

# ヒングステッドの複式簿記の事例

百瀬 房徳

## I 序

ヒングステッド (Christian Ernst Hingstedt) は、1804年に『複式簿記の商業帳簿における新しい実務の展開 (Die neuern praktischen Fortschunitte im doppelten kaufmanishen Buchhaiten)』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で刊行した。

ヒングステッドは、当著において、複式簿記について「複式記入」の基本原理を表現する場である仕訳帳について必要性を説き、単式簿記 (簡略化された複式簿記) ではなく、複式簿記を展開した。ドイツへは、フランスおよびオランダ等から摂取するのとイギリスから摂取するのと二つの方向からの流れがあり、ドイツで合流することになる。即ち、前者からは「大陸法」と称する複式簿記が、そして後者からは「英国法」と称する複式簿記が合流することになる。

両者は、複式簿記と称しても、商業帳簿の取り扱い、特に、元帳の勘定の締切り方法に違いがある。大陸法は、勘定の差額について「残高」と記入し、仕訳を通じて残高勘定へとすべての勘定が集められる。それに対して、英国法は、勘定残高について「次期繰越」と記入し、勘定を締切ると同時に当該勘定の反対側に「前期繰越」と記入し、次期の取引記録を開始する。それ故、商業帳簿は継続的に使用することを前提としている。したがって、大陸法とは異なり、開始仕訳も、決算仕訳も省略される。その帰結として、商業帳簿自体の特徴は、大陸法では「決算期ごとの商業帳簿の完結」と称され、英国法は「決算期間を越えた商業帳簿の継続」と称される。

両者がドイツでは入り混じり、混乱を来すが、最終的に大陸法が完成する軌道を進むと想定される。その意味で、ヒングステッドの事例は大陸法完成の道のりの一コマであり、当論文ではこれを明らかにしようとするものである。

## II 複式簿記の事例

ヒングステッドは、一貫して複式簿記を提唱する。単式簿記では省略されている複式記入に基づく仕訳帳の事例を示す。複式簿記は、この仕訳帳が設けられることにより、一つの体系化した簿記システムとして完成をみる。

このシステムは、期首の財産目録に基づき開始仕訳し、それを元帳の諸勘定へ振替え、取引の記録を開始する。取引は必ず仕訳を通して元帳の諸勘定へ振替えられる。そして、一定の期間の終了後、決算にあたって勘定を締切り、損益に属する勘定を完成すべく、収益および費用に関する勘定をまとめて利益または損失を算出する。ひき続き、債務者 (借方) および債権者 (貸方) の諸勘定を締切り、その勘定の差額をまとめて仕訳をする。しかしながら、ヒングステッドの場合、仕訳までで残高勘定の作成に至っていない。

この一連の複式簿記のシステムを以下示すことにする。

### 1 開始仕訳

ヒングステッドの開始仕訳の事例を示すと「図表-1」の通りである。この開始仕訳では、借方は“9 Debitores”とし、貸方は“5 Creditores”として開始されている。



Eines Jahrs	Interessen	“	”	315:—				
				<u>1394::—</u> “	1594	—		
					15914	11		
					•	•	•	
	Transport neben			<u>Bmk 27732:10 1/2</u>	15914	11		

**1803      Januar**

	Transport von neben	“	Bmk 27732:10f8	15914	11		
4	Schlechte Schuldner						
	Joch. Holzdam	“	Cmk 423: 4:6 ”				
	Barthold Fuche	“	” 127: 8:— “				
	Frieder. Schlenger	“	” 106:14:— “				
	à 29 3/4	“	<u>Cmk 657:10:6 ” 506:14</u> “	506	14		
			<u>Bmk 28239: 8 1/2</u> “				
4	An Creditores Laut Verschreibungen.						
	Sim. Helffgern, p. 17.Jun.		Cmk 509:—				
	Joh. Kahlkopf, p. 1.Aug	“	<u>1000.:—</u>				
			Cmk 1500:— à 29 3/4% Bmk 1156: 1 “	•	•	•	•
						1156	1
4	An Verschiedene Creditoren.						
	David Kern, für zücker		Bmk 870:15				
	Cleas Reiß,	“	” <u>5122:13 1/2</u>				
			5998:12 1/2	•	•	•	•
						5993	12 1/2
4	An Haushaltung.						
	an H. Hausman, f. 1/2 T.Miethe		Cmk 400:—				
	an F. Brand, Bedienten	“	36:—				
	der Köchin Marie, f. Dienstlohn	“	<u>36:—</u>				
			Cmk 472:— à 29 1/4% 363:12				
5	An Handlungskosten.						
	an Joh. Tren, für Salair	“	250:—				
	an Glans Bodenstadt, für						
	Bodenmiethe	“	” <u>40:—</u>				
			Cmk 290:— à 29 3/4% 223: 9 1/2				
5	An Kapital. dessen wirklicher Bestand		20502: 5 1/2	•	•	•	•
			<u>Bmk 28289: 8 1/2</u>			20502	5 1/2
			<u>Bmk</u>	16421	9	27652	5
						16421	9
	Transport neben	“	Bmk	•	•	•	•
						11230	10

