

ブーゼの簿記の基礎となる財産目録

百 瀬 房 徳

I 序

ブーゼ (Geahard Heinrich Buse) は、1805年にエアフルト (Erfurt) において、彼の著作 “Das Ganze der Handlung” の第5部、第2巻の後半で「商業帳簿一般 “Allgemeiner Kaufmannischer Buchhalter”」を刊行した。エアフルトはゲーテ街道のライプツィヒとフランクフルト間の中間より多少ライプツィヒよりも位置する都市である。マイン川の畔に位置するフランクフルトのメッセにも、ヨーロッパの内陸に位置し、各方面を引き寄せたライプツィヒのメッセにも接触があった。フランクフルト・アム・マインはライプツィヒに並び活況を呈し、またその規模を保っていたのであるが、依然、ライン地方と南ドイツ、スイス、フランスを結ぶメッセであったとしても、ライプツィヒのメッセの発展によりメッセの意義を低められたと言われている。それに対して、ライプツィヒはドイツの内陸にあってハンブルク、ドナウ川沿いのオーストリア帝国、東欧、地中海等と結びついていたとされる。また、ライプツィヒは、プロイセンの首都であるベルリンと繋がり、さらに、そのベルリンはエルベ川によりハンブルクへと繋がっていた。当時ハンブルクはエルベ川の河口に位置し、イギリス、フランス、オランダ、米国等に対するドイツの玄関港となっている。その帰結として、ドイツの大動脈となったエルベ川は経済および経営それに伴い商人の活動を記録する簿記を育んだといえる。

ブーゼの著作 (1805) はゲアハルト (M.N.B.Geahardt. ベルリン. 1796) を基礎としており、ゲアハルトを解説したものとなっている。さらに加えて、ワーグナーによりなされたイギリスのジョーンズ (Jones) 著作の訳 (1802, マグデブルク) の解説およびマイスナー (Meisner, 1803, ハンブルグ、および増補版、1833出版、プレスラウ、オーデル川に臨むシュレーゼンの中心都市、

1945年までドイツ領) の解説にも多くのページがさかれている。ブーゼの著作は、したがって、エルベ川流域の諸都市で著わされた著作を摂取していると言える。それ故、エアフルトはドイツの内陸部に位置し、簿記が商人等により伝えられたことが伺える。これらの著作は、ブーゼでは触れられていないが、遠くイタリアで刊行されたルカ・パチョーリの「ズムマ」等を摂取してきた歴史をもつものである。

尚、ブーゼの著書の引用については本文のなかで示している。

II 簿記の基礎

1 複式記入の原理

簿記の基本は「複式記入の原理」よりなる。この原理は、2つの原則より構成されている。ひとつは「貸借平均の原則」であり、もうひとつは「仕訳の原則」である。

前者は、数学 (算術 “Mathematik”) にみられる。それは企業の事業取引が、二面性を持ち、即ち、一方で商品やサービスを、他方で支払手段を持つことよりなるからである。しかも、この両者は「等価」である。この数学的思考が、次の式で現される。

$$\text{左辺 (借方)} = \text{右辺 (貸方)}$$

したがって、簿記は数学的な完全性を前提としている。それ故、簿記論の多くは数学者によって著され、パチョーリ、ステヒン始め多くの数学辞典のなかにみられるのである。簿記そのものは、単式簿記 (簡略化された複式簿記) および複式簿記等があり、その表現は異なるにしても、基礎そのものは変わることはない。それ故、これを基底に簿記技法は展開されている。

後者は、経営・経済的視点から仕訳の原則を構築している。実体の取引を考察するに、この取引には、同時に、入ってくるもの (収入) と出て行くもの (支出) がある。それを基礎として仕訳の原則が形成されている。ひとつの勘定、例えば、資産の例

で、現金についてみると下記の「図表－1」の通りとなる。

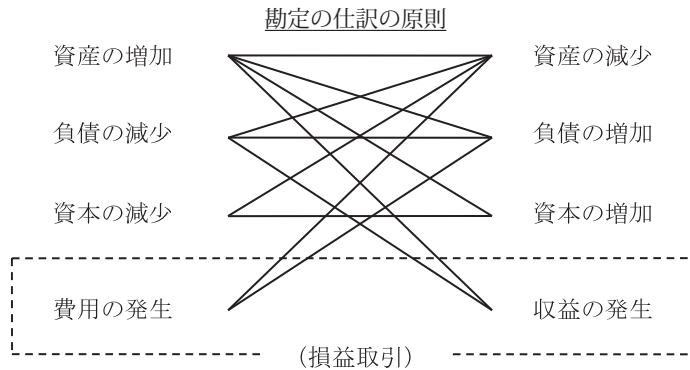
図表－1

借方	現金	貸方
入		出

この現金勘定（資産勘定）においても「入」と

「出」があり、「借方」と「貸方」で示される勘定形式よりなる。資金および資本の調達現金で行われているとすれば、現金の収入があり、借方となる。それに対し、返済または償還が行われているとすれば、現金の支出があり、貸方となる。したがって、現金勘定では、相対応する2つの側をもつそれとなっている。すべての勘定はこの形式を採用している。簿記における取引の全体像を示すと下記の「図表－2」の通りとなる。

図表－2



「図表－2」からして、借方（左辺）と貸方（右辺）は一致している。仕訳帳の合計とこの仕訳を振替えるところの元帳の諸勘定の合計は一致する。但し、前期から繰越されてくる額も仕訳の対象になる。これは「開始仕訳」と称する。特に、ドイツでは、この開始仕訳をし、勘定へ転記し、その後、日記帳よりもたらされる取引を仕訳し、勘定へ転記し、期末に仕訳帳を締切ると同時に、元帳を締切れば、下記の等式が成り立つ。

$$\begin{aligned} \text{仕訳帳の借方合計} &= \text{仕訳帳の貸方合計} \\ \text{元帳の諸勘定の借方合計} &= \text{元帳の諸勘定の貸方合計} \end{aligned}$$

