

# ヒングステッドの複式簿記

百瀬 房徳

## I 序

ヒングステッド (Christian Ernst Hingstedt) は、1804年に『複式簿記の商業簿記における新しい実務の展開 (Die neuern praktischen Fortschunitte im doppelten kaufumanischen Buchhalten)』をエルベ河の河口のドイツにおける貿易港のひとつであるハンブルグにおいて刊行した。

ヒングステッドは、すべての事業に対して単式簿記 (簡略化された複式簿記) でなく、複式簿記を採用するよう提唱した。そこで、当時、多くの刊行されていた単式簿記について批判的検討を加えている。そして、小規模事業でも、複式簿記は適用可能であると、その事例を示した。

簿記では、単式簿記 (簡略化された複式簿記) にしても、複式簿記にしても、「複式記入」の原理は貫かれており、両者はこの基本原理を共有している限り、複式簿記である。前者は、複式記入に基づくところの仕訳帳を省略するのを特徴とするが、それは「簡略化された」という文言で表現される。したがって、折に触れて、簿記のなかで登場することになる。ドイツでは、仕訳帳が省略されたとしても、複式記入を基底として簿記が展開されてゆく。ヒングステッドの複式簿記も、それを受継いでおり、仕訳の機能を重視し、仕訳帳を採用している。

加えて、ヒングステッドは、商業帳簿について開始財産目録から始まり、決算財産目録およびそれに基づく貸借平均表へと導いている。しかしながら、残高勘定が伺える決算のための仕訳まではするが、この勘定の完成までには至っていない。この手順は「期間ごとの商業帳簿の完結」と特徴づけられるところである。ドイツでは、この商業帳簿がイギリスの影響を受けているが、どこまでこの特徴の影響を受けているのかも検討する。

## II 複式記入と仕訳帳

単式簿記 (簡略化された複式簿記) にしても、複式簿記にしても、「複式記入 (doppelte Eintragung)」の原理にしたがって記録されている。取引には二重性があるので、この複式記入は、数学の等式に依拠するところの貸借平均 (Übereinstimmung von Debet und Credit) の原則および記録の方式としての仕訳の原則 (Grundzatz des Journals) を基礎としている。したがって、まさに、この両原則が複式記入の基礎となっているのである。

貸借平均は、簿記では、取引の二重性に起因して、ひとつの取引の一方の側、即ち借方ともう一方の側、即ち貸方の価値が等しいことを現す。これを等式で示すと下記の通りである。

$$\text{借方 (左辺)} = \text{貸方 (右辺)}$$

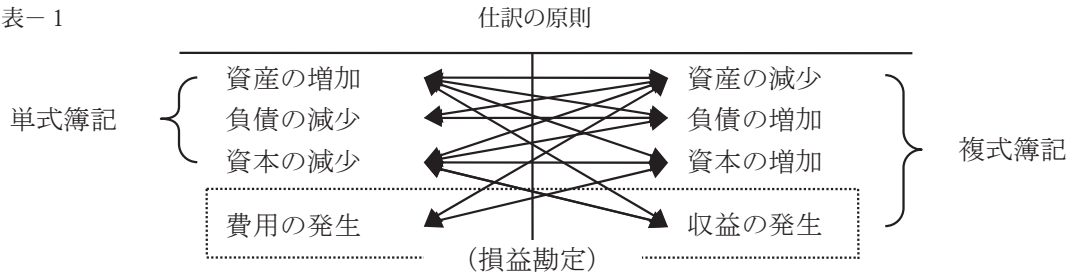
簿記ではT字型の勘定で現すので、それを示すと下記の通りである。

勘 定	
借 方 (左 辺)	貸 方 (右 辺)

これをもとに、複式の勘定に記録する方法が仕訳の原則である。仕訳の原則は下記の「図表-1」の仕訳が想定される。

これを具体的に仕訳を表現するとき、ヒングステッドによれば、ドイツでは、頭に、借方を意味する“Per”が、貸方を意味する“An”が付されている。加えて、仕訳帳の左端では分数を示す形式で分子は借方を、分母は貸方を示している。これらを用いた仕訳例を示すと「図表-2」の通りである。(s.15)

図表－1



図表－2

2	<b>(Per) Banco-(Conto) : an Woll-(Conto)</b>				
11	Verkaufte ich an Daniel le Blane à contant gegen baare Zahlung) 6 Särke poln Lammwolle				
	240 tb	251 tb	· · · 1446 tb		
	256 “	231 “	· · · 43 · Tra 3 pCt		
	249 “	239 “	1403 tb · à 15 1/4ß Bco · Mk	1381	1
	die mir derselbe in Banko schein lassen.				

このような総合的仕訳は大事業では行われず、下記のように簡潔なものとなっているとする。

Banco : an Woll

貸方については、そのほかに“an Waaren”または“an general-Waaren”と仕訳される。この場合のは、借方および貸方それぞれ補助簿を必要としよう。(s.15)

ヒングステッドは、負債を取り上げて仕訳例を示している。そこで、「私」を勘定記録の主体としてみると、「私にある者が負債を負っている額を、即ちその額を支払わなければならない者を借方記入し (belaste または debitive)、そして、その額を同時に、目的物 (Gegenstand) または事象 (Sacke) に対して貸方記入する (vergüte または kreditire)」とする。これを反対側からみると、「私がある者に負債を負った額に対してその者を貸方記入し、それ故、同時に、私が負わせることとなったその額を添えて目的物または事象を借方記入する」とする。(s. 2) これらを、正確に把握しようとするれば、私にとって決してみのがせない「複式簿記」の唯一の基本原則 (Hauptregel) であるとする (s. 2)。この仕訳例では、このように負債を中心として示しており、現金、債務者および債権者を基礎とする

「簡略化された複式簿記」の影響がみられる。加えて、この例は、債務者が借方、そして債権者が貸方としており、「代理人簿記」が基底となっている<sup>1)</sup>。

ヒングステッドによれば、複式簿記では、このように記録する仕訳帳において取引が勘定へ分解されて元帳へ振替えられる。したがって、2つの帳簿が基本となる。

日記帳は、複式簿記に当然に属する帳簿とは考えにくいとする。というのは、日記帳は単式簿記 (簡略化された複式簿記) の帳簿としては必要とされ、そこからすべての取引が転記されるが、複式簿記では典型的な日記帳についてはなじまないからであるとする。その理由として、単式簿記の記帳者は有能な簿記方ではなく、すべて日記帳に集合させるべきだとすると、もともとの簿記方にとって取引の記録を容易にするというよりも、むしろ非常に困難にしているとする。したがって、単式簿記では、銀行帳、現金帳、仕入・売上帳を通じてしかみられないので、取引の補助の部分に明確に記録・保持するのに日記帳は適するとしている。(s. 3) これからすると、逆に、上述の理由からして、複式簿記には日記帳は適さないとする。したがって、ヒングステッ

1) 百瀬房徳、2017年、s.38.