## 2 取引の仕訳

銀行、現金、商品、割引、様々な債務者、様々な債権者、事業経費、家計費等々の取引について、ヒングステッドは、簿記方としての代理人による仕訳を例示している。諸資産の増加、債務者の増加、債権者の減少、諸経費の支払い、資本の減少等は債務者（借方）側に、そして、諸資産の減少、債務者の

減少、債権者の増加、諸収入の受取り、諸資本の増加等は債権者（貸方）の側に記録するものとした。仕訳に際して、債務者（借方）側には“Per”が、債権者（貸方）側には“An”が、頭に付されるのが一般的であるが、債務者側には付されず、債権者側のみに“An”が付されている。以下、仕訳の事例は「図表－2」の通りである。

図表－2

1803 Januar

	Transport von neben	Bmk	• • •	•	11230	10
1	Banco : an Creditores	Bmk 10525: 11 1/2	10525	11 1/2		
	In diesem Monat empffing ich in Banko					
2	An Waaren.					
	Jan. 15. von Christ Braun, für 10 Fässer					
	Braune Zuckern, lt. Berk. B. N.1 Bmk 2944 : 12					
	von Claus Hübsch, für 18Fässer					
	dergleichen, wie vor,	N.2 “ 5421: 11 1/2				
		Bmk 8466: 7 1/2				
3	An Diskonto.					
	Jan. 15. von Nirol, für ywei					
	Wechsel vom vorigen Jahr	• “ 2059: 4	• • •	• •	2059	4
		Bmk 10525: 11 1/2				
1	Debitores : an Banco	Bmk 10843: 5	• • •	• •	10843	5
	In diesem Monat zahlte ich in Banko					
2	Waaren.					
	Jan. 15. an B. Scheele, für 11 Vallen Krack,					
	mandeln, ft. Eink. Buch N.1 Bmk 4319: 8 1/2					
4	Verschiedene Creditoren.					
	Jan. 20. an David Kern	Bmk 870: 15				
	“ ” an Elias Reiß	Bmk 5122: 18 1/2				
		5993: 12 1/2	5993	12 1/2		
		Bmk 10843: 5				
1	Cassa : an Waaren	Cmk 1542: — Bmk 1188: 7	1188	7		
3	Jan. 10. von Dan. Weiß,	für 6 Last Norgken und				
	4 Last Waiyen, ft. Berk. B. Cmk 5142: — in					
	verschiedenen Münyen à 29 1/4%	Bmk 1186: 7				
		Bmk	17707	15	23633	3
					17707	15
	Transport neben	“ Bmk				

1803 Januar		Debet.		Credit	
	Transport von neben Bmk	• •	• •	5925	4
1	Banco : an Cassa Cmk 33639:— Bmk 26875:—	26875	1		
1	In diesem Monat empfang ich				
	Febr. 2. von Tobias Zahl, für verwechselte Lnisd' or				
	und Duk. Ft.Kassab. Cmk 5214:— Bmk 3975: 1				
	“ 4 von Löbl. Banko, für ” 1250:— “ 1000:—				
	“ 7. von derselben, für ” 27375:— “ 219:—				
	Cmk 33839:— Bmk 26875: 1	• •	• •	26875	1
2	An Waaren : an Banko Bmk 1638: 6	• •	• •	1688	6
1	Feb. 15. an Antonio Richardson, abschlägich um				
	Beim Abgang des Eifes 200 lb Gastin, Safran				
	à 17 3/4 mk zu liefern • • Bmk 150:—				
	“ 18. an M. Nimmerman, f 6 Pipen				
	Del, lt. Eink. Buch, Nr. 2 • “ 1488: 6				
	Bmk 1638: 6				
1	Cassa : an Elbgelder Cmk 28050:15	23050	15		
5	Febr. Von meines verstorbenen Oheims Peter Spartopf				
	Sp.mk 7800:— oder Cmk 27375:— Bmk 21900:—				
	Und à 29% • • “ 1623:— ” 1150:15				
	Cmk 28998:— Bmk 23050:15			23050	15
3	Debitores laut Verschreibungen : an Cassa Cmk 1000:—				
	Bmk	775	8		
	Febr. 27. Lieh ich an Friedr. Freundlieb auf 2 Mnat				
	à 1/2 pr. Mr. Cmk. 1000:— à 29% Bmk 775: 3				
	Bmk	50701	8	58264	18
		• •	• •	50701	8
	Transport neben • • Bmk	• •	• •	7563	10

### 3 損益の仕訳

決算では、まず始めに、利益計算が損益勘定において行われる。それ故、ヒングステッドでは、損益勘定が作成される。その際、仕訳を通して損益勘定へ収益が11項目集められ、貸方へ振替えられ、費用が4項目集められ、借方へ振替えられる。その