そして、仕訳帳の合計と元帳の諸勘定の合計は一致する。即ち、

$$\text{仕訳帳の合計} = \text{元帳の諸勘定の合計}$$

2 代理人簿記

仕訳の原則では、誰が記帳するかにより内容が規定される。ドイツでは、「簿記方 (Buchhalter)」が専門家として「主人 (Principal) に代わって記帳する」。このように主人に代わって記帳するのは「代理人簿記 (Buchhaltung von dem Vertreter)」と称

される。

この代理人簿記では、取引が、簿記方を中心に理解される。それ故、「借方」は、簿記方からみると、主人から借りたものとみられ、債務者 (debitor) と称される。それに対して、「貸方」は、主人が貸したものとみなされ、「債権者 (Creditor)」と称される。

このことは主人が簿記の主体となるまで継続する。現代に至っても、数学の等式の左側が借方であり、それと反対に、右側が貸方であるのは代理人簿記以降も継続している。主人が簿記の主体であると、逆とならなければならないが、代理人簿記の構造をそのまま引継いだため、借方に「債権」が示され、貸方に「債務」が示されることとなり、それ故、理解が容易になされないことになってしまった。

3 英国法と大陸法の商業帳簿の違い

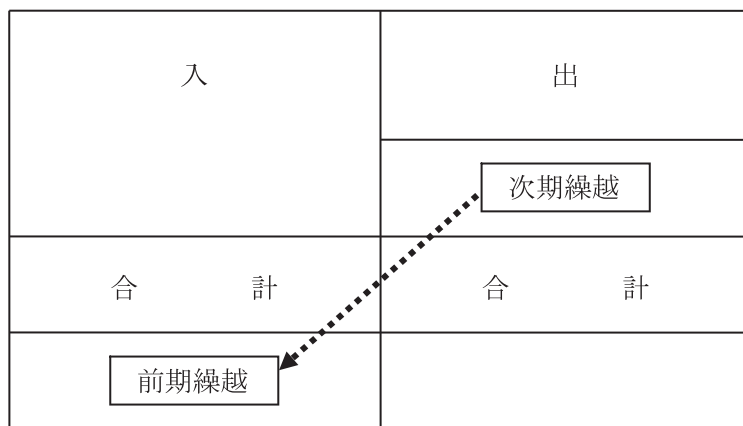
イタリアよりオランダへと伝播した簿記は、さらに、英国とドイツへ伝播したが、商業帳簿 (Handelsbuch) の作成について両者には違いが生じた。特に、ドイツでは、商業帳簿とは簿記システムの全体を現す名称で、商法で使用されている用語

でもある。イギリスでも簿記システムの全体系と称するとすれば、この体系はいずれの国でも同じである。このシステムは時代の経過や国の特性により異なったそれとなっている。

英国では、このシステムの特徴について「会計期

間を超えた商業帳簿の継続」といえる。したがって、商業帳簿を永続して使用していることを前提としている。この過程で決算するとすれば、元帳の勘定は下記のように扱われる。

図表－3 借方 資産勘定の締切と繰越 貸方



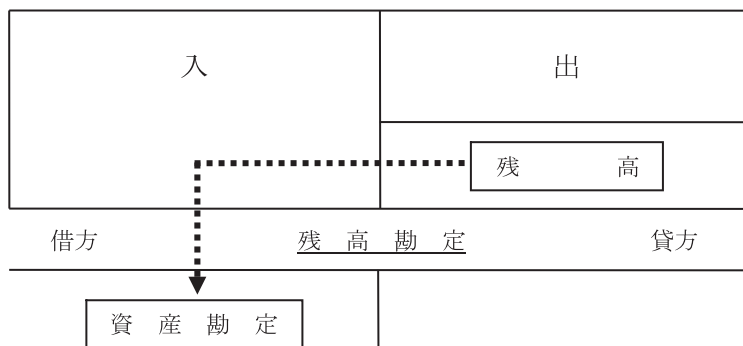
「図表－3」では、当該期間の残高に対して「次期繰越」として勘定を締切り、同時にそれと同額を対応する側に「前期繰越」と記載し、取引を開始する。その際、開始仕訳は、すでに勘定記録が行われているので行われない。この方法は「英国法」と称する。

ドイツでは、このシステムの特徴について「会計期間ごとの商業帳簿の完結」といえる。ここでは、開始財産目録にもとづき開始仕訳により勘定へ振替え、そのつぎに取引を記録し、最終的に決算に際して、財産目録にもとづき実際在高と帳簿記録を調整

し、損益勘定と残高勘定を作成する。ドイツでは、実際在高が貸借平均表へと通じるので、残高勘定が作成されず、仕訳をせず直接貸借平均が作成される。加えて、英国法の影響もあり作成されないこともある。残高勘定が作成されるならば、「会計期間ごとの商業帳簿の完結」が貫徹される。

資本金勘定も含めて、次期へ繰越される資産および負債の諸勘定を締切り、仕訳帳を通じて残高勘定を完成させる。このように、残高勘定を伴う勘定の作成の事例を示すと「図表－4」のようになる。

図表－4 借方 資産勘定の締切と残高勘定 貸方



「図表－4」のように、借方合計より貸方合計を控除したところの残高が仕訳を通じて残高勘定へ振替えられる。その帰結として、複式簿記の完成は「残高勘定」の作成をもって完了する。

4 仕訳しなければ元帳への転記なし

仕訳には2つの機能がある。そのひとつは、日記帳と元帳を繋ぐ役割を果たす。もうひとつは、仕訳帳に基づき日記帳から元帳および勘定から勘定への振替の役割を果たす。

イギリスでは、前者は小規模事業で仕訳帳を用いず、日記帳から直接元帳へともたらず事例がみられた。これは単式簿記（簡略された複式簿記）と称された。しかし、仕訳の役割を消すものではなく、それによって元帳へ転記している。後者では、特に、決算に際して、取引により勘定へもたらされるのとは異なり、作成された勘定を用いて損益勘定を作成する。損益に属する項目が、損益勘定へ振替える際に、仕訳を通じて振替えられる。さらに、次期に繰越される勘定については、「図表－3」のように、勘定が「次期繰越」と記入されて締め切れ、同時に対応する側に「前期繰越」と記入し、その際、仕訳が行われることはない。