ドでは、複式簿記において日記帳は除外されている。

仕訳帳では、「月ごとに取引が集められ、関連づけられる。すべてが、優れて概観され、すべての時間で、日々の取引の記録が要求されるころの紙面に蓄積される」とする。(s. 3) この仕訳帳は、取引を勘定へと分解し、複式記入の原理にしたがって、体系的に配分する作業を行う。この勘定は、取引について同一の特徴をもつ項目を集めさせる場所を指示する。勘定は、したがって、簿記における取引記録の最小単位なのである。

ヒングステッドでは、仕訳帳および元帳が複式簿記の中核となる。すべての事業で、複式簿記を提唱しているが、もともと、一方では単式簿記（簡略化された複式簿記）の方法で、もう一方では複式簿記の方法でと、二者択一でどちらか一方というのではなく、複式記入を基礎として記入されるが故に、適した事業規模に応じた複式簿記が選択されるものといえようとする。(s. 4)

したがって、ヒングステッドは、複式簿記の優位性を呈示する。たとえば、ハンブルクの商館では、取り上げることができるすべてで複式簿記により付けられている状況がみられるとする (s. 4)。かくして、複式簿記を採用する理由に3点があるとする。

第1点は、商人たる主人の損害 (Schaden) となる、しのびよる誤り (Fehler) が、容易に発見され、話題となりうることに単式簿記より利点をもっている。それにしても、簿記方に多くの項目を報告するのを要求するのは不可能である。この状況は、わずかな心づかいで、容易に予防され、少なくとも複式簿記に影を落とすものではない。したがって、これは簿記方の意識の問題であるとする。

第2点は、単式簿記よりも、複式簿記は多くの信頼をもって、ある者がいまだいくら負債を負っているか、またはある者にいくら請求しなければならないかどうかという視点で見出すとする。(s. 5) このことは、後日、顕在化する。複式簿記の方法では、簿記方は冷静に元帳の様々な借方を開き、即座に、項目が支払われるかどうか、およびいつ支払われているか見ることができる。(s. 5)

第3点は、年次貸借平均表の正確性が、さらに、疑いないことを深めるものであるという単式簿記以上の利点をもっているという。(s. 6) 貸借平均表について、補助簿からは何らかが忘れられているか

どうか、あるいは何らかが補助簿にさらに付け加えられていないか、疑問の余地がある。このような疑念は、取引が正確かつ秩序よく仕訳帳で処理される時、かつ貸借平均表の借方および貸方の支払が、まったく十分に元帳により貸借平均されるとき、複式簿記では疑いが取り除かれるとする。(s. 6)

これらの点で、確信をもって、確実に単式簿記で付けられる帳簿によって記録されているとしても、この中心となる論点からして、おそらく、わずかな帳場でしか引き出せないのではなからうかと疑問視する。(s. 6) したがって、単式簿記は一般的でないとする。それ故、複式簿記の利点のほうがよしとされる。

当著では、さまざまな箇所「簿記方 (Buchhalter)」が記録担当者として登場してくる。この簿記方は主人より事業を預かって記録することを前提としている。その帰結として、簿記方は、「積極側の財は、主人より預かったものであり、したがって、債務者は、主人に対して債務を負っている」と理解する。それに対して、「消極側の財は、財そのものの「出」を意味し、積極側に対する控除要素である。そして、消極側の債権者は主人に対して債権をもっていると理解する。それ故、与信者とも称する。」かくして、積極側では、財と債務者を記録し、消極側では債権者または与信者を記録する。この方法は、知識をもった奴隷であったが、専門家としての簿記方が登場し、主人に代わって記帳することになった (代理人簿記)。簿記そのものは、一般に、理解するのは難しく、簿記方を育てる教育が行われていたといえよう。たとえば、ブュッシュが主導したハンブルクにおける商科アカデミーのような教育機関はその一例であろう。

### III 勘定

#### (1) ドイツ語化運動と勘定

勘定は、簿記における基本的用語で、簿記のシステムにおいて、取引の内容を現す最小単位である。この勘定は、ドイツでは、イタリアを起源としてオランダ、フランス等とイギリスから摂取される。このドイツでは、18世紀の中葉に至るまでに、外国語から母国語へと浄化する作業を開始した (ドイツ語化運動)。しかしながら、簿記書に関しては、イタリア語およびフランス語で溢れていた。ドイツに

とって、このばかげたことは、一部続き、完全に一掃することができず、商人が自身の母の言葉にはじていて、まったく時だけが過ぎたのであるとする。ただし、プロイセンにおける「プロイセン一般国法」の発布はドイツ固有の法として発布したもので、ドイツ語化の一環であった。

勘定のドイツ語化について、ヒングステッドは「何

故に、我々は、外国の慣用 (fremder Redensarten) の荒野 (Wüste) より我々をまったく解放し、そして、我々に一貫してドイツ語のみの印刷物をもたらさないのか？」(s. 9) としている。そして、下記のように、事例を示している。特に、“Conto”を省略している。

イタリア語またはフランス語	ドイツ語
a) Banko-Conto	a) Banko
b) Cassa-Conto	b) Cassa
Waaren-Conto	Waaren
Wechsel-Conto	Wechsel
Interese-Conto	Interese
Haushaltung-Conto	Haushaltung
Handlung-Unkosten-Conto	Handlung-Unkosten
c) Mio-Conto (M/C)	c) Meine Rechnung (M/R)
Suo-Conto (S/C)	Seine Rechnung (S/R)
Loro-Conto (L/C)	Ihre Rechnung (I/R)
Nostro-Conto (N/C)	Unsere Rechnung (U/R)
d) Canbio	d) Wechsel
e) Diverse Debitores	e) Verschiedene Debitoren
Diverse Creditores	Verschiedene Creditoren
f) Conto à meta	f) Zur Hälfte
Conto à tertia	Zum Drittheil
g) Creditores à Deposito	g) Creditores auf
Debitores à Deposito	Debitores auf または
	Laut Verschreibungen
h) Cargaison または Cargason	h) Waaren in London
	(地名により商品の在高を示す)
i) Haushaltung-Unkosten	i) Haushaltung
または Haushaltungskosten	
または Spensen-Conto	
k) Simile または dito	k) An dieselbe
l) à London, à Lübeck, または à mallaga	l) in London, in Lübeck, または in mallaga
m) 前ページでConto nuvo または Conto novo、	m) 前ページでpr. Bilanz および an Bilanz、
次ページでConto veteri または Conto vechio	次ページで auf neue Rechnung および von alter
	Rechnung

## (2) 勘定の運用

ヒングステッドは、勘定の多さと複雑さについて、「自ら不器用でないとする簿記方でも、しばしば生活または仕事を困難とする主な事情とは、多くの勘定の多様なことおよび似ていることが元帳に存することである。それによりいとも簡単に取り違えに陥る」(s.16)とする。そこで、勘定の運用に当たって、整理・統合する必要がある。その際、「勘定が該当したが、しばらくして意義をもたなくなつたものもある。しかし、その勘定の名称がなくても取引では慣用されるものもある。勘定は年度末に広範に確かめ、かつ期首から期末まで一貫して使用されることになる。」(s.16)とする。

ヒングステッドは、勘定の多様性および類似性より出発して、これをどう処理するのかについて提言している。即ち、これには事業ごとに特性があり、どの勘定を採用するのか、そして、一度採用されたならば、一期間採用されつづけなければならないことを提言している。

