係について明確にしている。その際、「(a) 我々個人」が主体となっている。そこへ、「(b) 我々の社員」が参入するという体制をとっている。

まず、「(a) 我々個人」のゾツィエテートとの取引関係は下記の項目に分類している（\$ 610）。

- a) 動産または商品を会社の勘定で仕入れる時
- b) 我々の社員がゾツィエテートの仕入に対して貢献しなければならない部分を計算し、これに支払われ、受取る時
- c) 動産または商品を会社の勘定で売上げる時
- d) 同じ商品の経費について計算しなければならない時
- e) 同じ商品で利益が得られるか、または損する時

ゲアハルトは、さらに、これらの項目について、4つのパターンを示している。

第1のパターンは、「我々個人」を主体とするゾツィエテートとの取引関係で下記のようなになる（\$ 610）。

### 第1の方法

- a) ゾツィエテートの商品の仕入、その際、全仕入額が下記のようになされる。  
N.N. によるゾツィエテートの商品、債務者、そして  
貸方、現金勘定、これを現金で仕入れる時、または  
貸方、売手、即ち、これを掛で仕入れる時、

1) 百瀬房徳、1998年、「貸借対照表法の生成史」森山書店、s.241～243。

- または  
貸方、我々の倉庫の商品、これを在庫より使用する時
- b) 社員が仕入のために拋出した勘定の部分、その際、下記ようになる。  
現金勘定、債務者、ゾツィエテートの社員その部分を現金で支払う時、  
または、  
ゾツィエテート商品の売手人名、債務者、掛で拋出した動産のゾツィエテートの分担部分  
貸方、社員指名、拋出による彼の持分、債権者として
- c) ゾツィエテートの商品の売上、その際、すべての売上額に対して下記ようになる。  
現金勘定、債務者、これが現金で売り上げられた時、または  
買手、即ち債務者、これが掛で売上げられた時、  
貸方、N.N. によるゾツィエテートの商品、債権者として
- d) 同じゾツィエテートにより経費を計算する必要がある時、下記ようになる。  
ゾツィエテートの手許にある商品、N.N. による、債務者  
貸方、現金勘定、現金で支払われた経費、または  
貸方、損益勘定、手数料および他のかかる経費に対して
- e) 同じゾツィエテートの商品で利益をえて、次にこれをそれによって締切る時、下記のようになる。  
ゾツィエテートの手許にある商品、N.N. による、債務者  
貸方、2 勘定、即ち  
貸方、社員、即ち利益の持分に対して  
貸方、損益勘定、我々の利益の持分に対して
- f) 同じゾツィエテートの商品で損失を蒙り、これをそれによって締切る時、下記のようになる。  
2 勘定、債務者、  
貸方、ゾツィエテートの手許にある商品、

- N.N. による  
社員、即ち債務者として、その損失の負担に対して  
損益勘定、債務者として、損失の我々の負担
- g) 最終的に社員へその売上げられたゾツィエテートの商品の持分を分ける時、下記のようになる。  
社員氏名、即ち債務者  
貸方、現金勘定、債権者として
- 第2のパターンは、社員の持分の変動に係る取引に特徴がある (§ 610)。特に、社員とゾツィエテートとの取引について、まずは、当座勘定とその対象勘定を用いて取引を仕訳・記録し、最終的に残高を算出し、社員の勘定へ移転させるようにしている。期中における頻繁な社員とゾツィエテートとの取引をこのようにして処理したものと見えよう。下記の(b)、(e) および (f) はそれを示している。

#### 第2の方法

- a) ゾツィエテートの商品の仕入、第1の方法でと同様
- b) 仕入に対する社員の計算された持分、その際、下記ようになる。  
社員、当座勘定、債務者  
貸方、そのカンパニー勘定、債権者として
- c) ゾツィエテートの商品の売上、第1の方法によるように
- d) ゾツィエテートの商品に対する計算された経費、第1の方法によるように
- e) および f) 第1の方法によるように、ゾツィエテートの商品に係る損益、それ以外に、この場合に、下記を生ずる。
- 1) e) ゾツィエテートの商品の売手へ支払う時、下記のようになる。  
その商品、即ち債務者  
貸方、現金勘定、債権者
  - 2) f) 社員のカンパニー勘定へその当座勘定を通じて  
残高計算し、振替える時、下記のようになる。  
社員のカンパニー勘定、債務者  
貸方、その当座勘定、最初の残高ま

たは在高に対して

- 3) g) 社員が見出した損失のその分担部分に支払う時、下記のようになる

現金勘定、債務者

貸方、社員当座勘定、債権者として

第3のパターンは、社員とゾツィエテートとの取引で、後者から前者への商品の移転、および利益の分配について示している (§610)。特に、利益の分配については、「我々個人」と「我々の社員」とは明確に区分している。後者では社員の持分へ振替えるのに対して、後者では損益勘定に留めている。第3の方法において、b) はゾツィエテートから「我々の社員」への商品の移転を、d)、1) d) は利益の持分の移転について示している。