ドイツでは、基本的に、「仕訳なければ、元帳記

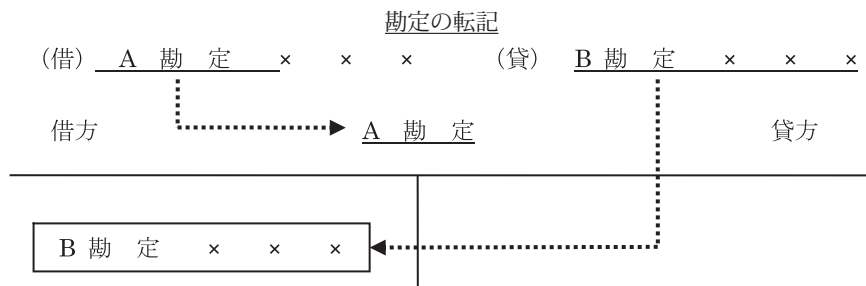
入せず」が前提となっている。したがって、イギリスでは、次期へ繰越される勘定について、上述のように、締切ってしまうが、それとは異なり、仕訳を行って締切ることとなる。それ故、その行き先として残高勘定があるのである。だがしかし、ドイツでは、イギリスの影響を受けるため、「会計期間を超えた商業帳簿の継続」を摂取しているのである。そこで、この方式に従うと、ドイツのような仕訳をして残高勘定へ振替えるのとは矛盾する。イギリスの「次期繰越」および「前期繰越」を考慮するとすれば、残高勘定への振替はなされず、下記のように仕訳されるからである。

(借) 前期繰越 × × × (貸) 次期繰越 × × ×
 それ故、残高勘定の作成には至らないのである。したがって、ドイツでは、「図表－4」のように、「会計期間ごとの商業帳簿の完結」に至るところの残高勘定への振替を待たなければならない。

5 仕訳帳から勘定への転記

仕訳帳から元帳の勘定へと転記される時、たとえば、仕訳の借方は当該勘定の借方へと振替られるが、その借方では仕訳において相対する貸方を記入する。それは下記の「図表－5」の通りである。

図表－5



「図表－5」において、A勘定の借方に仕訳における貸方のB勘定を記入するのは、A勘定を記録する原因が貸方のB勘定であるからである。その帰結として、勘定では仕訳の相手勘定を記入する。

III 商業帳簿の体系

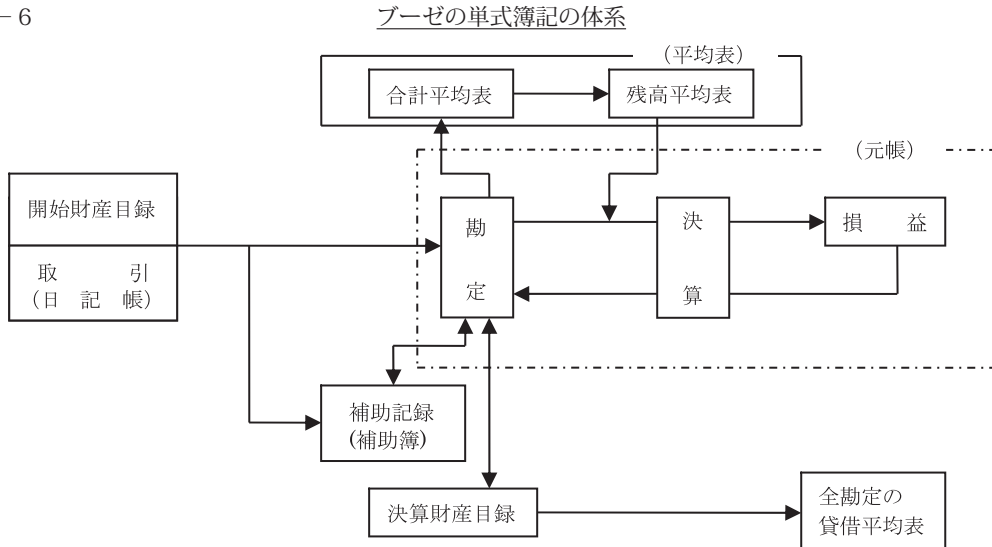
商業帳簿は、ブーゼでは、単式簿記（簡略化された複式簿記）と複式簿記の2つの簿記について論じられている。いずれの簿記も「複式記入の原

理」が基礎となっている。前者は、この原理を基礎とするが、それを表現する場としての仕訳帳を省略し、日記帳より直接元帳の諸勘定へ転記する処理をする。単式簿記は日記帳および元帳で、この元帳では、現金勘定、債務者勘定および債権者の勘定のみが設けられる簿記で、小規模事業で運用されるそれである。時の経過にともなって、商品取引が頻繁になり、多様化するにつれて、かつ都市化が進展するにつれて、商店経営が確立してくると、商品勘定が

設けられるとともに、継続事業では商品在高が次期へと引き継がれることになる。「混合簿記」が形成されてきたのである。したがって、ブーゼが論ずる簿記は、元帳のなかに商品勘定および商品取引にと