結果、両者の差額が利益、即ち、資本の増殖となり、資本金勘定の貸方へ振替えられる。この資本の増殖は、直接、資本金勘定へともたらされるのではなく、この損益勘定において、費用および収益の因果関係を明らかにすべく、一定期間の商人の事業活動の成果を表すものである。この仕訳の事例を示すと、「図表-3」の通りである。

図表-3	1803	Junius	Debet		Credit	
6	Transport von neben	“ Bmk	• •	• •	26	13
	11 Debitores : an Gewinn.					
	Zugrunde Konten geben an Gewinn					
1	Cassa “ Agio =Avanz ”	Bmk 820: 5	820	5		
2	Waaren in Lissb. Unter Man. Crusados	“ 563:13				
2	Waaren . . . . .	“ 6803:15 1/2				
3	Waaren in Cadix unter Joaq. de Vellon	“ 67: 6				
3	Disconto . . . . .	“ 60: 8				
3	Debitores laut Verschreibungen					
	Agio=Vorthail •	“ 14:15	14	15		
5	Manuel Crusados in Lissab. M/R. •	“ 33: 3	33	3		
5	Waaren in London unter James Smith	“ 1315: 6				
7	Actien auf Holl. Ostind. Retourschiffe	“ 2213: 2				
7	1/2 Part im Schiffe Elisab. Schfr. De Hoop	“ 65:14 1/2				
7	Commission . . . . .	“ 165:12				
		“ 12124: 4				
6	Verlust : an 4 Creditores					
	für Verlust					
4	an Haushaltung . . . . .	Bmk 1581:12 1/2				
5	an Handlungskosten	“ 91:13 1/2				
6	an Premien . . . . .	“ 844:12				
6	an James Smith in London M/J.	“ 107: 8 1/2	• •	• •	107	8 1/2
		Bmk 2435:14 1/2				
6	Gewinn : Kapital					
3	Für halbjährigen Gewinn	Bmk 9296: 7 1/2				
		Bmk	868	7	184	5 1/2
			184	5 1/2	• •	• •
	Transport neben •	Bmk	784	1 1/2	• •	• •

#### 4 勘定残高の仕訳

決算では、引きつづき、利益計算以外の次期以降に実在する財産について残高が生ずる。仕訳では、債務者側（借方）に資産が7項目集められ、そして、債権者および資本金側（貸方）に集められている。このように、勘定残高が集められて仕訳が行われ、勘定に振替えられる。そして、これを商業帳簿の視点からみると、「決算期間ごとの商業帳簿の完結」といえる。しかしながら、勘定事例では残高勘定は示されていない。そこで、仕訳はするが、その先の残高勘定が作成されないという矛盾が生ずる。それは、ドイツでは、勘定の締切に際して、英国の

方式を採用することにある。ヒングステッドはこの方式を採用している。勘定残高に対して「次期繰越」と記入し、即座に、反対側に「前期繰越」を記入して、取引の記録を開始するからである。このことは、商業帳簿の視点からみると、「決算期間を越えた商業帳簿の継続」と特徴づけられる。

この勘定の締切方法を採用するとすれば、直接、勘定を締切り、「次期繰越」が記入されるため、本来ならば、仕訳帳において仕訳は行われなければならないのに、ヒングステッドでは行われているのである。この点で矛盾しているといえる。

仕訳の事例は「図表-4」の通りである。

図表-4		1803	Junius	Debet		Credit	
		Transport von neben	• • Bmk	734	1 1/2	• • •	•
		<b>Reine Bilanz</b>					
		<b>debitoren</b>					
1		Banco	• • • • • Bmk 40940: 4				
1		Cassa	• • • CmK 2233:14 “ 1718: 6				
2		Mobiliargüter	• • • • • “ 2169: 8	2169	8		
2		Waaren	• • • vorräthig für • “ 6392:14	6392	14		
		Debitores laut Verschreibungen					
		Bastian Zweifel	• “ 315:—				
		Gerh. Böse	Cmk 1000 “ 775: 4				
4		Schlechte Schuldner.					
		Friedr. Schlenger	“ 82: 6				
6		James Smith in London M/R.					
		L. 126:10	• • “ 1660: 5				
			<u>Bmk 54053:15</u>				
		<b>Creditoren</b>					
4		Creditores laut Verschreibungen					
		Joh. Kahlkopf	Cmk 1000:— Bmk 765: 7				
5		Erbgelder	• • • • • “ 23489:11				
5		Kapital	• voriges mk 20502: 5 1/2				
		Zuwachs	9296: 7 1/2				
			<u>Bmk 29798:13</u>				
			<u>Bmk 54053:15</u>				
		Also durch das Journal bestätigter Gewinn	Bmk	9296	7 1/2	• • •	•

## 5 勘定

取引は、設定された勘定に基づいて仕訳され、つづいて、元帳にある当該勘定の借方または貸方へ転記される。したがって、仕訳帳と元帳は勘定を通じて連携している。この勘定は、同種の取引をまとめる簿記における最小単位である。ドイツでは、仕訳が行われなければ、勘定への転記はなされない。日常の取引ばかりでなく、決算に際しても、損益勘定および残高勘定へは、仕訳を通して転記される。勘定科目の事例を順番にしたがってみると、借方では、“Banco”、“Cassa”、“Mobilgüter”、“Waaren”、“Debitores laut Schreibungen”および“Schlechte Schuldener”、貸方では、“Creditores laut Schreibungen”、“Kapital”および“Erdgelder”がみられる。これが仕訳帳でみら