#### 第3の方法

- a) ゾツィエテートの動産の仕入、第1および2の方法におけるように

- b) 仕入に対する社員の計算された持分、その際、下記のようになる

社員、即ち債務者

貸方、ゾツィエテートの手許にある商品、

N.N. による、債権者として

- c) ゾツィエテートの手許にある動産の売上、第1および2の方法のように

- d) ゾツィエテートの動産に対する計算された経費、同様の方法に従う。それ以外に、下記の場合ももたらされる。

- 1) d) 社員へ出資物の売上の計算された持分、それとならんで、ゾツィエテートの動産に対する我々の利益、その際、下記のようになる。

ゾツィエテートの手許にある商品、

N.N. による、債務者

貸方、2勘定、即ち

貸方、社員、即ちその出資物の持分に対して、および

貸方、損益勘定、利益への我々の持分に対して

- 2) e) 買手またはゾツィエテートの債務者の支払、その際、下記のようになる。

現金勘定、債務者

貸方、買手または債務者、即ち債権者として

- 3) f) 我々が社員へその利益の持分を支払う。それは下記のようになる。

社員、即ち債務者

貸方、現金勘定、債権者として

第4のパターンは、ゾツィエテート自体が事業活動を通じて行う取引を示している (§610)。下記の第4の方法において b) 社員の持分の分配、および e) 社員の持分と並んで我々個人の利益に対する持分を示している。

#### 第4の方法

- a) ゾツィエテートの動産の仕入、その際、下記のようになる。

ゾツィエテートの手許にある商品、N.N. による、債務者

貸方、現金当座勘定、その上仕入の我々の持分に対して正味で

- b) 仕入に対する社員の計算された持分、その際、下記のようになる。

社員、即ち債務者

貸方、現金当座勘定、その仕入の各々の持分

- c) ゾツィエテートの動産の売上、第1、2および3の方法のように

- d) ゾツィエテートに対する計算された経費、第1の方法でのように

- e) 社員の売上出資物 (provenue) の計算された持分、それとならんで、ゾツィエテートの動産に対する我々の利益、第3の方法1、d) の場合のように

- f) 利益の社員の持分の故に、その社員への支払、第3、f) の場合のように

ここで共通している項目は、事業経費のうち、直接仕入に関わる経費である。それ故、仕入に付加されるという考えが形成されてきたということである。

次に、「(b) 我々の社員」のゾツィエテートとの関係について、下記の (a)~(b) の4項目に分類している。「(a) 我々個人」の取引の分類では、ゾツィエテートと我々個人および社員の間の全般的関係が示されているが、ここでは、社員とゾツィエテートとの関係に集中してとりあげられている。これが下記の (a)~(d) においてみられる (§613)。

- a) ゾツィエテートの動産または商品の仕入

- b) この動産により計算される雑費または経費
- c) この動産の売上、またはその際、社員により計算される正味出資物
- d) 当該動産での利益または損失

ゲアハルトは、この4項目を含むところの3つのパターンがあるとす。第1のパターンでは、特徴のあるのが、ひとつが(c)で、ゾツィエテートと社員との売上の関係が示されている。もうひとつは(d)で、売上げられた商品の利益の分配関係が示されていることである (§ 613)。

#### 第1の方法

- a) および b) ゾツィエテートの動産または商品の仕入、およびその際もたらされた経費、それは下記の通りである。

ゾツィエテートの手許にある商品、N.N. による、債務者

貸方、2勘定、即ち

貸方、通常の債権者、我々のところに在庫している商品、現金勘定または売手、すべての仕入金額に対して

貸方、現金勘定、損益勘定、計算された経費ゆえに

- c) 社員による動産または商品の売上、その際、下記ようになる。

社員、氏名で、即ち債務者

貸方、ゾツィエテートの手許にある商品、N.N. による、債権者として

- d) ゾツィエテートの商品により計算された利益、その際、下記ようになる。

ゾツィエテートの手許にある商品、N.N. による、債務者

貸方、2勘定、下記の通り

貸方、社員、氏名で、利益の持分に対して、および

貸方、損益勘定、我々のそれに対する持分にたいして

- e) 社員の支払、売上げられたゾツィエテートの商品の故に、それは下記ようになる。

現金勘定、債務者

貸方、社員、氏名で、債権者として

第2のパターンは、社員へのゾツィエテートの仕入の半分を移転するのが特徴となっている(c)。その意味で、ゾツィエテート自体の商品の売上にとも

なった利益は損益勘定に留まっている。加えて、ゾツィエテート自体からの社員の持分の現金による分配額(e)も行われている。それは、下記のように示されている (§ 613)。

#### 第2の方法

- a) および b) ゾツィエテートの動産の仕入およびそのためにもたらされた経費、第1の方法の場合のように

- c) 社員へのゾツィエテートの動産の仕入の半分の計算、その際、下記の通りである。

社員、氏名で、債務者

貸方、ゾツィエテートの手許にある商品、N.N. による、債権者として

- d) 社員を通じてゾツィエテートの動産の売上、第1の方法(c)による。

- e) ゾツィエテートの動産の一部により計算された利益、その際、下記の通りである。

ゾツィエテートの手許にある商品、N.N. による、債務者

貸方、損益勘定、債権者として

- f) 社員への支払、売上げられたゾツィエテートの動産の故に、第1の方法(e)のように

第3のパターンは、ゾツィエテートとの取引において「我々個人」と「我々の社員」を区分して示していることである。したがって、仕入、仕入に関わる経費、売上、取引にともなう利益または損失すべてにわたって区分して仕訳されている。それは下記の通りである (§ 613)。