もなうもろもろの費用の勘定が含まれており、まさに、混合簿記による取り扱いがなされている。ここでは仕訳帳が省略されており簿記システムは、「図表-6」の通りとなる。

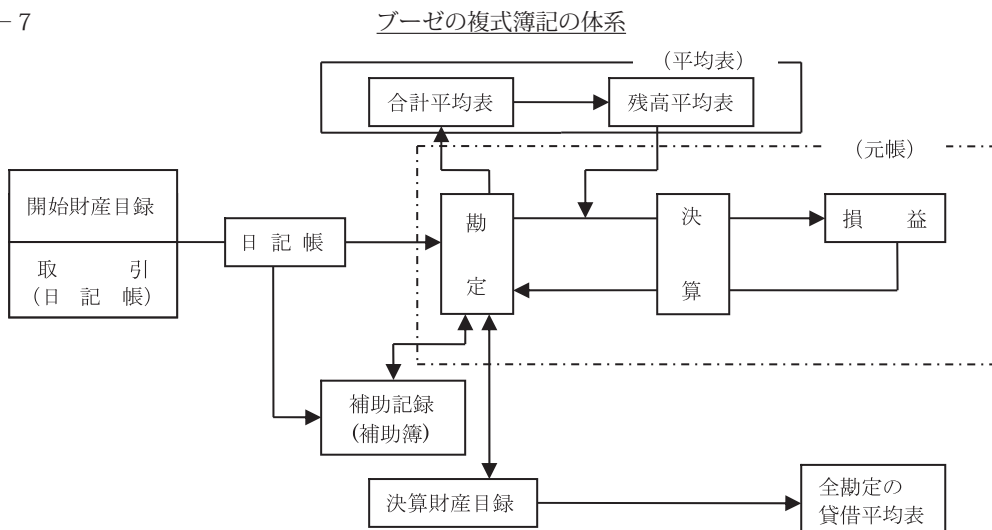
図表-6



後者は、「複式記入の原理」の表現場所としての「仕訳帳」を設ける簿記を展開する。それ故、複式簿記は、簿記の全体系を備える完全なものとなる。したがって、日記帳 — 仕訳帳 — 元帳 と仕訳を通じて連絡している。仕訳は、帳簿および勘定を相互に繋ぐところの「連結器」といえる。した

がって、仕訳なくしては、帳簿から帳簿、勘定から勘定へと連絡しない。この体系を実務に転換するときの商業帳簿は、「会計期間ごとの商業帳簿の完結」といえよう。ブーゼの複式簿記による簿記システムは「図表-7」の通りである。

図表-7



ブーゼの簿記は、英国からの影響があるが故に、決算では、完全な複式簿記とはならない。損益勘定では、個々の損益の諸勘定を仕訳を通じて「一般損益勘定」へとまとめている。しかしながら、次期へ繰越すべき動産、不動産、債務者、債権者および資本金を仕訳を通じて集計すべき「残高勘定」とするのではなく、上記の個々の項目をまとめた「財産目録」を集計した「貸借平均表」を作成している。こうなったのは、勘定の締切に際して、その残高に対して「次期繰越」として締切り、同時に「前期繰越」を記入し、取引記録を開始することにある。それ故、ドイツでは、「仕訳をせずして勘定記入しない」を前提とすれば、仕訳は下記の通りとなる。

(借) 前期繰越 × × × (貸) 次期繰越 × × ×

IV 商業帳簿

1 開始財産目録

簿記の始まりは財産目録の作成より開始される。簿記には単式簿記（簡略化された複式簿記）と複式簿記の2つがある。いずれの簿記も「複式記入の原理」を基礎としており、前者（「図表－5」）が仕訳帳を省略しているが故に、後者（「図表－6」）と区分されているにすぎない。それに対して、財産目録は両者に共通する。それは「完全で、適切に体系化された、正しい商人の財産目録である。」(S. 267) その構成は、代理人簿記にもとづき、下記の項よりなる；

- a) 現金、財および債務者よりなる積極財産のすべての部分
 - b) 消極財産または債権者のすべての部分
 - c) 積極財産より消極財産の控除後に正味資本 (reine Capital) として残存している財産
- これは、要約すると、貸借平均表 (Bilanz) となる。これは、ゲアハルトを撰取したものであるが¹⁾、さらに、詳細にしている。上記の財産目録の (a) ~ (c) の具体的な内容は下記の通りである。

2 積極財産の部

- a) 現金は、域外の国々と取引するのであれば様々な通貨を1つの自国の通貨へ換算して処理する。

b) 債務者は、不動産、動産、商品、積極の債務者よりなる。積極の債務者については、良好な、疑いのある、およびよろしくない項目に区分する。そして、この後者の2項目については、取り上げる必要性は認知しているが、元帳では特別の勘定で示すとする。加えて、財産目録では、元帳の勘定を合計して報告する。この取扱いは、既に、サヴァリーの「商業条令」の解説において論じられており、プロイセン一般国法に引継がれている²⁾。

3 消極財産の部

ここでは、消極財産において考えられる部分、特に、債権者が表示され、計算される。

4 財産目録の正確な計算

- a) 物についての時、状況および特性を反映する。ここでは、上記を考慮、評価または査定する。
- b) この価値の表示および単一の非常に可能性のある不変の鑄貨により資本金または財産目録のすべての部分の計算がなされる。

5 したがって、下記の事項が考慮される；

- a) 現金では、自己の交換価値で換算される；たとえば、ドゥカーテン、ピストレン等適切な価値で計算し、その時発生する換算差額により調整される。
- b) 動産または財については、通常、購入価格で判断される。しかし、価値が変動したならば、正確な価値判断が必要となる。
- c) 積極および消極の債務については、同じ鑄貨の種類で表示する。ここでは、(a) と同様の作業がなされる。加えて、国外の積極および消極の債務者および債権者は当該価格で記入し、次に、為替等により自国の交換価値へ換算して計算する。

6 単一の鑄貨の種類で、全財産および資本金を計算することを要する。したがって、換算差額を通じて調整される。

7 国外との取引では、二重の交換価値で計算する。したがって、2つの欄を必要とする。国外の貨幣と自国の貨幣の欄がそれである。

8 資本金勘定で最終的に換算差額の調整が行われ

1) 百瀬房徳 (2017) s. 40

2) 百瀬房徳 (1998) s.246~251, およびゲアハルト (2016) s.43.