さまざまな取引が事業ではなされるが、ひとつの固有の取引にはなりえないものもある。これは「様々な勘定」へと集められる。ヒングステッドでは、債務者、債権者、商品、現金等々がそれにあたるとしている。債務者には「様々な債務者 (Verschiedene Debitoren)」、即ち借方が、債権者には「様々な債権者 (Verschiedene Kreditoren)」、即ち貸方がみられる。商品については、多数の種類の取引をすれば、それぞれの商品勘定を必要とする。それを処理するのに、すべてを1つの勘定にまとめ、一般商品勘定 (General-Waaren) または商品勘定 (Waaren-Conto) として統括勘定で処理し、個々の商品は補助簿たるこの商品勘定で処理する。現金では、多くの他国との取引による鑄貨の種類について、そのほか為替換算差額について、または利息について統括勘定と補助簿の関係が生ずる。

ここでは債務者については「債務証書による債務者 (Debitores laut Verschreibungen)」とし、債権者については「様々な債権者 (Verschiedene Kreditoren)」としている。ヒングステッドがこれらを例示しているので「図表-3」に示す。

図表-3

Debent		Debitores laut Verschreibungen				Credunt	
Jan		An Bilanz:					
		C.F.Otto Bmk	500				
		F.Christian "	1200	—			
		C.D.Ernst "	1000	—			
		F.F.Paul "	450	—			
		u.f.w.					
		Bmk					

Debent		Verschiedene Kreditoren				Credunt	
Febr	6	An Banco			Jan.	Pr. Waaren	
		J.P.Schmidt				J.P.Schmidt Bmk	6384 5
		5273mk15f8 S.8.				Casp.Frank "	3274 9
		3110 mk 6f8	6384	5		C.I.Meinz "	436 6
März		An Cassa				Otto Schmalz "	4522 1
		C.L.Meinz.	486	6			
Febr		An Banco					
		O.Schmalz					
		4819mk 8f8 S.7.					
		2mk 9f8	4822	1			

さらに、勘定システムにおける個々の勘定の位置付との関連で、勘定への記録の誤りについてヒングステッドは論じている。まず、同一の氏名で居住地が異なる2名について、本来記録すべき者に記録しなかったことから生ずる。次に、手形について、割引が行われたとき、手形勘定で処理すると、実際の現金の受取額は割引額分少なくなるため混乱が生ずる。さらに、委託商品について、委託商品勘定と商品勘定を取り違える場合があるとする。(s.19) 確かに、このような問題は起きうる。しかしながら、このような記録違いは、勘定システムの問題ではなく、簿記方の簿記に対する知識とその運用の問題であろう。

### (3) 特殊な勘定

ヒングステッドは、特殊な勘定として、海損(Havarie) およびメッセ (Messe) についての処理を掲げている。

海損について、ヒングステッドは「誰でも、対象を保証し、船員が災難にあったことを知り、損傷(Schaden) または損害(Havarie) を、海損精算書(Dispache) にしたがって、銀行貨幣(Bankogeld) で償却する」としている (s.20)。

銀行貨幣で保険を支払った時：

(Per)Assecuranz- (Conto) (an)Banko- (Conto)

損害について銀行貨幣で受け取った時：

(Per)Banko- (Conto) (an)Havarie- (Conto) von dem Schiff, genannt; N. N. Schiffer N. N.

この貸方の損害は、保険の支払時の保険料で補償されよう。ヒングステッドは、この全プロセスについて下記のように要約している (s. 20/21)。

- (a) 保険に該当する損害保証金が支払われる時、事業経費 (Handlungskosten) に対して借方記入する。
- (b) 損害に対する前払い (Einschuss) が、補償される商品についてなされるならば、それに対して、固有の勘定 (eigene Konto) を形成する。たとえば、船舶：Boysen von Philadelphiaに伴う財の損害。— Livorno向けの船舶；Carstenに伴う財の損害、それらについて借方記入する。この勘定では、そこで、後に前払い

の2/3の保険料が再び、貸方に記入される。そこで、この勘定で、その直後、支払うべき、または払い戻されるべき損害保証金が、保険会社により発生した損害の支払のように、海損精算書に従って記載されている時、これらを一般または個別の商品勘定に従って、海損問題にかかわるところの勘定へともたらす。

- (c) 事業主が海損事件で交渉役 (Mitdeputier) であり、したがって、支払または取立を行っているならば、それに対して、さらなる特別の勘定を形成する。即ち、Havarie des Schiffs und Ladung ; Elisabeth, Capten, Henzer von Lisab。これらの勘定は、最終的に、ほとんど自ずと貸借平均する。

商人たる保険事業者についてみれば、ヒングステッドによると下記の4項目を掲げている。

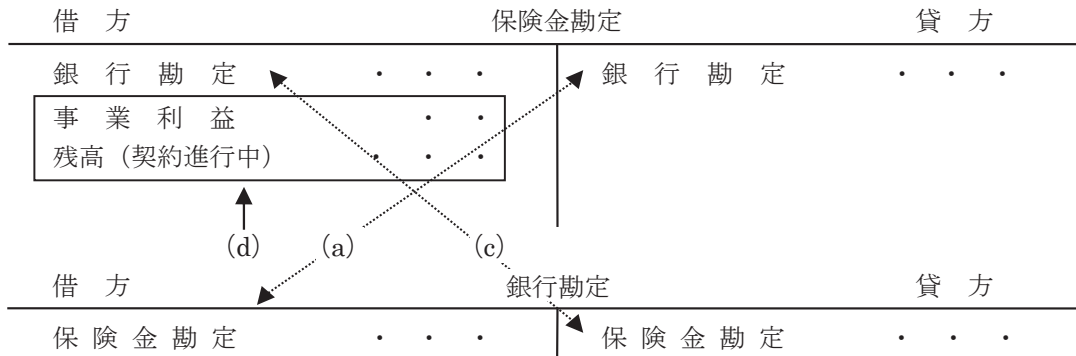
- a) 一定の仲立人 (Makler) により、商人のすべての保険がその商人固有の商品に掛けられるとすれば、それに対して固有の勘定をもたらす。即ち、その固有の勘定に契約された保険について、保険金勘定において、保険料 (Premie) の額を貸方に記入する。そして、返還 (Rückgaben) および損害 (Schäden) に対するのと同様に、保険料が銀行で支払われる時、その固有の勘定に借方記入する。
- b) この勘定、即ち "Assecuranz-Rechnung" が適切でないとするならば、この勘定に代えて "Verschiedene Versicher" が多く用いられている。
- c) 保険金勘定は、実行された保険 (gemachten Versicherung) に伴う保険料の額に対して貸方記入される。したがって、私的保険業者そのものが、保険を掛ける者の危険の一部を引き受けるならば、この勘定は、保険料の支払いについて保険金勘定の借方に記入する。
- d) 保険金勘定は、一方では、見積り表 (Zeichnungen) により、現金収入があり、貸方記入し、他方では、実際の損害の発生により、現金支出がある。この勘