#### 第3の方法

- a) ゾツィエテートの動産の仕入、その際、下記の通りである。

様々な債務者、受取人

貸方、通常の債権者、現金勘定、我々の商品在庫または売手氏名

ゾツィエテートの手許にある商品、N.N. による、債務者として、

我々の仕入の半分に対して

社員、氏名、債務者として、その仕入の半分に対して

- b) ゾツィエテートの動産が故に計算された経費、その際、下記の通りとなる。

さまざまな債務者

貸方、現金勘定または損益勘定で受取る、

即ち

ゾツィエテートの手許にある商品、  
N.N.による、債務者として、我々の  
経費の部分

社員、氏名で、債務者として、その者  
の部分に対して認識する

c) 社員を通してゾツィエテートの動産の売上、  
第1の方法での(c)の場合のように

d) 我々の部分のゾツィエテートの動産について  
計算された損失、その際、下記の通りとなる。  
損益勘定、債務者

貸方、ゾツィエテートの手許にある商品、  
N.N.による、債権者として

e) 売上げたゾツィエテートの商品の故に社員の  
支払、第1の方法(e)の場合のように

f) ゾツィエテートの動産の売手への我々の支払、  
その際、下記の通りとなる。

売手、氏名、債務者

貸方、現金勘定、債権者として

ゲアハルトは、「我々個人」にしても、「我々の社員」  
にしても、それぞれのゾツィエテートにおける  
動産および商品の帰属を明確にしている。ゾツィエ  
テートへの持分の拠出については利益または損失の  
配分のために区分して示すのは当然であるが、動産

および商品まで帰属を明確に区分するのは共同経営  
を意味するゾツィエテートと矛盾する。その意味で  
は個人商人の延長上の組織といえよう。

### Ⅲ 製造および工場取引

プロイセンでは、製品を製造するプロセスを開始  
することになる。簿記はそのプロセスを測定する原  
価計算システムを備えることになる。ゲアハルトは、  
その意味で、原価を測定し、売上にもなって発生  
する利益または損失を計算するため、商業簿記のな  
かで勘定システムを展開した。それは、下記のプロ  
セスによる (§ 672)。

a) 加工のために原材料の取得

b) 完成のために賃金の支払

c) 完成手工業品の製造

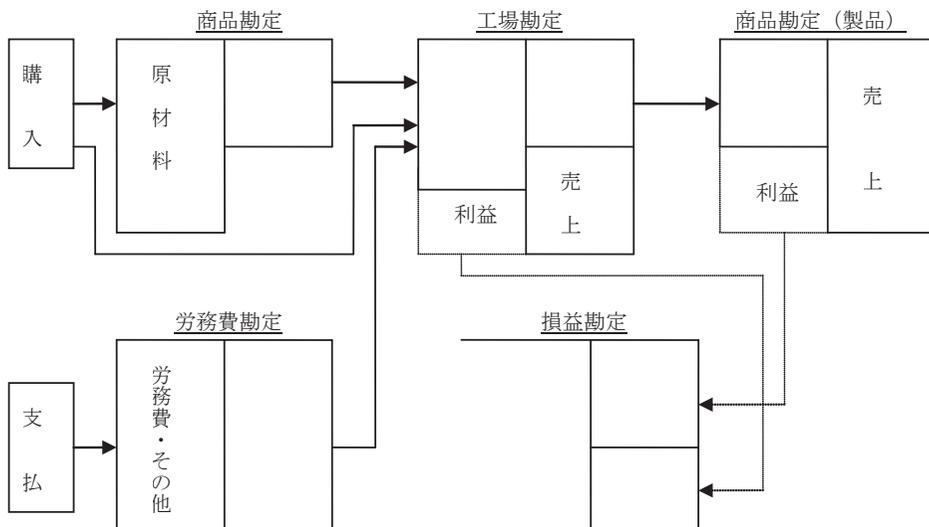
d) 手工業の利益または損失

このプロセスについて、中核となるのが工場勘定  
(Fabrikations=Cnto)である。簿記の勘定のシステ  
ムで、ゲアハルトが展開したものを図示すると下記  
の「図表—1」となる。

原材料 (rohe Materialien) を購入する場合、ゲア  
ハルトは、すでに購入されて在庫している場合には、  
まず、商品在庫勘定 (Rechnung des Waren-Lagers)

図表—1

原価計算システム



で処理する。一般には商品勘定である。そして、この原材料が製造へと移転される。それを工場勘定で処理している。この移転について、下記のように仕訳される (§ 674)。

工場勘定、債務者

貸方、商品勘定、そこから材料が加工へもたらされる

ただし、購入した原材料が即座に加工される時には、工場勘定へ直接もたらされるとする。それは、下記のように仕訳される (§ 675)。

工場勘定、債務者

貸方、氏名、これを掛で仕入れた時

労務費 (Arbeitslohn) およびその他の経費を加工のために支払う。注目されるのは、労務費勘定の存在である。商人個人および共同で事業するとき、賃金は、利益が分配されるので、その分配に賃金も含まれていたのではないかと推定される。賃金という発想はなかったといえよう。事業者でない従業員を雇うことにより労務費が発生したことを明確に認識したといえよう。それを仕訳すると下記となる (§ 676)。