れる。しかしながら、ヒングステッドでは、残高勘定については、仕訳はするが、転記されない。その帰結として、残高勘定は設けられない。それは、勘定の締切りに際して英国法を適用することによる影響である。というのは、ゲアハルトの勘定の締切方法と仕訳についてみれば、これが理解できる<sup>1)</sup>。それを簡略化した形式で示すと下記のようなになる。

借方で繰越される勘定；

(借) 新勘定 . . . (貸) 旧勘定 . . .

貸方で繰越される勘定；

(借) 旧勘定 . . . (貸) 新勘定 . . .

ヒングステッドとゲアハルトは、このように、違いがある。それ故、仕訳することと英国法を適用することとは矛盾といえよう。

以下、ヒングステッドの勘定の事例は「図表-5」の通りである。

1) 百瀬房徳 2017年 獨協経済 s.10.

図表－5

ヒングステッドの商業帳簿（元帳）

Debet			1803	Banco		
Jan.	1	61	An Balanz		Bmk	5400
"	31	64	" 2 Creditores			10525
Febr.	28	65	" Cassa			26875
März	26	67	" Disconto			2556
Apr.	4	70	" Waaren			988
Mai	31	74	" 3 Creditores			425
"	"	76	" Waaren			4475
Jun.	30	76	" 5 Creditores			22115
					Bmk	76985
Jul.	"		An Balanz		Bmk	40940

Debet			1803	Cassa			
Jan.	1	61	An Balanz	Cmk	9542	4Bmk	7061
"	10	64	" Waaren		1542		1188
Febr.	6	65	" Erbgelder		28998		23050
März	31	66	" 2 Creditores		7176	2	4907
Apr.	8	71	" schlechte Schuldner		42	5	52
Mai	11	75	" 2 Creditoren		125	1	97
Jun.	30	80	" 3 dergleichen		1578		1282
"	"	84	" Gewinn				820
							—
				Cmk	49003	12Bmk	38690
Jun.	"	85	An Balanz	Cmk	2233	14Bmk	1718

			Mobilgüter			
Jan.	31	62	An Balanz		Bmk	1611
Febr.	6	66	" Erbgelder			369
Mai	7	76	" Cassa			189
Jul.	1	85	An Balanz		Bmk	2169



						Credit	
Jan. 31.	64.	Pr. 2 Debitores	1803		Bmk	10343	5
Febr. 28.	65.	“ Waaren				1638	6
März 31.	68.	“ dieselben				11231	1
Apr. 30.	70.	“ Waaren in Lissabon unter Man. Crusados				104	—
Mai 31.	75.	“ Jan von Gulden in Amsterdam M/R				7666	14
Jun. 30.	79.	“ 4 Debitores				5061	13
“ ”	85.	“ Bilanz				40940	4
				/			
					Bmk	76985	11

						Credit	
Febr. 28	65.	Pr. Banco	Cmk	33830	Bmk	26875	1
“ 27		“ Debitores		1000		775	5
März 31	69.	“ 3 Debitores		2226	5	1725	14
Apr. 1.	71.	“ 2 dergleichen		100	10	78	10
“ 30.	73.	“ 5 Debitores		644	1	499	5
Mai 31.	76.	“ 5 Dergleichen		1399	5	1085	5
“ ”	79.	“ Banco		6755		4994	9
Jun. 30.	80.	“ 4 Debitores		825	9	659	15
“ ”	85.	“ Bilanz	à 30%	2233	14	1718	6
				Cmk	49007	12Bmk	58399

						Credit	

Debet			1803	Waaren in Lissabon		
Jan. 1	62	An Balanz			Cmk	698
" "	70	" Banco				104
" "	71	" Cassa				15
Apr. 8	74	" 2 Creditores				2646
Jun. 30	84	" Gewinn				563
					Cmk	4026

Debet			Waaren			
Jan. 1	62	An. Balanz			Cmk	7905
" 15	64	" Banco				4349
Febr. 20	65	" "				1638
" "	66	" verschiedene Creditoren				417
März 3	68	" Banco				11231
Apr. 30	71	" Jam. Smith in London M/R.				2302
Mai 26	77	" Debitores laut Verschreibunen				619
Jun. 30	83	" 3 Creditores				5525
" "	84	" Gewinn				6803
					Cmk	40793
Jul. 1	83	An Balanz			Cmk	6392

Debet			Waaren in Cadix		
Jun. 1	62	An Balanz		Bmk	1595
Jun. 30	84	" Gewinn			67
				Bmk	1667

unter Manuel Crusados			1803	Credit		
Febr. 28	66	Pr. Manuel Crusados in Lissabon M/R	/	Bmk	693	7
Jun. 30	83	“ ” “ ” “			3332	13
				Bmk	4026	4