定では、通常、補償額がこの額をはるかに超え、それ故、さらに流出されないからして、損益を通じて、年度末に

切り離されてはならないところの余剰（Üerschub）を発生させる。

ここで、(a)、(c) および (d) について会計処理を図示すると「図表－4」の通りである。

図表－4 保険事業者における会計処理



「図表－4」の保険事業者の保険金勘定で解説すると下記の通りである。

- (a) は、保険金勘定において保険者が銀行勘定で受け取り、保険に対する責任を現し、貸方に記入される。この保険契約による保険料率は「補償の範囲、船舶の内容（船種の用途、船質、推進、総トン数等）、運行形態（航路、乗組員の資格等）、さらに、保険契約者の事故歴等を考慮して決定される」とされている。
- (c) は、実際に損害が発生した時、保険事業者が船舶、商品等に対して契約に基づいて、損害の査定により支払う保険金である。

「図表－4」では、(a) および (c) より、保険金勘定の貸借には差額が生ずる。借方では、実際に契約に基づく履行が終了した項目のみが示され、そのなかに含まれている余剰が利益として把握される。さらに加えて、進行中の契約額は勘定の貸方に残るとしている。この帰結として、保険金事業では、保険金勘定の借方で主たる事業の利益が、契約進行中の額と共に把握され、勘定が締め切られることになる。

次に、メッセ（Messe）についてである。ヒングステッドは、ハンブルグにおいて刊行してい

る。したがって、当時のハンブルグの状況を反映している。そのひとつが、商人がメッセ開催地へ旅をする時の帳簿の処理である。

メッセに関する勘定は、旅に出かけるため、一般の勘定と区別される。メッセ現金または旅現金、メッセ手形勘定、メッセ帳または旅帳（商品勘定に当たる）等が用いられる。

ヒングステッドによれば、勘定または帳簿は、複式の方法で下記のように記録されるとする（s.24）。

- (a) メッセ現金または旅現金を設ける。これに国外の場所より現金または手形で送付されるところの現金を現金勘定において、手形を手形勘定において借方記入する。
- (b) メッセまたは旅から店へ戻ると、ただちに、その帳簿に従って、このメッセ現金または旅現金に、すべての受け取った現金について借方記入する。そして、これによって、すべての人名勘定について、商人が支払ったものを貸方記入する。
- (c) メッセ帳簿または旅帳簿に、発生する経費（Unkosten）は、メッセ現金勘定または旅現金勘定に貸方記入する。そして、各々のメッセ勘定または旅勘定に借方記入する。それ故、メッセ帳簿または

旅帳簿がその費用に対して発生させるところの帳簿に表示することができる。

メッセそのものは、18世紀において、エルベ河流域では、ライプツィヒが活況を呈していた。ライプツィヒは、ドイツ内陸にあって、ハンブルグ、オーストリア帝国、東欧、地中海と結びついていたのである。商人は、メッセへと出向きそこで盛んに取引をしたのである。その意味で、商人のメッセにおける会計処理は重要であった。しかしながら、経済の発展により次第に消滅の運命をたどることになる。

#### IV 複式簿記による事例

ヒングステッドは、ここまで論じてきた複式による簿記について試論を展開してきた。ここでは、単式簿記（簡略化された複式簿記）に対して、複式記入そのものを表現する場としての仕訳帳が取り入れられている。したがって、小規模事業同様に、ヒングステッドでは、仕訳帳は重要な要素となる。その際、銀行勘定、現金勘定、およびその他、手形勘定、商品勘定、掛売買勘定等の一般取引について仕

訳例を示している。ここでは、1ヶ月ごとにまとめられた仕訳である。そして、この仕訳では、仕訳の下に取引の詳細が示されており、仕訳帳は、まさに、「仕訳帳的日記帳」といえよう。したがって、複式簿記では、日記帳は適しておらず、日記帳は除外されている。しかしながら、1ヶ月ごとに、集約して仕訳をするため、日々の取引の詳細を記録する補助簿を必要とする。その補助簿については、月の日付の前にもたらされた補助簿のページ数を付すならば、優れているとしている（s.40）。補助簿については、ここでは、具体的に取り上げられていない。

ヒングステッドの取引事例は、銀行取引、現金取引およびその他一般よりなっている。まず、銀行（Banko）勘定は、当事例では、借方、銀行勘定に対して貸方には22項目ある。そのうち11項目については示すが、残りの11項目は勘定科目のみを示す。勘定の貸方のみ“An”が頭に付されている。

ヒングステッドの借方の仕訳事例は「図表－5」の通りである。

図表－5 銀行取引の事例（借方）

<b>Banco : An 22 Kreditoren B 161,178 : — :</b>						
In diesem Monat empfang ich Banko						
An Joseph von Hart in Amsterdam S/B.						
Jun. 1.	für seine Remesse v. 31 März 2 Mt. auf F. Fessen. Bmk	2000:	—			
“ 5.	für meine Tr. Ordre N. & T. Jacobson C. ft. 3000	”	3388:	4		
“ 18.	für meine Tr. auf Jacob Lapuzin in London, L700	”	8400:	—	13,788	4
An Philip Adolph Smith et Comp. in London M/R						
Jun. 2.	für in Tr. 3 Mt. Ordre Herfurth & Co. L250. — Bmk	3117:	3			
“ 9.	” “ 2 ” “ Smithfon ” 100. — “	1243:	12			
“ 18.	i. Rem. auf Bauerkind v. 17 Apr. 2Mt. 200.—	“	2550:	—		
“ 30.	” m. Tr. 3Mt. Odre Ramson “ 250.—	“	3117:	—		
	L. 800.— “ ”				10028	2
An Wechsel						
Jun. 2.	für L. 300 — auf London, von Peter Ohmann.. Bmk	3731:	4			
“ 8.	für 6000 Fl. ” Amsrerd. Von demselben “	6776:	8			
“ 20.	für 8000 Franken auf Paris, von T. Sabrier	”	4166:	11		
“ 27.	für 10000 Fl. auf Wien, von Witt et Comp.	”	10256:	7	24,930	14
An Creditores laut Verschreibungen						
Jun. 3.	von Simfon Warin, auf unbestinnte Zeit, gegen Schein zu					
	4.pCt. Zinsen “ ” “				8000	—



An Zuckern.						
Jun. 3.	von T.S.Schaaf, für 6 Fässer engl. Lumpzuckern.	Bmk	2386: 10			
“	5. von Paul Beck, für 10 Kisten weiße Havannach	”	1317: 13			
“	8. von demselben, für 10/2 Kisten Braume Portche	”	1345: —			
“	22. von Hans Ode, für 10 Fässer engl. Lumpen	”	3827: 4	8,876	11	—
	Transport neben	“	”	“	Bmk	65,623 15 —