工場勘定、債務者

貸方、現金勘定、現金を支払う時、または

貸方、労働者、氏名、彼を勘定へもたらす時

ここで「貸方、労働者」が「工場勘定」へ振替えられているのは、その前に、労務費が発生していることが含意されているものである。

工場勘定は、諸々の原価の集合場所であるが、ここから完成した製品が次に引渡される。その際、「図表-13」にみられるように、下記の手順がとられる (§ 677)。

(1) 工場より商品倉庫へもたらされ、それから、通常は、売上げられる。または

(2) 商品が、直接、工場から売上げられる。

商品倉庫へもたらされる時、下記のように仕訳される (§ 678)。

商品勘定、これを保持している債務者

貸方、工場勘定、債権者として

工場から直接売上げられる時、下記のように仕訳される (§ 679)。

現金勘定、債務者として、現金で売上げられる時、または

買手、氏名で、債務者として、掛で売上げら

れる時

貸方、工場勘定、債権者として

ただし、商品倉庫から売上げられる時には、工場勘定は商品勘定となる。

製品が売上げられると、利益が発生する。そらは、下記のように仕訳される。

商品勘定、債務者として、完成品がこの勘定

へもたらされる時、または

工場勘定、債権者として、完成品が直接売上げられる時

貸方、損益勘定、債権者として

ここで、完成品が直接売上げられる時、「図表-1」にみられるように、工場勘定にも債務者側にも利益が計算されることを意味する。

## IV 決算

決算は、商業帳簿を基礎として、特に、元帳における各勘定を基礎にして、それを締切るにあたり勘定を修正し、その後、利益を計算し、その結果、資本金の増・減を明らかにする。その際、単式簿記、即ち、簡略化された複式簿記では、費用および収益に関する項目をそれぞれ、直接、資本金勘定へ振替え、最終的に資本金を確定し、すべての勘定が締切られる。それに対して、複式簿記では、勘定の修正後、費用および収益に関する項目を一般損益勘定へ振替え、ここで損益を計算し、その損益を資本金勘定へ振替え、資本金の増・減部分として示す。それをもって、すべての勘定が締切られる。

次に、商業帳簿そのものの取扱いである。ゲアハルトは、プロイセン一般国法同様に、1年を会計期間として決算が行われることを前提としている。したがって、商業帳簿の開始が会計期間の開始であり、決算が商業帳簿の終了である。この帰結として「会計期間ごとの商業帳簿の完結」がドイツにおける特徴といえる。その際、一貫して仕訳を通じて、残高勘定まで完成させる。これと対比されるのがイギリスの商業帳簿である。イギリスでは、ドイツの商業帳簿の取扱いとは異なり、「会計期間を越えた商業帳簿の継続」を基礎としているからである。この違いが勘定の締切にあられる。イギリスでは、勘定の締切に際して、勘定の残高を「次期繰越」という用語に置き換える。同時に、当該勘定の相手側に、

次期に「前期繰越」と記載して取引記録を開始する。それ故、残高勘定は作成されず、次期において開始仕訳をすることはない。敢えて、報告目的で、作成するとすれば、「次期繰越」を蒐集して貸借対照表を作成することになる。ここでは仕訳をして作成するのではないので、貸借が逆となる。ゲアハルトは、両者を融合させようとするが、必ずしも成功したとはいえない。これは、以後、論を進める過程で明らかとなる。

ゲアハルトは、商業帳簿はその用途により異なるとする。それには下記の項があるとする (§ 706)。

- (1) 個人の商業における通常の商業帳簿
- (2) 秘密帳
- (3) ゴツィエテートの商業帳簿

消滅してゆく(2)は別にして、(1)と(3)において個人と共同体との違いがある。後者は、特に、共同体への参加者の利害を調整する処理がともなうからである。それは、上述のように (VIII、ゴツィエテート)、資本金勘定の処理においてみられる。しかしながら、商業帳簿の記録および決算手続は共通している。このうち決算手続について、ゲアハルトはその手順を下記のように示している (§ 707)。

- (1) 商業帳簿から粗貸借平均表 (rauhe Balance) を作成する
- (2) その不純な項目 (unlautern Posten) を訂正する
- (3) 財産目録 (Inventarium) または純粋な貸借平均表 (raue Balanance) を作成する

粗貸借平均表は、各々の勘定の収入および支出が合計された欄、およびそれから多い額から少ない額を控除し、債務者となるかまたは債権者となるか残高が算出されたところの欄をもうけている平均表をいう。ここでの収入および支出も一致する。したがって、単純に勘定を集計し、控除したところの残高を計算した表である。これを示すと「図表－２」の通りである (§ 707)。

図表—2

一般貸借平均表

HB Fol	Von ult December Ao.1796	Haupt • Buch											
		Debet			Credet			Debitores			Creditores		
1	現金勘定	8008	4	1	5662	4	1	2346	-	-	-	-	-
2	染料勘定	13483	2	11	12855	2	6	268	-	5	-	-	-
3	亜麻布勘定	2212	22	-	2003	28	6	209	3	6	-	-	-
3	事業経費勘定	678	21	4	334	14	-	343	7	4	-	-	-
4	換算差額・利息勘定	232	9	8	152	23	9	79	9	11	-	-	-
4	雑費勘定	1304	3	-	557	4	6	746	22	6	-	-	-
5	絹勘定	3505	1	6	4295	2	-	-	-	-	790	-	6
5	布勘定	2536	12	-	2541	-	3	-	-	-	4	12	2
6	損益勘定	13	19	7	5	-	7	8	19	-	-	-	-
6	販売用動産勘定	167	5	-	-	-	-	167	5	-	-	-	-
7	資本金勘定	2457	16	6	10555	4	-	-	-	-	8097	11	6
	Ferdinand Arnold allhir												
	Cour	2204	2	-	1373	8	-	837	19	-	-	-	-
	Isaac Toussaint in Hamburg												
	Deb. Mk.5789:5:3 Cred.												
	Mk.5376:10:-	2686	3	-	2483	23	8	202	23	4	-	-	-
	Porstell und Sohn in Amstel-												
	dum, Deb.fl.4226:18:-,												
	Cred. 4306:18:-	2225	23	6	2326	5	6	-	-	-	100	6	-
	Joh. Lankisch in Danzig												
	Duc.à 2 3/4 Thlr.	2500	7	-	1678	6	-	822	1	-	-	-	-
	.												
	.												
	.												
	Caprano Fratelli in Florenz												
	Deb. Sc.492:17:1,Cred.Sc.												
	1001:11:-	705	2	-	1544	2	-	-	-	-	839	-	-
	.												
	.												
	.												
	Summa Thlr.	53725	12	1	53725	12	1	10704	9	-	10704	9	-

