

ブーゼの決算処理およびその関連事項

百 瀬 房 徳

I 序

ブーゼの簿記では、単式簿記でも複式簿記でも、「複式記入」に基づく元帳における諸勘定への記入はおなじである。ブーゼは、ここでは、基本的に、ゲアハルトに従って論理を展開している。勘定記入そのものは、複式記入であり、仕訳では数学における等式が基本となっている。それ故、借方と貸方は等額である。したがって、勘定は中央で区切った左・右となる2系列となっている。それ故、仕訳を引き継ぐ元帳における個々の勘定は、その左側の借方と右側の貸方に区分され、勘定の借方合計と貸方合計も等しい額となる。これに加えて、経済活動よりもたらされる仕訳による勘定記入が行われる。このことからして、勘定をまとめた合計試算表およびその残高試算表にも貸借一致がみられる。後者を調整した整理後残高試算表が作成されるが、この試算表が損益勘定へ振替えられる項目と次期へ繰越される項目へと分離される。特に、後者は財産目録としてまとめられる。ただし、後者は英国法によれば、必ずしも作成されず、次期繰越および前期繰越により「会計期間を超えた商業帳簿の継続」として、帳簿の中で継続してしまう。

このような商業帳簿は、本質的には、2つに区分することができる。ひとつは、形式的に、簿記を体系的に理論付けることである。したがって、簿記のシステム全般にわたって論理が展開される。もうひとつは、簿記の中身、即ち簿記の内容である。事業者が自己固有の取引を簿記のシステムにしたがって記録するそのものである。それ故、事業者の個性がでる記録である。この場合、記録の作業は「簿記方」によりおこなわれる。主人に代わって記録するので、簿記の記録方法は「代理人簿記」と称される。この代理人による作業は、無意識にしろ、意識

的にしろ、誤りが生ずることがある。それは日記帳、仕訳帳および元帳のすべてにおいて発生する。この誤りを発見するのは困難であるが、発見された誤りを修正する方法がケースごとに見出されている。

かくして、簿記が理論にのっとって処理されているのか、かつ、簿記の内容が誤りなく処理されているのか、人（簿記方）が簿記の記録を行うのであるから、簿記に精通している専門家により判定（監査）されるのが必要となる。それ故、監査が登場してくる。ブーゼでもこの監査について論じられている。

ブーゼの論文の引用については当論文の中で示すことにする。

II 商業帳簿の締切

1 帳簿または勘定の締切と貸借平均表

ブーゼによれば、商業帳簿を締切るとか、または勘定を締切るのは、決算をするということである。これをするのは、一定の時点で年1回、希に2回行われ、加えて死亡、倒産およびその他の事象でもおこなわれることがあるとする。したがって、勘定の締切または残高計算はこれらにともなう簿記の固有の目的と考えることができる。それ故、商業帳簿の全体を考察すれば、取引の記録は日記帳、仕訳帳および元帳への順で最終段階へといたる。そのうち元帳の操作で行われる決算に焦点を当てる。この決算では、真実な（実際の）事業の財産の在 high およびその損益の調査または探究をすることになる。ただし、ゲアハルトはこの財産の在 high を「継続事業を基礎とした財産」について思考しているとする¹⁾。ブーゼもゲアハルトを受け継いでいる。決算は次ぎの手順でおこなわれる（s.386）。

1) 百瀬房徳、(2018) (2) s.1

- a) どれほど、現在、一定の経過後、完全かつ正確に前へと導かれた帳簿および勘定の締切に際して、積極および消極の財産について、この財産の様々な個々の部分において、したがって、すべての事業において、何を持ち合わせているのか？ そして、どれほどが相対応する財産の合計の差引後に、現在の純財産となるのか？
- b) どれほど、個々の事業または財産の部分で利益が得られたか、損失が出たのか？ 即ち、どれほど、この純利益または正味利益または損失が生じたのか？
- c) 最終的に、事業の開始に際して、または決算に際して、財産目録を作成して存在したところの当該時点の純財産を計算することにより容易に見出すことができる。

ドイツにおける商業帳簿の締切から見える特徴は「会計期間ごとの商業帳簿の完結」といえる。そのためには、帳簿を締切る、即ち、決算が行われる。締切る前に、全勘定の借方および貸方を集計した粗貸借平均表 (Rohe Bilanz) が作成される。即ち、年度の元帳勘定の借方合計および貸方合計である2つの等しくなる合計額を一表にまとめて算出したものである。ここでは、全勘定の記入が正確であることが証明される。さらに、動産、および債務者は当該勘定の中で借方より貸方を控除し、借方に残高を算出し、債権者および資本金は当該勘定の中で貸方より借方を控除し、貸方に残高を算出し、正味貸借平均表 (Nett Bilanz) が作成される。プーゼはこの貸借平均表を元帳の諸勘定より作成している。貸借平均表は {図表－1} の通りである。(s.388)