### 1803 Junius.

	Transport von neben	“	”		65,623	15	—
An Schiff : Johannes, Schfr. Mund.							
Jun. 4.	für Remessen auf Abschlag der Hinsracht, aus Lisabon						
	von Dan. Röper	“	”	“	Bmk	1000: —	
	von Joh. Caspers	“	”	“	”	3000: —	4,000 — —
An Diskonto							
Jun. 5.	von Lher und Joachim, für fällige Wechsel.	Bmk	1500: —				
“	28. von Martens et Sievers,	”	“	”	4500: —		
“	29. von Jac. Joh. Jrmisch,	”	“	”	2218: 12		
“	30. von Peter Adam Hüge,	”	“	”	3261: 4	11,500	— —
An Waaren für fremde Rechnung							
Jun. 6.	für verkaufte 6 Stück Barz: Branntweine, für Husmer						
	Rechnung, von S. J. Sragen	“	”			1,653	8 —
An Pierre Parein in Bordeaux S/R.							
Jun. 6.	für seine Rem. von 5.Apr. 2mt. von M. Heß.	Bmk	5000: —				
“	9. für	”	8. : 2 • von J.F. Hoope	“	1000: —	6,000	— —
An verschiedene Debitoren							
Jun. 6.	von P.J. Ziesow, für Kaffee vom 1. Apr.	“	Bmk	880: 1			
“	11. von Paul Beck, für Yuckrn vom 3. Apr.	”	“	762: 7			
“	15. von Hans Jack, für Mrisnüsse vom 6. Apr.	”	”	1213: 8			
“	20. von Casp Sriefe, für weiße Weine vom 2. Mai.	”	”	668: 4			
“	24. von C.A. Stützer, für Wachholderb. V. 20. Apr.	”	”	318: 9			
“	30. von P.H. Wintie, für Hans vom 22. April	”	”	2481: 8	6,324	5	—
An General-Waaren.							
Jun. 6.	von S.H. Jhle, für zwei Gebinde Del	“	Bmk	648: 2			
“	12. von Levi Rothe, für 11 Bund Haus	”	“	1432: 4			
“	16. von Mühe el Rahlard, für 6 Ballen Pfeffer	”	”	1421: 8			
“	22. von Jacob Schwarz, für 2 Both Korinthen	”	”	867: 8			
“	26. von Peter Jpsen, für 8 Fässer Birg. Taback	”	”	1951: 4			
“	30 von F.J. Steger, für 1 Ballen Balance Mandeln	”	”	382: 6	6,703	—	—
	Transport Seit 28	“	”	“	Bmk	101,804	12 —

Transport von neben	“ ”	Bmk	101,804	12	—
An Waaren zur Hälfte mit John Davison in London			5,749	4	—
An John Davison in London S/R			8,829	15	—
An Jacob von Höhenlein in Wien M/R			8,000	—	—
An Cassa			1,000	—	—
An Niels Beck und Hansen in Copehhagen J/R			3,000	—	—
An Jacob Friederich Bradt hieselbst			6956	6	—
An Unternehmung mit Leimen nach Neuyork unter J.H.Sievers zum Drittheil mit Petersen Und Kraut			7,483	8	—
An meinen vierten Antheil in Zucken nach St. Petersburg unter Direction Joachim Gabr. Gran hieselbst			3,472	9	—
An Joh. Toffano, Ginganello et Comp. In Livorno J/R			7220	4	—
An Caspar Wendt in Lübeck S/R			3,350	—	—
An Johannes Cabin in St. Petersburg M/R			4009	6	—
		Bmk	161,178	—	—

銀行勘定では、貸方に対応する借方には21項目が例示されているが、そのうち9項目については示すことになが、12項目は勘定科目のみを示す。ここ

では、勘定科目の前に借方を示す用語は記されていない。これを示すと「図表－6」の通りである。

図表－6

銀行の取引事例（貸方）

1803 Junius					
<b>21 Debitores</b>	<b>: An Banko Bco</b>	<b>86,175</b>	<b>: 15</b>		
In diesem Monate zahlte ich in Banko					
Jacob Friederich Bradt hieselbst					
Jun.	1. an Simon v. Fessen & Comp. lt. Aufgabe	mk	800	—	
“	4. an Joh. Peter Bergmann	”	3211	6	
“	11. an Gebrüder Bicker	”	1154	7	
“	18. an Wust & Dahlberg	”	1619	9	6,785 6 —
General-Waaren					
Jun.	2 an Zimbrt FanenWe, für verschidene Leinen	mk	10596	—	
“	4. an Franz Dobrin, für 3 Fässer Pottasche	”	602	12	
“	6. an Hans Dbe, für 5 Fässer Tabak	”	1118	6	
“	10. an M.H. Cifener, für 1 Ballen Koschenille	”	2730	7	15,047 9 —
Handlungskosten					
Jun.	2. an Peter Sande, Fracht fur Güter mit Schfr. Witt				
	“ ” “ ” Blome				
	“ ” “ ” Benner				
	zusammen Ct	mk	1482	7ß 24pCt	mit 1,195 8 —

Nicks Beck und Hansen in Copenhagen J/R				
Jun.	3. für ihre Tr. V. 8 März 3 Mr. an Fedder Blome	“	3,200	— —
Caspar Wendt in Lübeck S/R				
Jun.	4. für seine Tr. v. 4 Mai 1 Mr. an C.F. Koltzo	mk 1500: —		
“	18. ” “ v. 18 Apr. 2 Mr. an Leo Lubichan	” 2000: —		
“	26. ” “ v. Sicht an T.G. Grau	” 463: 12	3,963	12 —
Cassa				
Jun	4. an Franz Tufel, für Hfl. Ct	281:15 à 1/4% Bmk	225 : —	
“	10. an demselben ”	gr. Ct 496:— à 24	“ 400 : —	
“	15. an denselben für 50 Ld'or Ct.	622: 8 à 24	” 534 : 4	
“	19. ” “	gr. Ct 1241 : 4 à 24 1/8	” 1000 : —	
“	28. ” “	Hfl. Ct 563 :14 à 1/4 :rb	” 450 : —	
		CtMk 3245: 9	“ ”	2609 4 —
	Transport neben	Bmk	32,801	7 —

### 1803 Junius

	Transport von neben	“	Bmk	32,801	7 —
John Davision in London S/R					
Jun	5. für seine Tr. v. 5. Apr. 2 Mt. an P. Beck, L.200:—	Bmk 2587: 8			
“	8. ” “ 24. März 2 1/2 an T.Buch	” 150:— “ 1950: —			
“	18/ ” “ 3. Apr. 2 1/2 an C. Cuck	” 200:— “ 2581: 4			
“	27. ” “ 27. März 3 Mt. an P. Lose	” 150:— “ 1940: 10	8,059	6 —	
Diskonto					
Jun	6. für Bmk 2000: — auf With, Dose & Comp. pr. 27 Jul.				
“	” 1500: —	} Wisdorp & Comp. 2. Aug.			
“	” 1700: —				
“	” 800: —				
	<u>Bmk 6000: — nach</u> Abzug 6 pCt. Dife. an P. Robso		Bmk	5942: 5	
“19.	für Bmk 3000: —	} auf Bradfiel & Comp. pr. 4 Aug			
“	” 1000: —				
“	” 900: — . . H.H. Doppe pr. 22. Jul.				
“	” 650: — . . Breda & Comp. 7. Aug.				
	<u>Bmk 5550: — nach</u> Abzug 5 1/2 % Dife. an Welden &		Conforten Bmk	5510: 14	
Pierre Parei in Bordeaux S/R.					
Jun	8. für seine Tratten vom 7. Apr. 2 Mt.				
	an Jacob von Fessen . . .	Bmk	3000: —		
	an Guill. Clerk & Comp. . .	“	3000: —	6000	— —
	Transport neben	“ ”	Bmk	59314	— —