- る。それは2項目によりなされる；
- a) 資本金が増加される；
- i) 積極の財産に属し、資本金を計算する銚貨の種類よりも多くなるところの銚貨の種類
の換算差額
- ii) 消極の財産に属し、資本金の交換価値より悪くなるところの銚貨の種類
の換算差額
- b) 資本金が減額される；
- i) 銚貨が、資本金の計算銚貨よりも多い時、これが消極財産に属する銚貨の換算差額
- ii) 銚貨が、資本金が計算される銚貨の種類よりも悪くなる時、消極財産の銚貨の種類による換算差額
- 9 財産目録の銚貨の種類を換算により調整する。それには、下記の事例が該当する；
- a) 全財産の種類よりも良かったりまたは悪かったりする。このすべての銚貨の種類について換算差額を計算する。
- b) この換算差額の増加または減少について、前者は収入または増殖額として、そして、後者は支出または減少額としてみなす。次に、
- c) 増加額は債務者とし、資本金の債権者へもたらし、減少額はその逆とする。さらに、全体の換算差額を1項目として、単純に、振替えることができる。
- 10 ひとつの通貨としてまとめられるのであるが、ドイツでは、一般に、プロイセンの通貨が用いられている。そのほかには、ハンブルクの銀行通貨あるいはリューベックの通貨も用いられている。
- 11 財産目録が、完全に作成され、計算されるとすれば、そのものは元帳および補助簿へもたらされる。即ち、財産目録は勘定および補助簿への準備であるということである。その上に下記の項目が考慮される；
- a) 現金を現金帳へ次のように記録する。たとえば、現金帳の借方では下記の内容である。即ち、現金収入の内容、当該現金の種類、換算された統一通貨。
- b) 商品は、商品ごとの勘定で、下記の内容となる；
重量、尺度、数量そして価値（通貨で）
- c) 手許の手形在高は、それぞれの手形帳に区分される；
- リューベック・ホルシュタイン手形、フランス手形等々
- d) 銀行帳では銀行ごとに区分される。
- e) 積極および消極の負債については勘定の基礎となる下記の内容となる；
- 1) 少額または疑わしい項目についてはそれぞれの項目が日付（満期日）および貨幣の種類に応じて特別の帳簿が設けられる。
- 2) 少額の債務帳、疑わしい債務帳は収入をもたらしした時には、貸方記入される。
- f) 債務者および債権者は、債務の在高の満期日について月次帳または満期日帳へもたらされる
- 12 財産目録は、直接（単式簿記）にか、または仕訳帳を通じて（複式簿記）か、勘定に転記される。
- 13 仕訳帳では、下記のように仕訳がなされる；
資本金勘定を相手勘定として仕訳が行われており、資本金勘定では貸方が大きく、その差額が資本金となる；
- a) 積極財産についての仕訳；
- | | |
|-------------|----------|
| 下記の12債務者、借方 | Rthlr. — |
| (貸) 資本金勘定 | |
| 現金勘定 | Rthlr. — |
| 商品勘定 | Rthlr. — |
| . | . |
| . | . |
- (債務者の項目は具体的金額が例示されている)
- b) 消極財産についての仕訳；
- | | |
|----------------|----------|
| 資本金勘定、借方 | Rthlr. — |
| (貸) 下記の6債務者 | |
| (貸) N. N. In . | Rthlr. — |
| . | . |
| . | . |
- (債権者の項目は具体的金額がしめされている)
- 14 仕訳帳でもたらされる項目は下記の性格にもとずいて勘定をもつ；
- a) 元帳では多くの個別の勘定を設ける。
- b) 設けられた勘定は登録簿へ記入される。そして、当該勘定が設けられるページ数が示される。
- c) 仕訳帳においては、それぞれの項目の前に、勘定が元帳でみられるところのページ数が示される。
- d) 各々の債務者の項目の額を貨幣の種類および支払期日を添えて元帳の勘定へ記入する。

e) 上記と同様に債権者について記入する。

15 財産目録の項目が仕訳帳において複数の交換価値で表示されるならば、元帳においても同様に表示される。

16 財産目録の記録は、まず、新規事業で新しい帳簿が開始される時のみ作成される。さらに、事業がすでに設置されており、そのために、帳簿が付けられるならば、改めて、取り上げられる財産目録では、この事業の帳簿より作成される。したがって、継続事業では、決算に際して、最終的に財産目録に基づいて貸借平均表が作成されるが、この平均表が次期において開始時の期首勘定在高の基礎となるとするものである。

V 開始財産目録と開始仕訳の事例

a) 開始財産目録の事例

開始財産目録の事例はゲアハルト (M. N. B. Gerhardt) の論述にしている。

ゲアハルトの財産明細表 (財産目録) の構成は下

記の「図表-8」の通りである³⁾；

図表-8 ゲアハルトの財産明細表

<u>消極負債</u>	
1	現金
2	不動産、建物、庭園、土地等
3	事業用および家計用動産および備品
4	商品
5	積極負債
<u>消極財産</u>	
1	消極負債
<u>資本金</u>	
1	元入資本金
2	資本金の増減

ブーゼはこの構成にしたがって、具体的な事例を示している。ここでは、単なる項目の羅列ではなく、次に、仕訳可能な積極・消極の財産および資本金の区分とそれぞれの項目と内容を示している。それは下記の「図表-9」の財産明細表でみられる (S.276-280)：

図表-9

Vermögens=Verzeichneß

(財産明細表)

1799年

1月

ベルリン

財産目録 No. 1				
この財産目録を、私は 1798 年 12 月末日に、私の死亡した兄弟より遺産として贈与され、1799 年 1 月初日に私の営む事業に投入する。それは下記の通りである。				
Cap. I				
(貸) 現金、現金の在高として下記の鑄貨；				
100 St. Randduf. A2 3/4Rtl.	Rt.2750	—		
1120 St. Carl Louis und Fried.d'or à 5 Rtl.	Rt.5600	—		
Preuß. Courant	Rt.3456	—		
15 3/4 Loth div. Verruf. Münzsorten, das Loth à 9 1/3 gr. Preuß Courant	Rt. 6 3	—	11812	3 —
Cap. II				
(貸) 原材料 および 染料、プロイセン通貨で				
12 7/8 Ctr. 20 1/4Pf. Btto. Smirnische Baumwolle				
1/2 Ctr. 2 1/2Pf. Thara à 4pCt.				
12 1/2 Ctr. 4Pf. Netto à 36Rt.	Rt.451	7 6		
23 1/4 Ctr. 5Pf. Netto seinen Krapp à 30 Rthlr.	Rt.698	20 6		
115 Pf/ sein gesiebte Cochenille				

3) 百瀬房徳、ゲアハルト (2), s.1-5.