図表－1 元帳にもとづく貸借平均表

	fol	Debet		Credit		Debet		Credit	
		mr	Bl	mr.	Bl.	Bestandt		Bestandt	
Capital	1	26518	10	144748	—	—	—	118229	6
Cassa	2	166973	1	150237	14	16735	3	—	—
Liegende Grundt	3	40000	—	—	—	40000	—	40000	—
Mobilien	4	12250	—	—	—	12250	—	—	—
Waaren	5	104025	2	109318	7	—	—	5293	—
Gebruder Ahrens	6	28868	11	28200	—	668	11	—	—
Heinrich Walter	7	2400	—	—	—	2400	—	—	—
Wilhelm Braun	8	6000	—	3000	—	3000	—	—	—
F.A.Blumenthal	10	1500	—	—	—	1500	—	—	—
—									
—									
Meyer et Comp.	15	15124	2	4000	—	11124	2	—	—
Adolph Prinz	16	—	—	10000	—	—	—	10000	—
Peter Wilson	17	4000	—	4571	7	—	—	571	7
Jaqucs Bernier	18	1083	6	1625	—	—	—	541	10
—									
—									

Comissionen	24	—	—	55	9	—	—	55	9
Gerhard Werner	25	1737	14	—	—	1737	14	—	—
Wechsel	26	189454	6	189856	6	—	—	402	—
Handel. u. Haushalt	27・28	2908	—	—	—	2908	—	—	—
T.M.Paulsen	29	31523	10	27248	1	4275	9	—	—
Waaren zur Halft	32	54495	3	58947	1	—	—	4450	14
Jacob Rubenach	34	9633	5	—	—	9833	5	—	—
Heinrich Hufe	36	5762	12	—	—	5762	12	—	—
Ferdinand Weist	37	9627	4	—	—	8627	4	—	—
R. Reichenbach	38	1973	8	—	—	1973	8	—	—
Lieber et Comp.	39	501	—	—	—	501	—	—	—
David Sundhaus	40	5125	5	—	—	5125	5	—	—
Interessen	42	75	—	—	—	75	—	—	—
		735839	—	735839	—	140075	6	140075	6

2 勘定全体の調整

取引を記録したところの積極と消極の財産として作成する貸借平均表より出発して、一期間の取引を仕訳し、勘定へ転記する。そして、勘定のいずれか一方の側の大きい部分が残高として残り、それは「正味のまたは現在の純財産」を示し、正味貸借平均表となる。具体的には、この正味貸借平均表は、積極側では動産と債務者が、消極側では債権者と資本金が示される。この内には、特に、損益項目が含まれ、最終的に、資本金を増減させる。これらの項目は、下記のように調整される。

(1) 負債勘定の調整

ブーゼは負債（Schulden）とは債務者と債権者を包含したものであるとしている。したがって、前者は残高について支払わなければならない、後者はそれを請求しなければならないとする（s.394）。これらは正味貸借平均表において表現される。この際、債務者も債権者も「人名勘定」で示される。この勘定は第1類として分類される。この人名勘定には利益（Gewinn）または損失（Verlust）も含まれる。したがって、これが人名勘定に含まれるが故に、第2類とされる（s.394）。この第2類は勘定の

締切（Abschluß）を行う前に完全に調整されなければならない。さらに、外貨建の通貨による負債が国外に存在する場合には、通貨の価値は時と伴に変化するので換算差額が生ずる。実際に、通貨交換が行われれば、交換時点で差額があれば、認識されるし、また決算時に国外に存在する時に、計算上差額があるとすれば、認識される。

ゲアハルトは上述のような人名勘定の調整の重要な課題について詳細に論じている。それをブーゼは下記の3項目にまとめている（s.395）。

第1に、当座勘定（Cont=Courenten）として記録する。ここでいう勘定は、毎年または一定期間に、商人が関わり、そして行われてきた事業活動を記録する勘定であるとする。この勘定は債務者または債権者たる人名勘定で行なわれる。これには、一般に、商品を掛で売買する商人である場合、または委託または受託事業者である場合も存在する。勘定では、債務または債権の発生に伴って、これらの決済のための収入または支出が対応する側で記録される。そして、一定期間後に、債務者にしても債権者にしても決算時に正味在高が存在し、繰越される部分が生まれる。この在高は検証され、正確な勘定として認識されるか、それとも、不正確に（数多くの

複雑な内容を含む）もたらされた勘定として認識される。そのために、不正確を調整しなければならない。

第2に、これらの調整のために、債務者および与信者（債権者）には、下記のような項目が含まれる。ここでは、両者に属する項目は、該当する項目に集中して記録しているところの特徴がある。債務者そのものは借方記入され、それに対して、これに関連する、手数料、郵便料金、換算差額、利息等々の費用勘定も借方記入される。これらは、損失として認識される。そして、債権者または与信者そのものは、貸方記入される。加えて、上記の費用勘定は借方へと振替えられ、売上等の収益勘定（貸方）と伴に損益勘定に集められる。