Trabsport von neben	Bmk	59314	—	—
Verschiedene Creditoren		4957	15	—
Philip Adolph Schmidt Comp. in London M/R		10004	11	—
Debitores laut Verschreibungen		2000	—	—
Asuranz		3240	—	—
Joseph von Hart in Amsterdam S/R		14000	—	—
1/8 Part im Schiffe : die Rose, Cap. Peter Regel		3000	—	—
General-Waaren		10710	—	—
Joh. Toffano, Ginganello et Comp. in Livorno J/R		7500	—	—
Caspar Wendt in Lübeck S/R		2000	—	—
Wechsel		21679	—	—
Peter Friederich Hugs et Comp. In Konigsn. J/R		4500	—	—
Johannes Cabri in St. Petesb. S/R		1568	—	—
	Bmk	144475	—	—

多くの取引事例が、銀行勘定で示されており、現金勘定では事例は少ない。銀行事業が発展していたことが伺える。現金勘定の借方に対応する貸方は4項目、そして貸方に対応する借方は6項目よりなっ

ている。現金勘定の借方に対応する貸方を意味する用語“An”が付されているが、現金勘定の貸方に対応する借方を意味する用語は付されていない。現金勘定の仕訳を示すと「図表-7」の通りである。

図表-7

現金の取引 (借方)

1803 Junius.				
<b>Kassa</b>	<b>: an 4 Kreditores Cmk 4800 : 14 Bmk 3889 ; 8</b>			
In diesem Monat empfang ich in Kourant				
An Schiff : die Hoffnung, Schfr. Roep.				
Jun.	2 von Makler Specht, zum Saldo der Fracht von London,			
	Laut Abrechnung à 25 pCt.	Cmk 3426: 8	2741	3 —
An General-Waaren.				
Jun.	6. von PaulRatie, f. Kaffee	Cmk 121: 8 mk 100: —		
“	14. von P. Seetz, für Koschenille	” 36:14 “ 30: —		
		mk 158: 6	230	— —
An Verschiedene Debitoren				
Jun.	8. von P. Wolf v. Mai	Cm 236: — Bmk 194: 8	893	5 —
“	16. von C. Hedau, v. Apr.	” 827: 8 “ 698:13 1063: 8		
An Caspar Wendt in Lübeck S/R				
Jun.	23. für seine Kim, auf Martin & Comp., v. 20sten,		125	— —
	2 à 3 Tage Sicht	152: 8		
		Cmk 4800: 14	3889	8 —

図表— 8

現金による取引 (貸方)

1803		Junius.				
6 Debitores : An Kassa Cmk 6136: 3 Bmk 4987: —						
In diesem Monat zaklte in Kourant						
Haushaltung.						
Jun.	Laut Spezifikation im besondern Buche, S. 27.	Cmk	546: 14	473	8	—
Handlungskosten.						
Jun.	Zufolge des besondern Buchs, S. 48.	“ ”	214: 6	178	10	—
Schiff : die Hoffnung, Schfr. Roop.						
Jun.	2. an Capt. Roop, Seegeld	“ Cmk	75: —			
“	6. dem Lootsen Bers	” ”	60: —			
“	8. dem Schiffszimmerman Harding	“	864: 12			
“	12. dem Schmied Kauter	” ”	225: 6			
“	16. dem Seegelmacher Forstin	” ”	465: —			
“	” an Wanten, für Brod	“ “	142: —			
“	23. an Peskow, für Bier	” ”	167: 8	1999: 12	1,666	7 —
Schiff : Johannes, Schfr. Mund.						
Jun.	9. dem Schlachter Weder, für Fleisch	Cmk	86: —			
“	” an Trepten, wegen des Kompasses	“	3: —			
“	13. an Peter Ahlers, für Branntwein	”	49: —	129: 10	108	— —
Verschiedene Kreditoren.						
Jun.	4. an C. Hansen, vom 1sten Apr.	Cmk	281: 15			
“	19. an H. v. Heide, vom 16ten	” “	1241: 4	1523: 3	1218	9 —
General-Waaren.						
Jun	10. an H. Holmer, für Pfeffer	“ Cmk.	496: —			
“	15 an Peter Kraft, für Btter	” “	662: 6			
“	28. an Hein Schwarz, für dergleichen	”	563: 14	1725: 6	1377	14 —
Cmk 6136: 3				4987	—	—

銀行取引および現金取引以外の様々な取引が、それぞれの固有の勘定で処理される。仕訳では、諸口である勘定数を指示する数字が勘定の頭に付けられ

ている。借方では「14債務者勘定」、貸方では「13債権者勘定」となる。加えて、借方では頭に符号を付けていないが、貸方では符号“An”を付している。

図表－9

現金による取引 (借方・貸方)

		1803 Junius				
<b>14 Debitores : an 13 kreditires</b>						
Jun.	5. Peter Jsr. Meinau, für 6 Säcke Kaffee	Bmk	446:	12		
“	11. J. von der Wacht, für 2 Fässer Lumpyucker	”	721:	14		
“	18. Peter Diedr. Wuß, für 3 Ballen Pfeffer	” “	714:	6		
“	22. Jar. F. Caspars, für 2 Fässer Birg Tabak	”	463:	7		
“	29. Herm. Paulshn, für 1/2 Ballen Koschenille	”	1452:	8	3800	15 —
<b>Philip Adolph Smith et Comp. in London M/R</b>						
Jun.	6 an John Davison daseibst, für meine Rem. auf leßtern gegogen, 2 Monat per Duffield, L. 169, 13ß 10	Bmk	2142:	6		
“	12 an Assuranz, für Premie von hierauf versicherten 2400 Bmk.	“ ” “	20:		2172	6 —
<b>General-Waarenn.</b>						
Jun.	18. an Piere Parein in Börd. m. Rechn. It. Eink. Rechn. über 30 Orhost rohte und weisse Weine per Duns Franken 3037: 92	Bmk	1582:	4		
“	20. an Assuranz, für Premie von darauf versicherten 1800 Bco	“	20:	—		
“	22. an Joh. Cabri. In St. Petersb. m. Rechn. Für eingekaufte 24 Bund Reinhans per Willms Rub. 884, 30 Cep.	“	1382:	8		
“	27. an Assuranz. für Premie von hierauf versicherten Bmk 2000	“ ”	80:	—		
“	30 an Tar. Rtrop, für 6 Ballen Mandeln	”	2310:	12		
“	” an Philip Schwarz, für 4 Both Korinthen	“	1742:	10	7125	2 —
	Transport neben	“	Bmk		14564	1 —