				Credit		
Jan. 15	64	Pr. Banco	/	Bmk	8466	7 1/2
“ 10	”	“ Cassa			1188	7
März 31	69	“ dieselbe			4451	11
Apr. 30	70	“ Banco			988	5
“ ”	74	“ 2 Debitores			6757	15
Mai 20	75	“ Banco			929	15
“ 4	”	“ Cassa			54	14
“ 31	77	“ 2 Debitores			6036	9
Jun. 30	78	“ Banco			2675	—
“ ”	83	“ Disconto			2850	—
“ 30	85	“ Balanz			6392	14
				Bmk	40792	1 1/2

unter Joaquin de Vellon				Credit		
Febr. 28	67	Pr. Joaquin de Vellon in Cadix M/R	/	Bmk	1595	—
				Bmk	1595	—

Debet			1803	Disconto		
Jan. 1	62	An Balanz		Bmk	2050	4
Febr. 26	66	“ 2 Creditores			2556	7
März 4	70	“ Debitores auf Verschreibungen			6	14
Mai 4	77	“ Waaren			1563	12
Jun. 19	82	“ Jan von Gulden in Amsterdam S/R			9880	—
“ 30	84	“ Gewinn			60	8
				Bmk	15926	13

Debet			Debitores laut				
Jan. 1	62	An Balanz	Hans Glaubwohl Cmk 800:—	}	Bmk	1079	—
			Adam Guterman “ 600:—				
			Bastian Zweifel “ . . .			515	—
Febr. 27	65	“ Cassa	Friedr. Freundlieb “ 1000:—		775	5	
“ ”	66	“ Disconto	“ ” “ 10:—		7	12	
März 3	69	“ Cassa	Gerh. Böse “ 970:14		752	10	
“ ”	70	“ Disconto	“ ” 29: 2		22	10	
Apr. 27	72	“ Cassa	Friedr. Freundlieb “ 71: 4		55	4	
“ ”	72	“ Premiau	“ ” B 57:10		56	16	
Mai 26	77	“ Disconto	Hans Glaubwohl C 48:48		57	—	
Jun. 30	84	“ Gewinn			14	15	
					Bmk	3117	—
Jul. 1			Bast. Zweifel Bmk 315:—	}	Bmk	1090	4
			Gerh. Böse “ 775: 4				

Debet			Schlechte				
Jan. 1	63	An Balanz	Joh. Holzdam Ctmk 423: 4 1/2	}	Bkm	506	14
			Barth. Fucho “ 127: 8				
			Friedr. Schlenger “ 106:14				
					Mmk	506	14
Jul. 1		An Balanz	Friedr. Schlenger		Bmk	82	6

				1803	Credit		
Jan.	15	64	Pr. Banco		Bmk	2059	4
Febr.	27	66	“ Debitores laut Verschreibungen			7	12
März	20	67	“ Banco			2356	7
“	31	70	“ Debitores laut Verschreibungen			25	10
Mai	4	74	“ Banco			1563	12
“	26	78	“ Debitores laut Verschreibungen			77	—
Jun.	30	“	“ Banco			9880	—
						15926	13

				1803	Credit			
März	4	68	Pr. Cassa Adam Guterman Cmk 591: 2		Bmk	455	9	
“	”	70	“ Disconto “ “ ” 8:14			6	14	
Apr.	30	73	“ Premien Friedr. Freundlieb “ 1081: 4	}		902	6	
			B 57:10					
Mai	6	75	“ Cassa Hans Glaubwohl C 54:13			42	4	
“	26	78	“ Waaren “ ” “ 793: 5			619	11	
Jun.	30	85	“ Balanz Bastian Zweifel Bmk 315:—					
			Gerh, Böse, Cmk 1000 “ 775: 4			1090	4	
						Bmk	3117	—

				1803	Credit			
Apr.	8	71	Pr. Cassa Joh. Holzdam Cmk 42: 5		Bmk	32	15	
“	30	75	“ Verlust “ ” “ 380:15 1/2			292	14	
			Barth Fuchs “ 127: 8			99	—	
Jun.	30	85	“ Balanz Friedr. Schlenger “ 106:14			62	6	
						Bmk	506	14

Debet		1803		Creditores laut			
Jun. 17	70	An Banco	Simon Helfgern Cmk	500	Bmk	500	10
“ 30	85	“ Balanz	Johann Kahlkopf “	1000		765	7
					Bmk	1156	1

Debet		Verschiedenen					
Jan. 20	64	An Banco	David Kern		Bmk	870	15
			Clias Reiß			5122	13 1/2
Febr. 27	67	“ ”	Martin Sneller			417	5
					Bmk	6410	15 1/2

Debet		Haushaltung					
März 31	69	An Cassa			Bmk	846	9
Apr. 30	78	“ dieselbe				191	10
Mai 31	76	“ ”				658	1
Jun. 30	81	“ ”				236	1
					Bmk	1931	5