この貸借平均表は、商業帳簿よりもたらされたものであるから、負債勘定、動産勘定、補助および損益勘定、および資本金勘定を含めたものである。

粗貸借対照表の諸勘定は、次に、修正されなければならない。それは、上述のごとく、区分に特徴があるので、各区分ごとにゲアハルトでは検討されている。負債勘定は、すべて、人名または会社名で表示されている。この勘定では、交換価値が変動する場合に、修正されなければならない。特に、外国の貨幣を国内のそれへ置換える時、相互の交換価値の変動（為替の変動）が、最終的に、国内の価値の変動をもたらす。変動による差額は、上記の粗貸借平均表に示されるのではなく、記載後の勘定そのものの変動をもたらす。したがって、下記の項目が確認される（§710）。

当座勘定の検証

そこに含まれ、かつ元帳にまだ認識されていない項目の転記

実際の債務および請求権の決定およびその際見出される利益または損失

勘定の締切および新規の繰越

当座勘定とは、一時的に認識され、設定される勘

定で「為替換算差額勘定」はその一つである。したがって、元帳の常設勘定ではない。当座勘定以外には様々な勘定があり、損益に関する諸勘定、たとえば、手数料、利子、経費、郵便料金等々、および委託に関する諸勘定等々が存在する。この勘定は、利益または損失として損益勘定で解消されてしまう。このように、解消後、債務者および債権者は次期に繰越されていく。

ゲアハルトは為替換算差額について例示しているが、債務者“Isaac Toussaint in Hamburg”と債権者“Porstell und Sohn in Amsterdam”を挙げているので以下検討する。

まず、「図表-14」では、“Isaac Toussaint in Hamburg”勘定は、債務者側では 5789mk.5Bl. 3pf. Bo. または換算額 2685Thlr. 3Gr. — であり、債権者側では 5376mk. 10Bl. — または換算額 2483Thlr. 3Gr. 8pf. である。これに、郵便料金 6mk. 8Bl. 3pf. または換算額 3Thlr. 1Gr. — を加算する。そして、勘定残高 406mk. 3Bl. — または 189Thkr. 13Gr. — となる。これに為替換算差損 10Thlr. 9Gr. 4pf. を加算して貸借平均させている。それを示すと「図表-3」の通りである（§717）。

図表—3

Fol.9. I. Touffaint in Hambrug

<p>H.B. Debet Bo. Mk. 5789:5:3 Thlr.2686:3:—</p>	<p>H.B. Credit Bo Mk. 5376:10:— Thl.2483:3: 8 Briefp.à 140pCt.Mk. 6: 8: 3 Thl. 3: 1: — <hr/>Mk.5383: 2: 3: Thl. 2486: 4: 8; Bestand der Rech- nung à 140 pCt.Mk. 406: 3: —Thl. 189:13:— <hr/>Mk.5789: 5: 3 Thl. 2675:17: 8 Verlust an Wech- Selagio · · · Thl. 10: 9: 4 <hr/>Mk.5789: 5: 3 Thl. 2686:3:—</p>
--	--

(注) たとえば、勘定残高 (Bestand der Rechnung) は、為替相場を 300Mk.

Ham.Bo. に対して 140 pro Cent Ld'or として計算されている。これを計算すると下記の通りである。

$$(406: 3: —) \times (140 \div 300) = (189:13:—)$$

H.B. Debet Cft. 4226:18st:— Thl.2225:23: 6 H.B. Credit Cft. 4306:18:8 Thl.2326: 5: 6

Bestand der Rech-

Nung à 135 pCt.Cft.100:—:—Thl. 54:—:—  
Cft.4326:18st.— Thl.2272: 1:—

Cft. 19:19: 8 Thl. 10:19: —  
Cft. 4326:18:— Thl.2337:—:6

Gewinn an Wech-

selagio · · · Thl. 57: 1:—  
Cft.4326:18st:— Thl. 57: 1:—

次に、「図表—2」では、“Porstell und Sohn in Amsterdam”勘定は、債務者側では Cft. 4396:18: 8 または換算額 Thlr. 2326: 5: 6 となっている。それに対して、債務者では Cft. 4226:18fl. — または換算差額 Thlr. 2225: 6:—となっている。加えて、債権者側では、経費として手数料および郵便料金 Cft. 19:19: 8 または Thlr. 10:19: — が、債務者側では換算差額 Cft. 100:—:— または換算差額 Thlr. 54:—:— が発生している。さらに、債務者側に為替換算差額 Thlr. 57: 1:— を加えて、債務者側と債権者側が貸借平均されている。これを示すと「図表—4」となる (§717)。

上記2例は、すべての負債の勘定の処理を代表するものである。それは下記の手順で行われる(718)。

当座勘定に含まれおり、元帳ではいまだ認められていない項目の転記  
勘定より計算された利益または損失の転記  
旧勘定の締切、および  
新勘定への繰越

ここで“Isaac Toussaint”勘定および“Porstell und Sohn in Amsterdam”勘定に係る差額は、相手勘定である事業経費および為替換算差額勘定へと振替えられる。そこで、上記の勘定例に基づいて、簡略して仕訳例を示す。事業経費勘定へは、2者の勘定よりもたらされる。