1803 Junius

Transport von eben	Bmk	14964	1	—
Waaren zur Hälfte mit John Davison in London				
Jun. 12 Lt. Berk. Rechn. Über 1 und 2/2 Ballen Koschnille per Lavet,				
an J. Davison Hälfte	“ ” Bmk	2634:10		
“ “ an berechnete Kosten	” “ ”	362: 4		
“ ” an Kommission	“ ” “ ”	117:12	3114	10 —
<b>Haushaltung.</b>				
Jun. 8. an Herm. Arin, für ein Laselservice	“ Bmk	150: —		
“ 16. an Franz Linfing, für Butter C	46: 4 ”	37:—	187	— —
<b>Schiff : Johannes, Schiffer Mund.</b>				
Jun. 9. an Assuranz, für Premie auf Kosto von Lissabon anhero,				
Von Bmk 1800: — à 3 pCt.	“ ” “		540	— —
<b>Waaren für fremde Rechnung.</b>				
Jun. 14. an G.T. Graken in Hufum, den reinen Ertrag von 6 Stück				
Baryell. Branntwein	“ ” Bmk	1566:12		
Für Unkosten 62 B. Kommission 24	12β “	86:12	1653	8 —
<b>Caspar Wendt in Lübeck S/R</b>				
Jun. 16. Lt. Faktur über 1 Ballen Koschenille per Wichers		2730: 7		
für Unkosten 32 8 β , Kommission 40	15β	73: 7	2803	14 —
<b>John Davison in London S/R.</b>				
Jun. 22. für meine Rem. auf Jaspars,	L. 200: —	à 33 β 7	2518	12 —
<b>Unternehmung mit Leinen nach Newjork unter J.H. Sievers</b>				
<b>Zum Drittheil mit Petersen und Kraut.</b>				
Jun. 12. Laut Eink. Rechn. Verschiedener Leinen per Grauer nach				
Newjork	“ ” “	10596:—		
“ ” für Assuranz von 12000	B. à 5 pCt.	600:—		
“ ” für Unkosten	“ ” “	32: 4	11228	4 —
	Bmk		37010	1 —

1803      Junius.

Transport von neben	“	Bmk	37010	1	—
Johannes Cabri in St. Petersburg M/R					
Jun. 18 Laut gesandter Berk. Rechn., über Judigo, für den reinen					
Ertrag	“	”	Rub. 4632. 28 Cop. à 25ß	7527	7 —
Joseph von Hart in Amsterdam S/R					
Jun. 29. für meine Rimmesse auf Amsterdam ,			2000 fl. à 6 pCt.	2264	11 —
Peter Friederich Hugo et Comp. in Königsberg J/R.					
Jun. 26. für Kosten acceptirter 4500		1/8 pCt. Provision	Bmk 15: —		
Protest und Briefporto	“	”	4: 8	19	8 —
		Bmk	46821	11	—
und dagegen wieder zu kreditiren					
An Zuckern	“	”	“	Bmk	721 14 —
An General-Waaren	von verschiedenen Debitoren	Bmk	3079: 1		
	von Unternehmung mit Leinen	“	10596: —		
	für 1 Ballen Koschenille	“	2730: 7	16405	8 —
An John Davison in London S/R.					
	für meine Tratte.	L. 150: —	Bmk	1865: 10	
	für seine Hälfte in Koschenille		“	2634: 10	4500 4 —
An Phil.Adolf Smith et Comp. in London M/R					
	für Lumpen per Düffield		L. 169: 13: 10	2142	6 —
An Assuranz 30mk , 27mk , 80mk , 540mk , und 600mk , zusammen					
				1277	— —
An Pierre Parein in Bordeaux M/R.					
	für Weine	“	”	Frcs 3037: 92 Ct.	1582 4 —
An Johannes Cabri in St. Petersburg M/R.					
	für Reinhaus	“	”	Rub. 884: 30 Cop.	1382 8 —
Transport neben	“	”	Bmk	28011	12 —



1803 Junius

	Transpot von neben	“	Bmk	28011	12	—
An Verschiedene Kreditoren	Tac. Ratrop	“	Bmk 2310: 12			
	Phil. Schwarz,	“	” 1742: 10			
	Herm. Arin	“	” 150: —			
	Franz Rinfin	“	” 37: —	4240	6	—
An Handlungskosten	362mk 4ß, 62mk, 32mk 8 fß, 32mk 4 fß, und					
	4mk 8 fß, oder zusammen	“	”	493	8	—
An Kommission,	117mk 12fß, 24mk 12 fß, 40mk 15 fß und 15mk			198	7	—
An G.J. Graken in Husum S/R						
	Der reine Ertrag von Brantwein, mit	“				
An Wechsel	für L- 200: — auf London		Bmk 2518: 12			
	für fl. 2000: — auf Amsterdam	“	2264: 11	4783	7	—
An Waaren unter Joh. Cabri in St. Petersb. M/R.						
	Der reine Ertrag von Judigo	“	”	7527	7	—
			Bmk	46821	11	—
				1566	12	—

## V 複式簿記による決算

決算は、ヒングステッドによれば、年度の通常の貸借平均表 (Bilanz) の作成へと行き着くため、簿記方の仕事の重要な部分であり、しばしば事業全体の記帳 (Eintragung) よりも骨の折れるものであるとする。(s.42) したがって、損益勘定および貸借平均表の作成が特殊であり、困難な作業であるとする。

ヒングステッドはそれについて5項目を掲げている。(s.42)

第1は、すべての元帳の勘定が順次慎重に掲げられなければならないとする。その際、例示として、買掛金について、相当の期間を要するが、手形が振出され書き留められなければならないとする。これは、損益勘定および貸借平均表の作成の前に勘定の整理の必要性を説いたものとしている。

第2は、仕訳帳および元帳の複式簿記における関係が記帳における正確性をもたらすとする。要するに、簿記方に抛れば、記録されるまるまる1年に、  
 ・ ・ ・ 各々の項目をそれが正しく、かつ適切なページへ記入されているかどうか、元帳の勘

定で求められなければならない。その帰結として、いうまでもなく、誤り (Fehler) がそれによって見つけだされるとする。その際、簿記方は、貸借平均表が対象とされなければならないとすれば、この仕事に取り組むべく願うよう余儀なくされる。したがって、仕訳帳のページを行きつ戻りつ作成されるよう余儀なくされる。それにもかかわらず、この検証または再検証が行われなければならないとする。

第3は、貸借平均表を作成するとすれば、日記帳 (Memorial) より伝えられる、または12ヶ月において導き出される非常に多くのものを集計する。ただし、貸借平均表を作成するには至っていないし、または日記帳は複式簿記では除外されている。集計項目には元帳を補足すべく、商品の計算帳において計算される経費 (Unkosten)、保険料 (Assuranz) 等々、さらに、外国との取引について計算された経費 (Unkosten)、手数料 (Provision)、仲介料 (Coutage)、郵便料金 (Briefporto) 等々が必要とされたとする。

第4は、元帳における基本的原理は、貸借平均 (Balanz) へと行き着く。ヒングステッドは、この原

理を基にして、諸勘定より損益 (Gewinn=und=Verlust) を導き出す。そして、借方に損失 (Verlust)、貸方に利益 (Gewinn) より余剰を把握する。損益勘定を完成させている。この残余として把握される額を資本金勘定に対して借方記入 (利益が出たとき) するか、または貸方記入 (損失が出たとき) するとする。第1～3において、複式簿記そのものの基本を示し、その帰結として、損益の算出のため、損益勘定を完成させているのである。このことは、次の貸借平均表についても言える。