à 5 1/4 Rthlr.	Rt.603 18 —			
1234 Pf. f. Indigo à 3 Rt.	Rt.3702 — —			
67 1/2 Pf. Gatenois-Saffran				
à 9 1/2 Rt.	Rt.641 6 —			
2840 Pf. Netto Mart. Kaffe				
à 8 1/2 gr. Auf den Packhof	<u>Rt.1005 20 —</u>	7103	—	—
Cap. III				
(貸) 事業用動産		789	—	—
Cap. IV				
(貸) 積極負債または債務者		8075	—	—
Cap. V				
(貸) 少額のおよび一部疑わしい積極負債		1444	23	—
Cap. VI				
(貸) 換算差額		708	17	—
債務者の合計	Rthlr.	30023	7	—
Cap. VII				
(借) 消極債務または債権者、上記の財産より充足される				
Jacob Mackens in Hamburg		1258	10	6
Moulling et Comp in London		1649	10	—
Heinlich van der Mart in Amsterdam		1628	13	—
Isaac le Champ in Bourdeaux		635	20	6
Theophilui Franz in Stettin		575	15	—
Francois Dbois in Frd'or		1000	—	—
債権者の合計		6748	6	—
有価値資産および債務者の合計が最初に考えられた額または				
プロイセン通貨	Rthlr.	30023	7	—
これより Cap. 7 で掲載されている 6 債務者、				
プロイセン通貨	Rthlr.	6748	6	—
留まっている資本金 プロイセン通貨	Rthlr.	23275	1	—

VI 開始仕訳の事例

ブーゼは財産目録を基礎として複式簿記では仕訳を通じて諸勘定へ転記する。それについて、さらに、取引記録（日記帳）が仕訳帳を通じて諸勘定へと転記されてゆく。このように、財産目録にもとづいて仕訳する方法は商業帳簿を会計期間ごとに作成するというドイツでの簿記の特徴を示すものである。したがって、ドイツでは「会計期間ごとの商業

帳簿の完結」と称される。ここからみられるのは、仕訳帳における合計の貸借の一致、勘定における合計の貸借の一致、および仕訳帳の合計と勘定の合計の一致という「一致の原則」が基底となっているということである。その意味で、この一致の原則を貫徹させるのに重要な役割を果たすのが「開始仕訳」である。その開始仕訳の事例をブーゼは下記の「図表-10」に示している（S.283-285）；

Anno 1799 Monat ; Januar in Berlin Folgende 12 Debitoren Sollen Rthlr. 30023 7 —			
An Capital Conto Cassa Conto Soll、für den Bestand folgender b aaren Gelder, als :			
1000 St. Rand:D. à 2 1/4 R.	Rthlr. 2750 — —		
1120 St. Carl Louis, und Frd'or. à 5 Rthlr.	Rthlr. 5600 — —		
In Preuß. Cour.	Ryhlr. 3456 — —		
15 3/4 Loth div abgeseßte Münysorten à 9 1/4 gr. Pr.C.	Rthlr. 6 — —		
General Waaren Conto Soll für folgende in Pr. C. gewürdigte Material und Farb Waaren, als ;			
12 7/8 Ctr. 20 1/4 Pf. Bto. 4 Sack Schmirn. Baumw. 1/2 Ctr. 2 1/2 Pf. Tara à 4pC			
12 1/2 Ct. 4Pf. Netto à 36 Rt.	Rthlr. 451 7 6		
23 1/4 Ct. 5Pf. Netto sein Krapp à 30 Rtklr.	Rthlr. 698 20 6		
115 Pf. Sein gestebte Cochenlle à 5 1/4 Rt.	Rthlr. 603 18 —		
1234 Pf. Sein ges. Indigo à 3 Rt.	Rthlr. 3702 — —		
67 1/2 Pf. Gatnois Saflr. à 9 1/2 Rthlr.	Rthlr. 641 — —		
2840 Pf. Sein Martin. Caffeauf dem Packhof à 8 1/2 gr.	Rthlr. 1005 20 —	18925	6 3

Handlung=Mobilien=Conto			
·			
Siegmund Kammerer in London			
·			
Michael Dlesler hier			
·			
Johann Heinrich Sange in Danzig			
·			
Peter et Georg Pfahl in Frankfut			
·			
Joh. Dürne et Comp. in Leipzig			
·			
Joh. Fr. Meyer in Warsehau			
·			
Heinrich Pfotte hier			
·			
Schuld=Register=Conto			
	30023	7	1
Capital Conto, soll	Rthlr. 6748. 6. —		
An 6 Creditoren			
An Jacob Martens			
·			
An Molling et Comp. In London			
·			
An Hainr. van de Mart in Amsterdam			
·			
An Isaacle Champ et fils in Bourdeau			
·			
An Theoph. Frana in Stettin hat aus			
Conto Cour zu fordern			
·			
An Franz Dubois hier			
	6748	6	—

VII 元帳における特徴のある勘定

勘定は仕訳帳においても元帳においても共通しており、勘定自体は取引を反映している。その際、勘定は、簿記では、取引の最小単位である。プーゼの簿記は開始仕訳を資本金を基礎として展開している。それにつづいて、取引を反映する諸勘定には、現金、商品在高帳（Waaren Scontro、勘定形式で示している）、債務者および債権者等がみられる。

これらの勘定には、複数の対象があるならば、商品在高帳の様な形式がみられる。

(1) 資本金勘定

資本金勘定を相手勘定として仕訳を開始することから、資本金勘定は下記のごとく開始される。その帰結として、借方と貸方の差額が資本金勘定の在高を示す。開始仕訳の事例にしたがって資本金勘定を示すと下記の「図表-11」通りとなる (s.288/289)；