事業経費勘定、債務者、13Thlr. 20Gr. 債権者2勘定、下記の通り；  
貸方、Isaac Toussaint in Hambrug · · ·  
Thlr. 3: 1:—  
貸方、Porstell und Sohn in Amsterdam ·  
Thlr.10:19:—

為替換算差額勘定へは、下記のように仕訳され、もたらされる。

為替換算差額勘定、債務者  
貸方、Isaac Toussaint in Hambrug · · ·  
Thlr. 10: 9: 4

“Porstell und Sohn in Amsterdam”勘定は“Isaac Toussaint in Hambrug”勘定とは逆に利益が出ている。その仕訳は下記の通りとなる。

Porstell und Sohn in Amsterdam 勘定、  
債務者  
貸方、為替換算差額勘定 · · ·  
Thlr.57: 1:—

これらの事業経費および為替換算差額を固有の勘定で収益または費用として、まず、集計して、まとめている。これらの損益勘定は、単式簿記、即ち簡略化された簿記であれば、資本金勘定へ、それに対して、複式簿記であれば、損益勘定へ振替られる。そして、これによって計算される損益が資本金勘定へ振替られる。

最終的に、これらの勘定の残高は、旧勘定が新勘定へ仕訳を通じて振替えられる。

彼の新勘定、債務者  
貸方、Isaac Toussaint in Amsterdam · · ·  
Thlr.189:13:—

そして、新勘定への振替は、“Porstell und Sohn in Amsterdam”勘定では下記の通りである。

Porstell und Sohn in Amsterdam、債務者  
彼の新勘定、 · · · hlr. 54:—:—

このようにて、仕訳を通じての新勘定への振替は、その帰結として残高勘定が作成されないことになる。それは、イギリスの方式の影響によるもので



Conto) について示してみる。この勘定では残高と利益が存在している。染料勘定 (Farb-Conto) は同様であるので割愛する。布勘定 (Tuch-Conto) は完売されている。亜麻勘定と布勘定を示すと「図表—5」の通りである (724)。

上記の「図表—5」に従って、勘定の締切および新帳への振替えをたどることにする。

まず、亜麻布勘定 (Leinewand Conto) では、利益が損益勘定へ振替えられる。その後、残高が新帳へ振替えられる。勘定が損益勘定へ振替えられる。その際、亜麻布勘定では利益が出ているので、損益勘定の債権者側へ振替えられている。その仕訳は下記の通りである。

亜麻布勘定、債務者  
貸方、損益勘定、債権者 . . .  
Thlr. 262: 8: 6.

次に、亜麻布勘定では、次期へ繰越される在高出し、勘定が貸借平均され、締切られ、この在出が新勘定へと繰越される。その仕訳は下記の通りである。

新亜麻布勘定、債務者  
貸方、旧亜麻布勘定、債権者 . . .  
Thlr. 471:12:—

絹勘定 (Seidenwaaren) では、商品が完売されている。在庫がないので、勘定の差額が貸借平均すると、債務者側で算出される。それが損益勘定の債権者側へ振替えられる。その仕訳は下記の通りである。

絹勘定、債務者  
貸方、損益勘定、債務者 . . .  
Thlr. 790: 2:—

動産勘定では、商品勘定以外に事業用動産 (Handels-Mobilien) がある。それは下記の「図表—

6」の通りである (724)。

この事業用動産では、購入される時には債務者側に記入される。それに対して、在出については次期へ繰越される。この在出は残高勘定へ振替えられるのではなく、仕訳を通じて次期における当該勘定の債務者側へと繰越される。それは下記の仕訳の通りである。

新事業用動産勘定、債務者  
貸方、旧事業用動産勘定、債権者 . . .  
Thlr. 150:—:—

次に、損失 (verlust) または減耗 (Abgang) がある。これらは損益勘定へ振替えられる項目である。それは下記の仕訳の通りである。

損益勘定、債務者  
貸方、事業用動産勘定、債権者 . . .  
Thlr. 17: 5:—

この動産の損失または減耗は使用により生じた費消を意味するもので、年を経るに従って、漸次減少してゆくことを意味する。これをゲアハルトは仕訳により明らかにしている。このような損失または減耗は、マーゲルセンによる減価償却を撰取したとされているプロイセン一般国法に相当する内容である (第 645)<sup>2)</sup>。

損益勘定は、商品に係る利益または損失の集合勘定であった。この勘定が取上げられるのは、複式簿記を前提としている。ここでは2つの特徴ある商品について取り上げる。ひとつは、完売の場合であり、もうひとつは、残高がある場合である。商品が完売されると、勘定の差額である損益が損益勘定へ振替えられた。それに対して、決算日に商品在庫がある場合、販売された部分についてのみ利益が算出される処理が行われてきた。前者では、期中に完売

図表—6

Fol. 6. Handels-Mobilien

H. B. Debet . . . Thlr. 167: 5:—

Bestand Geräthschaften

Ld`or Thlr. 150:—:—

Verlust oder Abgang

Thlr. 17: 5:—

Thlr. 167: 5:—

2) 百瀬房徳、1998年、「貸借対照表法の生成史」森山書店、s.252~253.