すべての解消されない残高を債務者 (Debitoren) および債権者 (Kreditoren) のもと、仕訳帳において、または、よりすぐれて、貸借平均帳 (Bilanzbuch) において並べる。その帰結として、債務者の総額が債権者の総額と等しくなれば、貸借平均表 (貸借対照表) は完成されるとする。しかしながら、ヒングステッドは、仕訳帳において総合的な仕訳を債務者と債権者について示しているが、残高勘定へとは導いてはいない。

第5は、勘定の締切についてである。ヒングステッドは、簿記方は、元帳の各勘定について締切らねばならず、手許に残高がある場合に、借方 (債務者) または貸方 (債権者) に存在することになる。この貸借平均について分析してみると、この作業の繁雑さは、貸借平均ばかりでなく、進行しているか、または対応しなければならぬ補助の作業にもあることが明らかとなる。したがって、この補助作業がうち切られるが、非常に容易に行われると理解することができないのは明らかであるとする。かくして、勘定の締切りは、残高が生ずるとき、貸借平均して締切られる。すべての勘定の残高が集められて仕訳が行われる。しかしながら、この仕訳は、貸借平均勘定 (残高勘定) へ振替えられていない。それ故、複式簿記を完成するための残高勘定が作成されていないのである。その理由は、勘定の締切の方法にある。ここの元帳の残高のある勘定を貸借平均して締切るとき、その残高に対して「次期繰越」と記入して締切るイギリスの方式を取り入れていることによる。そして、この締切方法によれば、簿記はここで完結してしまい、これ以上進めることができないのである。残高勘定への仕訳は、イギリス方式を採用するのであれば、ないのであるが、敢えて仕訳をしたのであれば、ヒングステッドは、矛盾を犯

したと言わざるを得ない。

## VI 結語

簿記で核心となるのが、「複式記入の原理」である。この原理は、2つの原則からなっている。ひとつは、取引の二重性に基づくところの「貸借平均の原則」であり、この原則は、数学的等式によることによる。借方 (左辺) が貸方 (右辺) と等価であることによる。もうひとつは、「仕訳の原則」であり、借方には資産の増加、負債の減少および資本の減少を、そして、貸方には資産の減少、負債の増加および資本の増加を記入するとする原則である。

この「複式記入の原理」を表現するのが、仕訳帳であり、そこでは、取引が分解されて借方と貸方に表現される。この分解では、取引のうち同一の性格をもつものを集合させたところの元帳における勘定をもたらし。この仕訳された勘定は元帳へと転記される。したがって、勘定は取引の最小単位として簿記では取り扱われ、簿記における内容を構成する。

それゆえ、簿記では、複式記入の原理の表現の場として仕訳帳が用いられる。この仕訳帳では、取引を勘定の単位として分解する機能をもつ簿記の核心部分であるが、ひとたび仕訳がなされた以降、実用性 (usefulness) がなくなる。そこで、仕訳を想定して、直接元帳の勘定へ記入するという記帳方法が登場する。それがイギリスで発展した単式簿記 (簡略化された複式簿記) である。この簿記はドイツでも摂取された。それ故、多くの単式簿記 (簡略化された複式簿記) の著作が刊行されたとされている。この簿記は小規模で、現金、債務者および債権者の勘定で記録可能である場合ならば、適用されるが、経済が発展して規模が大きくなるに従って、上述以外の勘定、特に商品取引が多くなると、適応しなくなる。

複式簿記は、このような「簡略化された複式簿記」ばかりではなく、ヒングステッドによれば、すべての事業に対して適用可能である。即ち、小規模事業でも、大規模事業でも、複式簿記は適用可能であるとする。したがって、小規模事業につづいて、大規模事業に対しても複式簿記を展開している。特に、大規模事業での複式記入による仕訳機能を重視し、仕訳の事例に重点を置いているといえる。そこで、仕訳帳では、現金勘定にかかわる取引、銀行預

金にかかわる取引、そして、そのほかの事業にかかわる取引の事例が示されている。現金および銀行預金のみでの簿記による取引の把握を越えて、取引を把握するよう余儀なくされる経済発展がこの状況をもたらしたといえる。特に、商品の売買、遠隔地との取引、船舶輸送、保険、委託売買、郵便料金等々が見られるのは、その証である。

さらに、事業では、毎年決算が行われるが、この決算について論述はなされているが、仕訳までは示されるが、この仕訳が振替えられて損益勘定および残高勘定の作成に至る例示はみられない。ゲアハルトが財産目録の作成までに留まっているのに比較して一步前進ともいえよう。これについては、複式簿記による、仕訳だけでなく、全体の構図をみてとれる例示が待たれる。

## 参考文献

### 拙稿

松尾憲橘・百瀬房徳訳（1985）「貸借対照法の論理」森山書店（クノー・バルト著）。

百瀬房徳（1998）「貸借対照表法の生成史」森山書店。

- （2002）「体系複式簿記」（初版）、森山書店。
- （2009）「体系複式簿記」（改定版）、森山書店。
- （1983）「プロシア一般国法の会計規定の起草者」『獨協大学経済学研究』第32号。
- （1987）「プロシア一般国法における計算規定の形成」『獨協大学計経済学研究』第22号。
- （1989）「プロシア一般国法における商人の法の位置付け」、『獨協大学経済学研究』第53号。
- （1993）「プロシア一般国法における商業帳簿」『独協経済』第60号。
- （1996）「プロシア一般国法における評価問題」『独協経済』第62号。
- （1996）「ストリッカーの簿記」『独協経済』第63号。

- （1997）「ルドヴィシの簿記」『独協経済』第65号。
- （1997）「サヴァリーよりルドヴィシに伝えられた二つの財産目録」『独協経済』第66号。
- （1997）「プロシア一般国法の会計規定の生成過程」『会計史』（会計史年報）。
- （1998）「18世紀におけるドイツ会計の生成とその背景」『独協経済』第67号。
- （1997）「マーゲルセンの簿記」『独協経済』第64号。
- （2001）「マーゲルセンにおける損益勘定」『独協経済』第74号。
- （2001）「財産目録の位置付け」『会計』森山書店。
- （2004）「会計制度創始期における評価」『独協経済』第78号。
- （2007）「ロイヒスと彼の著作」『独協経済』、第84号。
- （2008）「総記法の歴史的意義」『会計学の諸相』白桃書房。
- （2008）「ロイヒスにおける決算手続」『会計総合研究』会報。
- （2009）「ロイヒスにおける複式簿記」『独協経済』第86号。
- （2014）「ロイヒスにおける単式簿記」『経営論集』第61巻第1号、明治大学経営学部。
- （2014）「ドイツにおけるジョーンズの簿記とその評価」『獨協経済』第88号。
- （2015）「ワーグナーの複式簿記」『獨協経済』第97号。
- （2016）「ゲアハルトの簿記の基礎」『獨協経済』第98号。
- （2017）「ゲアハルトの簿記の実践」『獨協経済』第100号。
- （2017）「ゲアハルトの簿記の制度への対応（1）」『獨協経済』第101号。
- （2018）「ゲアハルトの簿記の制度への対応（2）」『獨協経済』第102号。
- （2018）「ヒングステッドの単式簿記およびイギリス式簿記の検討」『獨協経済』第103号。