Debet		Handulungs					
März 31	69	An Cassa			Bmk	127	11
Apr. 30	75	“ dieselbe				252	7
Mai 31	76	“ ”				245	14
Jun. 30	81	“ ”				66	1
					Bmk	720	1

Debet		Kapital					

schreibungen			1803		Credit		
Jan. 1	63	Pr. Bilanz	Simon Helfgern Cmk 500:—	}	Bmk	1156	1
			Johan Kahlkopf “ 1000:—				
				1500	Bmk	1156	1
Jul. 1	65	Pr. Bilanz	Joh. Kahlkopf Cmk 1000:—		Bmk	765	7

Creditoren			Credit				
Jan. 1	63	Pr. Bilanz	David Kern		Bmk	870	15
			Clias Reiß			5122	15 1/2
Febr. 27	64	“ Waaren	Martin Schneller			417	5
					Bmk	6410	15 1/2

			Credit				
Jan. 1	68	Pr. Bilanz			Bmk		
Jun. 30	80	“ Cassa					
“ ”	84	“ Verlust					
					Bmk	1931	5

kosten			Credit				
Jan. 1	69	Pr. Bilanz			Bmk	223	9 1/2
Apr/ 30	75	“ Waaren				151	8
“ ”	76	“ 2 Debitores				164	6
Jan. 30	81	“ 2 dergleichen				58	12
“ ”	84	“ Verlust				91	13 1/2
					Bmk	710	1

			Credit				
Jan. 1	68	Pr. Bilanz			Bmk	20502	5 1/2
Jun. 30	85	“ Gewinn				9296	7 1/2
Juli. 1		Pr. Bilanz			Bmk	29798	13

Debet		1803		Erbgelder		
Jan. 30	81	An Cassa		Bmk	34	14
“ ”	85	“ Balanz			23489	11
				Bmk	23524	9

Debet		Manuel Crusados				
Febr. 13	67	An Waaren Unter ihm	Rs.	168868	Bkm	693 7
Jun. 20	82	“ ” “ ”		948000		3332 33
“ 30	84	“ Gewinn				33 3
				Bmk	4059	7

Debet		Joaquin de Vellon				
Febr. 15	67	An Waaren unter ihm	Rpl	6111	Bmk	1663 —

Debet		Waaren in London				
Apr. 1	71	An Cassa		Bmk	65	10
“ 30	73	“ 2 Creditores			4295	9
Jun. 30	84	“ Gewinn			1315	6
					5676	9

Debet		Gewinn und				
Apr. 26	72	An schlechte Schuldner		Bmk	391	14
Jun. 30	84	“ 4 Creditores			2435	14 1/2
“ ”	“	“ Capital			9296	7 1/2
				Bmk	12124	4



1803

Credit

Febr. 6	65	Pr. Cassa		Bmk	23050	15
" "	67	" Mobiliargüter			369	13
Jun. 30	80	" Cassa			103	14
				Bmk	23524	9
Jul. 1	85	Pr. Balanz		Bmk	23498	11

In Lisabon M/R

Credit

Febr. 13	67	Pr. Disconto	Rs.	168868	Bmk	693	7
Jun. 30	83	" Jan von Gulden in Amsterdam M/R		948000	Bmk	3366	—
					Bmk	4059	7

in Cadix M/R

Credit

Febr. 15	67	Pr. Disconto	Rpl	6114	Rmk	1663	—
----------	----	--------------	-----	------	-----	------	---

unter James Smith

Credit

Mai 31	78	Pr. James Smith in London M/R			Bmk	5676	9
					Bmk	5676	9

Verlust

Credit

Jun. 30	84	Pr. 11 Debitores			Bmk	12124	4
					Bmk	12124	4

Debet		1803		Premien	
Apr. 27	72	An Debitores laut Verschreibungen		Dmk	902 6
				Bmk	902 6

Debet				James Smith	
Mai 2	77	An Waaren unter ihnen	L. 432:10 · ·	Bmk	5676 9
				Bmk	
Jul. 1	85	An Bilanz	L. 126:10 · ·	Bmk	1660 5

Debet				Jan von Gulden	
Mai. 30	75	An Banco	Bmk 6600:—	Bmk	7666 14
Jun. 30	82	“ Manuel Crusados in Lisabon M/R	“ 2903: 5	”	3366 —
“ ”	“	“ Action auf Holl. Ostind. retourschiffe	“ 7635: 9	”	9369 6
			Bmk 17136:14	Bmk	20402 4

Debet				Aktien auf Hölland	
Mai 2	77	An Jan von Gulden in Amsterdam M/R		Bmk	
Jun. 30	84	“ Gewinn		Bmk	

Debet				1/4 Part im Schiffe :	
Jun. 6	79	An Banco		Bmk	1800 —
“ 30	81	“ Cassa			282 15
“ ”	82	“ Handlungskosten			3 8
“ ”	84	“ Gewinn			65 14 1/4
				Bmk	2152 5 1/2

1803

Credit

Apr. 30	73	Pr. Debitores laut Verschreibungen	Bmk	57	10
Jun. 30	84	“ Verlust		844	12
				902	6