図表-11

借方		資本金勘定				
1799		An Jac. Martens in Hanburg				
Jan.	2	Bco. Mk. 2483 12ßl.	2	1258	10	6
	—	An Molling et Comp. In London				
		Lsterl. 250 22ßl.	3	1649	19	—
	—	An Heinr. van de Mart in Amsterd.				
	—	Coursl. 2834 14 8	4	1628	13	—
	—	An Issc. le Champ. et fils in Bourdeaux				
	—	L. 2419 3/4	4	635	20	6
	—	An Theoph. Frenz in Stettin in				
	—	Preuß. Cour.	5	575	15	—
	—	An Franz Dubois allhier zahlbar				
	—	% Mon. Friedrichsd'or à 5 Rthlr/.	5	1000	—	—
貸方						
1799	2	Pr. Cassa Conto	6	11812	3	—
Jan.	—	Pr. Gen. Waaren-Conto	7	7103	—	—
	—	Pr. Handl. Mobil.-Conto	8	789	—	—
	—	Pr. Siegm.Kammerer in Breslau				
	—	in Duc. à 2 3/4 Rthlr.	8	1375	—	—
	—	Pr. Joh. Heinr. Lange in Danzig				
	—	in Duc à 4 Rthlr.	9	975	—	—
	—	Pr. Mich Dresler allhier zahlbar				
	—	% Mon, in Pr. Cour.	9	1000	—	—
	—	Pr. Peter et George Pfahl in Frank.a. Mein				
	—	Ld'or. à 6 Rthlr.	9	1375	—	—
	—	Pr. Joh. Dürre et Comp. In Leipz.				
	—	Conv. Cour.	10	1000	—	—
	—	Pr.Joh. Friedr. Meyer in Warschau				
	—	In Duc. à 3 Rthlr.	10	1375	12	—
	—	Pr. Heinr. Pforte allhier zahlbar				
	—	% Mon. In Frd'or à 5 Rthlr.	10	1000	—	—
	—	Pr. Schuld · Register-Conto pr.				
	—	4 Debitores div. Münyen	10	1444	23	—
	—	Pr. Agio des Inventarii	10	798	17	—

借方

現金勘定

貸方

An das Inventarium für sorgender Cassa z. Berechnung gegebenen Münzsorten, als ; 1000 St.Rand=D. à 2 3/4 Rt. 2750 : 1120 Stüd Carl, Louis u. Friedd'or. à 5 Rtl. 5600 : Pr. C. R.3456 : 15 3/4 Loth div. Abgeseßte Münzsorten à 9 1/3 gr. 63									
	11812	3	—						

商品在高勘定

A 商品	B 商品	C 商品	借方				貸方

債務者 または 債権者登録簿勘定

A	B	C	D	E	借方	A	B	C	D	E	貸方

VIII 事業にかかわる資本金の処理

一方で、単式簿記（簡略化された複式簿記）では、財産目録の内容は、直接にか、または財産目録で分類された個々の項目の助けを借りてか、元帳の諸勘定へもたらされる。他方で、複式簿記では、財

産目録の内容が、仕訳帳を通して、元帳の諸勘定へもたらされる。この仕訳帳では、資本金勘定を相手勘定として仕訳されるので、貸借平均勘定（Bilanz-Conto）では貸借が逆となる。それを示すと下記の「図表-12」となる（s.290/291）；

図表-12

借方

貸借平均勘定

1799		An Jac. Martens in Hanburg				
Jan.	2	Bco. Mk. 2483 12ßl.	8	1258	10	6
	—	An Molling et Comp. In London				
		Lsterl. 250 22ßl.	8	1649	19	—
	—	An Heinr. van de Mart in Amsterd.				
		Coursl. 2834 14 8	9	1628	13	—
	—	An Issc. le Champ. et fils in Bourdeaux				
		L. 2419 3/4	9	635	20	6
	—	An Theoph. Frenz in Stettin in				
		Preuß. Cour.	10	575	15	—
	—	An Franz Dubois allhier zahlbar				
		% Mon. Friedrichsd'or à 5 Rthlr/.	10	1000	—	—
	—	An Capital-Conto.	3	23275	1	—
		Rthlr		30023	7	—

1799	2	Pr. Cassa Conto	2	11812	3	—
Jan.	—	Pr. Gen. Waaren-Conto	2	7103	—	—
—	—	Pr. Handl. Mobil.-Conto	3	789	—	—
—	—	Pr. Siegm.Kammerer in Breslau in Duc. à 2 3/4 Rthlr.	4	1375	—	—
—	—	Pr. Joh. Heinr. Lange in Danzig in Duc ä 4 Rthlr.	4	975	—	—
—	—	Pr. Mich Dresler allhier zahlbar % Mon, in Pr. Cour.	4	1000	—	—
—	—	Pr. Peter et George Pfahl in Frank.a. Mein Ld'or. à 6 Rthlr.	5	1375	—	—
—	—	Pr. Joh. Dürre et Comp. In Leipz. Conv. Cour.	6	1000	—	—
—	—	Pr.Joh. Friedr. Meyer in Warschau In Duc. à 3 Rthlr.	6	1375	12	—
—	—	Pr. Heinr. Pforte allhier zahlbar % Mon. In Frd'or à 5 Rthlr.	7	1000	—	—
—	—	Pr. Schuld • Register-Conto pr. 4 Debitores div. Münyen	7	1444	23	—
—	—	Pr. Agio des Inventarii	3	798	17	—
			Rthlr.	30023	7	—

事業に複数の資本主が参加するとき、資本主ごとに分離して表示される。加えて、この資本主は私的に同じ事業を営むことが認められている。競合避止義務はなかったのである。それ故、事業用とは分離する必要がある。この分離すべき私的財産（Privat-Vermögen）は、事業のための商業帳簿ではなく、

特別の秘密帳（Geheimbuch）で示される。それ故、資本主ごとの特別の私的な財産目録を必要とする。ブーゼでは、個人と私的な事業と取引する部分については見られない。出資する各々の出資対象と資本について、資本金勘定を相手勘定によって示すと「図表-13」の通りである（s.293/294）；

Titius および Sempronius は 1797 年 7 月 1 日に設立した共同事業(Gesellschaftlichen Handel)は下記に基礎を置いている。

I Titius の資本金

(貸) 現 金		Rthlr. 2650 — —
(貸) 原 料および染 料、特別の仕様による		
購入費用	Frd'or à 5	Rthlr. 3200 — —
(貸) 布、特別の仕様による		
購入費用	Frd'or à 5	Rthlr. 1344 — —
(貸) 販売費用 動産 見積もり仕様による		
	Frd'or à 5	Rthlr. 95 20 —
(貸) 良好な積極債務 9 名の様々な債務者の		
項目、Titius が 1 年貸し付けている		
	Frd'or à 5	Rthlr. 2645 21 —
	<hr/>	
合計	Frd'or à 5	Rthlr. 9935 17 —