された場合で、その時点で損益勘定へ振替えられるので、損益勘定そのものは元帳における常設勘定であった。後者では、決算日に利益をもたらす部分と次期へ繰越される部分とに分離される。したがって、決算制度の発展が、両者の分離を育てたといえよう。決算制度は、個人にしても、共同経営にしても、利益を求めて事業活動をしてきたことの成果であろう。その中核が商品売買に対する損益なのである。これに関連する損傷または効用利益も、以後、充実してゆくことになる。以下これらの項目を検討する。

プロイセン一般国法は、財産目録の作成とこの利益の分配について規定している (§ 642)<sup>3)</sup>。

国外の事業者と取引する時には、国外の通貨との交換の課題が生ずる。その際、国外の通貨で持ち続けると、為替相場により自国の通貨への換算差額が発生する。自国通貨が低くなれば、換算差損が生じ、高くなれば差益が生ずる。これは、他国通貨の数だけ換算差額が生ずるが、1つの勘定で処理する。債務者側では換算差損が、債権者側では換算差

益が記録される。加えて、利息は借入に対して支払われ、貸付けに対して受け取る。国内では利息は明確であるが、国外では換算差額と混在したためか、ゲアハルトでは「換算差額・利息勘定 (Agio=& Interessen=Conto)」で処理されている。それは下記の「図表—7」の通りである (§ 732)。

この勘定は債務者側では Thlr.232: 9: 8、そして債権者側では Thlr.152:23; 9 が期中の取引合計としてみられる。これらに加えて、債務者側で Toussant の Thlr.10: 9: 4 がみられ、債権者側で Porstell & , Dupont & および Caprano & の合計 155:22: 9 がみられる。さらに、債務者側 Ld'or Capital の換算により生じた換算差額 Thlr.83:10:— が加算される。この後、債務者側と債権者側の合計の差額は貸借平均すると、債務者側が大きく、債権者側に損失 Thlr. 17: 6: 6 が算出され、損益勘定へ振替えられる。

事業経費 (Handels=Unkosten=Conto) は、郵便料金 (Briefporto)、手数料 (Provision) 等よりなる。それは下記の「図表—8」の通りである (§ 734)。

図表—7

Fol. 4. Agio=& Interessen=Cono

H. B. Debet	·	Thlr. 232: 9: 8	H. B. Credit	·	Thlr.152:23: 9
An Toussaint		<u>10: 9: 4</u>	Pr. Porstell	·	Thlr. 57: 1:—
		Thlr. 242:19:4	Pr.Dupont &	·	Thlr/ 44: 2: 9
An Agio=Bestand			Caprano &	·	<u>Thlr. 54:19:—</u>
Ausgleichung des					Thlr.308:22: 6
Ld'or Capitals		<u>Thlr. 83:10:—</u>	Verlust der Conto		<u>Thlr. 17: 6: 6</u>
		Thlr.326: 5:—			Thlr.326:5:—

図表—8

Fol. 3 Handels=Unkosten=Conto

Hauptbuchs, Debet	Thlr.678:21: 4	Hauptbuchs, Credit	Thlr.335:14:—
An Toussaint in Ham.	Thlr . 3: 1:—	Verlust bey der Cont	Thlr.357: 3: 4
An Porstell in			
Amsterdam	<u>Thlr. 10:10:—</u>		
	Thlr.692:17:—		<u>Thlr.692:17:4</u>

3) 百瀬房徳、1998年、「貸借対照表法の生成史」森山書店、s.247.

事業経費勘定の債務者側では Thlr.687:21: 4、そして債権者側では Thlr.336:14:一が期中の取引合計としてみられる。これに加えて、債務者側では、"Toussaint in Hambrug" および "Porstell in Hambrug" で合計 Thlr.13:20:一が加算されている。そして、Thlr.678:21:4 と合計して Thlr.692:17: 4 となっている。債権者側では、債権者側の期中取引額 Thlr.335:14:一を債務者側から控除すると、損失 Thlr.357: 3: 4 を加算し、貸借平均させている。この勘定の損失は損益勘定の債務者側へ転記されている。それは下記の通りである。

損益勘定、債務者

貸方、事業経費勘定、債権者 . . .  
Thlr.357: 3: 4

これまで個別の損益勘定について代表的項目を、ゲアハルトの簿記にそって検討してきた。もともと単式簿記（簡略化された複式簿記）と本来の複式簿記とでは異なる。単式簿記では、これらの個別の損益項目は資本金勘定の債務者側と債権者側へ、仕訳をしないため、直接、振替える。ここで、厳格に定義すれば、単式簿記とは、元帳の現金勘定、積極の負債勘定、消極の負債勘定および資本金勘定に、日々記録帳より仕訳帳を通さず、直接、複式記入および勘定処理の原理に基づいて勘定へ転記するか、取引が多様化すれば、補助簿にまとめて勘定へ転記する簿記をいう。それに対して、複式簿記では、覚え書帳より、取引が多様であれば、その特徴ごとに勘定と、必要であれば、補助簿を設け、複式記入および勘定処理の原理に基づいて仕訳帳を通じて元帳の勘

定へ転記する簿記をいう。

このような簿記の特徴からして、ゲアハルトの場合、単式簿記では、複式簿記と同様に、現金勘定以外に、損益勘定の損益の処理、為替換算差額の処理、事業経費の処理等みとめているとすれば、単式簿記では御しきれない状況がドイツでは生まれてきたのではないかと考えられる。そうだとすれば、単式簿記と複式簿記の違いは、仕訳帳があるか否かにある。したがって、単式簿記と複式簿記の中間的な領域があるといえよう。即ち、「混合簿記」という領域がみられるのである。