In London M/R

Credit

Apr. 30	73	An Waaren	L. 170: 1:— Bmk	2150	10
Mai 3	74	“ Banco	“ 155:10:— ”	1758	1 1/2
Jun. 30	85	“ Balanz	“ 126:10:— ”	1660	5
“ ”	84	“ Verlust		107	3 1/2
				5676	9

in Amsterdam M/R

Credit

Mai 31	77	An Action auf Holl. Ostind. Retourschiffe	Bfl 6150:— Bmk	7165	4
Jun. 24	70	“ Banco	“ 2903: 5 ”	3366	—
“ 30	83	“ Disconto	“ 8059:— ”	9880	—
			Bmk	29402	4

Ostindische Retourschiffe

Credit

Jun. 30	83	Pr. Jan von Gulden in Amsterdam M/R	Bmk	5304	—
			Bmk	5304	—

Elidabeth, Schfr. de Hoop

Credit

Jun. 29	79	Pr. Banco	Bmk	12000	—
“ 30	80	“ Cassa		952	5 1/2
			Bmk	2152	5 1/2

Debet		1803	David Surland		
Jun. 30	79	An Banco	Bmk	2454	—
“ ”	81	“ Waaren		2850	—
			Bmk	5304	—

Debet		Commission			
Jun. 30	84	An Gewinn	Bmk	165	12

in Hirschberg		S/R	1803	Credit	
Jun. 30	83	Pr. Waaren	Bmk	5304	—
			Bmk	5304	—

				Credit	
Jun. 30	83	Pr. Waaren	Bmk	165	12

## 6 特徴のある勘定

### (1) 商品勘定

商品勘定 (Waaren=Conto) は、すべての商品の勘定のうち継続事業にともなう典型的な勘定例を示している。まず、借方では、「前期繰越」である“Balanz”が記入されており、後段では、「当期利益」である“Gewinn”が示されている。さらに、締切られた直後に、「前期繰越」である“Balanz”が示されている。次に、貸方では、後段に「次期繰越」である“Balanz”が示されている。この勘定で、「次期繰越」が示されると同時に「前期繰越」と記入されるのは、英国法を摂取したものである。したがって、この記入方法であるとすれば、仕訳を通じて「残高勘定」へと振替える大陸法は採用していないといえる。英米法を採用していることは、必然的に、簿記の延長線上において、貸借平均表は作成されず、かつそこに商品勘定は含まれないことになる。

### (2) 動産勘定

動産勘定 (Mobil=Conto) の借方において、前期繰越である“Balanz”が記入され、相続の現金 (Erbgelder) および現金 (Cassa) により追加購入された。そして、勘定の締切後、借方に前期繰越である“Balanz”が示されている。貸方では振替先がなく、白紙となっている。英国法で締切るとすれば、貸方では「次期繰越」である“Balanz”が記入されることになる。ここでは、貸方の部分が省略されているので、締切られていないといえる。動産勘定でも、事例でみられるように、銀行勘定 (Banco=Conto) および現金勘定 (Cassa=Conto) 同様、貸方では、期末において「次期繰越」である“Balanz”が記入され、締切後に、借方に「前期繰越」である“Balanz”が記入されなければならないといえよう。

### (3) 不良債権勘定

不良債権勘定 (Schulechte Schuldner Conto) は、実際には、返済が疑われる債務者とみなされるが、未だ貸倒れが現実となっていない部分を区分したところの勘定である。この勘定は債務者が実際に倒産したときに償却される。したがって、将来発生する可

能性があることによる引当はいまだ行われていない。Joh. HolzdamおよびBarth Fuchsは倒産した時点で損益勘定へ損失として振替えられたものである。このことについて、プロイセン一般国法では債権の評価を「回収不確実な債権 (die zweifelhaften Forderungen)」として規定されているところである<sup>2)</sup>。

### (4) 損益勘定

損益勘定 (Gewinn und Verlust Conto) は、実際に貸倒となった債務者が償却され、個別に計上されている。それ以外に、借方では、費用が4項目 (4 Creditores) 示されている。貸方では、収益が11項目 (11 Debitores) 示されている。上述の事例の元帳の諸勘定より、それらを抽出して具体的項目で示すと「図表-6」の通りである。

この収益と費用の差額、即ち、利益のBmk 9296: 7 1/2が資本金勘定へと振替えられる。

### (5) 資本金勘定

資本金勘定 (Capital Conto) は、貸方の上段で、「前期繰越」である“Balanz”がみられる。それに加えて、資本の増加分がみられる。この増加分には、資本の抛出と事業活動よりの利益があるが、ここでは、後者の利益の振替えがみられる。借方では、振替先がなく、白紙となっている。英国法で締切るとすれば、期末では、次期繰越である“Balanz”が記入され、締切られて前期繰越として振替えられる。この資本金勘定では、貸方のみに、締切後に前期繰越を直接記入している。それ故、借方が省略されるといえる。上述の動産勘定 (Mobilgüter) とは逆の勘定記入がみられる。

### (6) 残高勘定

勘定では、開始残高 (前期繰越) も、決算残高 (次期繰越) も、“Balanz”と記入される。そして、勘定を締切るに際して、「次期繰越」と記入して締切り、同時に、次期の取引を開始するとき、「前期繰越」を記入する英国法を採用している。その帰結として、簿記システムは終了してしまい、決算では、貸借平均表 (または残高勘定) は作成されない。だがしかし、ヒングステッドは、決算に際し

2) 百瀬房徳 1998年、s.257~261.