これにより、Societät より Titius に対して 4 名の様々な債権者は満期日まで
に支払わなければならない。合計で次のようになる。

	Frd'or à 5	Rthlr. 1736 1 —
要するに Titius の正確な資本金は、	Frd'or à 5	Rthlr. 8199 16 —

II Sempronius の資本金

(貸) 現 金	Frd'or à 5 Rthlr,	
	Frd'or à 5	3600 — —
	440 Duc. à 2 3/4 R.	1210 — — Rthlr. 4810 — —
(貸) 換算差額	1210 Rthlr. Duca à 4 pst	
	pr. Friedrd'or	Rthlr. 48 10 —
(貸) 原料および染料 特定の仕様による		
仕入費用	Friedrd'or à 5 Rthlr.	Rthlr. 1067 — —
C. Sulpert は手形により支払うべく義務を		
負っている。% Mk. Cout. 次の額となる。		
	Frd'or à 5 Rthlr.	Rthlr. 530 — —

仕訳にもとづいてTitiusとSemproniusの資本金を 示すと「図表-14」となる (s.295/296) ;
 中心とし、相手勘定を示す形式で財産目録の要約を

図表-14

個別開始仕訳

1797年 1月 ベルリン

— 1月 1日—				
下記の5債務者は 借方 Rthlr. 1935 — —				
(貸) Titius 資本金勘定 彼は我々 Societät に対し て拠出したかきの有価値資産 (Effekten)				
現金	Fried'or à 5 Rthlr.	Rthlr.	2650	— —
原材料および染料	財産目録			
	Frd'or à Rthlr.	Rthlr.	3200	— —
布	財産目録			
	Frd'or à 5 Rthlr.	Rthlr.	1344	— —
販売用不動産	財産目録			
	Frd'or à 5 Rthlr.	Rthlr.	90	20 —
債務者勘定 pr. 9 債務者	財産目録			
	Frd'or à 5 Rthlr.	Rthlr.	2645	21 —
	Frd'or à 5 Rthlr.	Rthlr..	9935	17 —
Titius 資本金勘定 Rthlr. 3479 — —				
(貸) 下記の3債権者 様々な不動産により 弁済される。				
(貸) 債権者勘定 pr. 4 債権者	財産目録	Frd'or à 5 Rthlr.	Rthlr.	1736 1 —
(貸) Titius 預託勘定	財産目録			
	Frd'or à 5 Rthlr.	Rthlr.	1740	— —
(貸) この当座勘定	財産目録			
	Frd'or à 5 Rthlr.	Rthlr.	3	16 —
	Frd'or à 5 Rthlr.	Rthlr.	3479	1 —
				-

下記の4勘定	借方	Rthlr. 6456	—	—
(貸) Sempronius	資本金	下記の事業の		
		動産について、彼は Societ に対して		
		もたらした		
現金	財産目録 Nr. 1	Rthlr.	4810	—
換算差額	財産目録 Nr. 1	Rthlr.	48	10
原料および染料	財産目録 Nr. 1	Rthlr.	1067	14
C. Sulpert	財産目録 Nr. 1	Rthlr.	500	—
	Frd'or à Rthlr.	Rthlr.	6466	—

IX 結語

プーゼの著作は、簿記会計の基礎をゲアハルトの簿記にしている。したがって、この論文で示されている図表および文言はゲアハルトで見られるそれである。

加えて、当著作では、ベルリンでプロイセン一般国法に従って広く理解されている簿記・会計の思考をまとめている。ここでみられるのは、ドイツではオランダ、フランス等の複式簿記を基礎とする「大陸法」が摂取されていたが、18世紀に至って、英国との通商のなかで、「英国法」を摂取した。この過程で両者の混合した状況が生まれた。前者は簿記の記録の中核をなす商業帳簿について「会計期間ごとの商業帳簿の完結」を基底として摂取する。それに対して、後者は、「会計期間を超えた商業帳簿の継続」を基底とした取扱をしている。これに関連して、前者では、「会計期間ごとの商業帳簿の完結」を基本とするところの開始財産目録、これにもとづく開始仕訳に関連した要約およびその開始仕訳を必要とする。後者は、特に、元帳の締切に特徴がある。各勘定は、決算に際して、その残高について、「次期繰越」として貸借平均し締切り、同時にその締切後の下の反対側に「前期繰越」と記入して取引記録を開始する。それ故、この締切の方法からして「会計期間を越えた商業帳簿の継続」と特徴付けられる。簿記そのものの内では、残高勘定を作成することはできない。それを作成するには他からの要請

を必要とする。したがって、プーゼのように決算仕訳を必要としない。

プーゼの開始財産目録およびその要約、そして、それに基づく開始仕訳は継続事業におけるものである。したがって、この事業においては、決算に際して、財産目録に基づいて貸借平均表が作成されるが、この平均表こそが次期において期首の期首勘定在高の基礎となるのである。プーゼの開始財産目録およびその要約、そして開始仕訳は、省略することなく、このようなプロセスにそったものである。このプロセスは、加えて、プロイセン一般国法にも適合したものである。

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—プロイセン法の形成過程—」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。
- （1978）「プロシア一般国法における計算規定の形成」『獨協大学経済学研究』第22号。

- (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.
- (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」『獨協経済』第60号.
- (1996)「プロシア一般国法における評価問題」『獨協経済』第62号.
- (1996)「ストリッカーの簿記」『獨協経済』第63号.
- (1997)「ルドヴィシの簿記」『獨協経済』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」『獨協経済』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」『獨協経済』第67号.
- (1997)「マーゲルセンの簿記」『獨協経済』第64号.
- (2001)「マーゲルセンにおける損益勘定」『獨協経済』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」『獨協経済』第78号.
- (2007)「ロイヒスと彼の著作」『獨協経済』、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」『獨協経済』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95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.
- (2019)「ヒングステッドの複式簿記」『獨協経済』第104号.
- (2019)「ヒングステッドの複式簿記の事例」『獨協経済』第105号.