以上からして、ゲアハルトは例示していないが、論ずるところから債務者側と債権者側を推定して資本金勘定を示すと下記の「図表—9」の通りである。

資本金勘定では、債務者側で Thlr.2457:16: 6、そして、債権者側で Thlr.10555:10: 7 の期中の取引合計がみられる。債務者側では、期中の取引合計以下 4 項目を加えると、Thlr.2863: 2:11 となる。債権者側では、期中の取引合計以下 5 項目を加えると Thlr.13394:10: 7 となる。主たる項目は 4 商品勘定である。資本金勘定の期中の取引の差額は Thlr.8097:11: 4 で、商品勘定よりの販売益 Thlr.2334: 6:一と "Verausgabten Gewinn" Thlr.5:一: 7 が加わっている。以上からして、ゲアハルトの単式簿記は、純粋な単式簿記ではなく、このような諸勘定を含むところの混合簿記といえよう。

複式簿記では、これまで取り上げられてきた個別損益勘定が一つの一般損益勘定へとまとめられる。この勘定では、最終的に、在高が債権者側に算出さ

図表—9

Capital=Conto

Hauptbuch Debet . . . Thlr.2457:16: 6	Hauptbuch Credit Thlr.10555: 4:一
Vereinnahmten Verlust . Thlr. 13:19: 7	Verausgabten
Handels=Mobilen . . . Thlr. 17: 5:一	Gewinn Thlr. 5:一: 7
Handels=Unkosten . Thlr. 357: 3: 4	Farbwaaren . Thlr. 1288:14: 1
Agio u. Interessen . . Thlr. 17: 6: 6	Leinewaden . Thlr. 262: 8: 6
	Seidenwaaren . Thlr. 290:一: 6
An neue Rechnung	Tuchen . . . Thlr. 493: 6:11
des Capitals . Thlr.10539: 7: 8	Thlr.13394:10: 7
Thlr.13394:10: 7	

れる時、利益となり、そして、在高が債務者側に算出される時、損失となる。前者は資本金の増加となり、後者は減少となる。一般損益勘定を示すと「図表-10」の通りである (§ 733)。

一般損益勘定では、債務者側で、期間中に受取った損失 Thlr.13:19: 7 があり、それ以外に、事業用動産で減耗 (Abgang)Thlr.17: 5:一、事業経費 (Handels=Unkosten)Thlr.375: 3: 4、換算差額・利息 (Agio=Interessen)Thlr.17: 6: 6 がみられ、債権者側で、期間中に支払った利益 Thlr. 5:一: 7 を受取り、染料 (Farb. Waaren)Thlr.1288:14: 1、亜麻布 (Leinwanden)Thlr.262: 8: 6、絹 (Seidenwaaren) Thlr.790:一: 6、および布 (Tuchen)Thlr.493:6:11 がみられる。

この一般損益勘定を貸借平均すると、その差額は、債務者側が債権者側より小さいことによるものである。利益が出たことによる。資本金の増加であるた

め、資本金勘定の債権者側へ転記される。この仕訳を示すと下記の通りである。

一般損益勘定、債務者  
貸方、資本金勘定、債権者 ・ ・ ・  
Thlr.2433:20: 2

以上は、利益があった場合であったが、逆に、損失が出た場合には、仕訳は下記の通りとなる。

資本金勘定、債務者  
貸方、一般損益勘定、債権者 ・ ・ ・  
Thlr. 一:一:一

この結果、利益がある場合、ゲアハルトによれば、資本金勘定によれば、下記の「図表-11」の通りである (§ 737)。

資本金勘定では、債務者側で、期中に受取った額 Thlr.2457:16: 6 があり、債権者側で Thlr.10555: 4:一がみられる。加えて、債権者側では、一般損益勘定からもたらされた額 Thlr.2433:20: 2 が加算さ

図表—10 Allgemeine Gewinn und Verlust Conto

Vereinabnemten Verlust Thlr. 13:19: 7	Verausgabten Gewinn Thlr. 5:一: 7
Hierzu den Verlust von	Hierzu den Gewinn von
a) Effecten Conten als	a) Effecten=Conto als
1) Handels=Mobilien Thlr. 17: 5:一	1) Farb. Waaren Thlr. 1288:14:1
b) Hülfs Conten als	2) Leinwanden Thlr. 262: 8: 6
1) Handels=Unkosten Thlr. 375: 3: 4	3) Seidenwaaren Thlr. 790:一: 6
2) Agio=Interessen Conto Thlr. 17: 6: 6	4) Tuchen Thlr. 493: 6:11
sämmtl. Verlust Thlr. 405:10: 5	sämmtl. Gewinn Thlr.2839: 6: 7
An Capital=Conto den sämmtl. verbliebenen Gewinn Thlr.2433:20:2	
Thlr.2839: 6:7	Thlr.2839: 6:7

図表—11 Fol. 7. Capital=Conto

Hauptbuchs Debit Thlr.2457:16:6	Hauptbuchs Credit Thlr.10555: 4:一
An neue Rechnungen	Pr. Gewinn u. Verlust
Capital Thlr.10531 7:8	Conto Thlr. 2433:20: 2
Thlr.12989:一:2	Thlr.12989:一: 2
	Pr. alte Rechnung Thlr.10531:7: 8

れている。これに従って、貸借平均すれば、残額が Thlr.10531: 7: 8 となる。この額は、資本金の次期繰越額である。この繰越額は下記の仕訳により新帳簿へ繰越される。

資本金勘定、債務者

貸方、新資本金勘定、債権者 . . . .

Thlr.10531: 7: 8

繰り返すが、この仕訳では残高勘定が作成されない。したがって、財産目録の作成をもってゲアハルトの簿記は完成してしまうことになる。

【本稿の後半は『獨協経済』第 102 号に掲載予定】