て、仕訳するが、勘定の事例では残高勘定は作成していない。したがって、社会的な要請により、勘定の在りである次期繰越を抽出し、貸借対照表を作成することになる。

かくして、ヒングステッドは、決算に際して損益

勘定への、および残高勘定への振替仕訳をしている。特に、残高勘定への振替仕訳については、英国法の視点からみると、上述からして、矛盾するが、大陸法の観点からみると、残高勘定の作成への一歩であるともいえる。

図表－6

Gewinn und Verlust

Debet			Credit		
shulechte Schuldner	391	14	Cassa	820	—
Haushaltung	1391	1/2	Waaren in Lissabon untern		
Handlungskosten	91	13 1/2	Mannuel Crusado	563	—
Premien	844	12	Waaren	6803	15 1/2
James Smith	107	8 1/2	Waaren in Cadix unter		
Capital	9296	7 1/2	Joaqnin	67	6
			Disconto	60	8
			Debitores laut		
			Verschreibung	14	15
			Manuel Crusados in		
			Lisasabon M/R	33	3
			Waaren in London unter		
			James Smith	1315	6
			Actien auf Holland	2213	2
			1/4 Part in Schiffe :		
			Elisabeth, Schir,		
			De Hoop	65	14 1/2
			Commission	165	12
	12124	4		12124	4

### III 結 語

ヒングステッドは、単式簿記（簡略化された複式簿記）でなく、複式簿記を一貫して論じた。前者は仕訳帳を欠くため、多様な方式が考えられ、簿記方の考え次第で異なるからである。ゲアハルト、ストリッカー等にこれはみられた。それ故、ヒング

ステッドは、後者を選択したといえる。したがって、論理展開のなかで、小規模事業においても、単式簿記（簡略化された複式簿記）でなく、複式簿記の事例を示している<sup>3)</sup>。複式簿記の核心は複式記入に基づく仕訳帳であり、それについて元帳における諸勘定へと転記することにある。その帰結として、仕訳帳を重視している。

3) 百瀬房徳 獨協経済 s.1~2.

さらに、複式簿記を、小規模事業ばかりでなく、一般的にも展開している。当然、ここでも仕訳帳における仕訳を重視している。再度、仕訳の事例を示していることにも伺える。当時、ワーグナーも論じているように、多くの単式簿記（簡略化された複式簿記）の著作が刊行されていたことに対応するものであったといえる<sup>4)</sup>。

複式簿記の事例においては、全体構造を示す展開において、仕訳帳と元帳のそれを呈示している。この事例は、ヒングステッドの思考が仕訳と勘定によって現されていることに意義のあるものとなる。仕訳帳では、仕訳の下に取引記録も示している。この記録は、日記帳の役割をはたしており、「仕訳日記帳」と称することができる。この仕訳をして始めて、元帳の諸勘定へと転記される。この勘定は、取引を性格により最小単位で現したそれである。

ヒングステッドは、まず、開始仕訳すると同時に、勘定へ転記し、そして、取引の仕訳を開始する。会計期間において、すべての取引が仕訳され転記される。特に、注目する点は、決算に際して仕訳と勘定の締切からもたらされる損益勘定および残高勘定である。損益勘定へは、仕訳を通して費用および収益が振替えられている。この勘定で明らかとなる差額は利益または損失として資本金勘定へ振替えられる。残高勘定では、資産、負債および資本の在 high が集められる。ヒングステッドは、仕訳はするが、残高勘定へは振替えられておらず、未完成となっている。その理由は、勘定の締切方法にある。勘定の締切に際して、その残高について、「次期繰越」と記入して締切り、同時に、次期の取引記録する前に、「前期繰越」と記入して取引記録を同一勘定で継続していく。この方法を採用すると、この帰結として、「会計期間をこえた商業帳簿の継続」ということになる。

ヒングステッドは、勘定の締切にこの方法を採用している。それ故、勘定を締切ってしまえば、簿記システムとしての勘定システムは、ここで終了してしまう。その結果、残高勘定は、ヒングステッドでは、仕訳をすれども作成されていないことになる。したがって、仕訳をすることと勘定を締切る手続きとは矛盾することとなる。残高勘定作成に向けて仕

訳を示したということは「会計期間ごとの会計帳簿の完結」という大陸法の完成に一步近づいたといえよう。

#### 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。
- （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。
- （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。

4) 百瀬房徳 獨協経済 s.2-3.



- (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.
- (2019)「ヒングステッドの複式簿記」『獨協経済』第104号.