第3に、国外において債務者および債権者を持つことがある。これらは、時の経過と伴に交換価値（Valuta）が変動する、即ち、為替相場が変動することによる。したがって、その帰結として、保持している債務者および債権者を自国のそれらと統一するとすれば、為替相場を通じて換算しなければならない、変動する。その際、換算差額が算出される。これは、換算差額益または換算差額損として損益が認識される。この損益は、相対応して、債務者の増加または減少、債権者の増加または減少を発生させる。ブーゼは“Toussaint in Hamburg”「図表－2」および“Porstell in Amsterdam”「図表－3」を例示している。

図表－2

Toussaint

	Mt	fl	pf	Thl.	gl	pf		Mt	fl	pf	Thl.	gl	pf
Summe							Summe der Posten	5376	10	—	2483	3	8
Sammtlicher							Brief=Porto						
Posten	5789	5	3	2686	3	—	à 140 pct	6	8	3	3	1	—
								5383	2	3	2486	4	8
							Bestandt der Rechnu.						
							à 140 %	406	8	—	189	13	—
								5789	5	3	2675	17	8
							Verlust an Wechsel						
							Agio	—	—	—	10	9	4
								5789	5	3	2686	3	—

ここでは、貸方において、諸経費の勘定へ振替えられている：

郵便料金(Brief=Porto)，および手形換算差額益(Verlust an Wechsel Agio)

図表－３

Porstell

Debet							Credit						
	Sc.	S.	D.	Thl.	gl.	Pf.		Sc.	S.	D.	Thl.	gl.	pf
Btrag Sammtlicher							Btrag Sammtlicher						
Posten	492	17	1	703	2	—	Posten	1001	11	3	1544	2	—
Bestand der													
Rechnung													
à 37 gl	508	14	2	784	5	—							
Gewinn an	1001	11	3	1489	7	—							
Wechsel													
Agio	—	—	—	54	19	—							
	1001	11	3	1544	2	—		1001	11	3	1544	2	—

ここでは、借方において、諸収益の勘定へ振替えられる：
手形換算差額益(Gewinn an Wechsel Agio)

(２) 動産勘定および不動産勘定の調整

動産勘定では、現金以外の勘定を扱っている。ここでは、一方で、動産の購入、およびすべてのこれに関連する費用 (Kosten) および経費 (Spesen) を記入する。ドイツでは、各々の勘定で発生した諸項目をこの勘定で扱い、もう一方で、販売についても扱っている。したがって、その差額は損益を含んでいる。それ故、財産目録または動産の個別の測定により、まず調整され、その際、同時に正味損益が分離されなければならないとする。(s.402)

ブーゼは、粗貸借平均表において、現金 (Cassa)、不動産 (Liegende Grunde)、動産 (Mobillen)、および商品 (Waaren) は「有価値資産勘定 (Effekten=Rechnung)」としている (s.388)。

現金勘定は、その在高のみが偽りのない、または訂正されたものとして見なされる。というのは、現金は、実際、現金として手許にあるという程度で示されなければならないからである。

不動産勘定は、実際、すべての勘定とまったく同様、動産、商品等が調整されるように表現される

とする。この勘定では購入価値 (Einkaufswert) ばかりでなく、改良 (Verbesserung) のための支出も借方記入される。それに対して、運用による収益 (Benutzungs=Ertrag) について、または賃貸料 (Pachtgelder) について、貸方記入される。したがって、両者がまず調整される (Berichtigen)。この帰結として、有価値資産の額は下記の事項が考慮されなければならないとする。(s.403)

①粗貸借平均表において借方および貸方、および収入および支出の相互に該当する。

②支出額 (貸方) に、在庫し調整すべき有価値資産を添えて、支出額とこの資産への加算額。この額は正味在高となる。

③その結果、金額の性格にしたがって、収入合計が支出合計より差引されるか、それとも逆に、支出合計が収入合計より差引されるか、いずれかである。前者の場合、残高が正味利益を、そして、後者の場合、純損失を示すことになる。

このような勘定の処理では、一般に、一方において「正味在高」を、他方において「正味損益」も算

出されることになる。これは、動産勘定がそれに関わるすべての取引を固有の一つの勘定で処理することを前提としていることによる。それ故、購入は借方に、販売は貸方に記入される。したがって、当該

勘定における借方と貸方の差額が出ると損益が生ずる。たとえば、典型的な例として商品勘定についてみれば、プーゼは下記のように「一般商品勘定」を例示している。(s.405)

図表－４

一般商品勘定

借方				貸方			
	Bank	ß	pf		Bank	ß	pf
Summe des				Summe des			
Einkaufs	104025	2	—	Verkaufs	109318	7	—
Gewinn an der				Bestand m.b.n.			
Verkauften				Vorrath			
Waaren	11243	13	—	Waaren	5950	8	—
	115268	15	—		115268	15	—

一般商品勘定では、商品の売買の帰結として、借方では購入額Bmk 104025 ; 2 ; —、貸方では販売額Bmk 109318 ; 7 ; —を記録している。そして、貸方には在庫商品の在 High (有価資産の価値) としてBmk 5950 ; 8 ; —を計上し、勘定合計Bmk 115268 ; 15 ; —となる。この合計より借方Bmk 104025 ; 2 ; —を控除すると商品の販売による利益Bmk 11243 ; 13 ; —を導き出すことができる。ここでの商品の在 High は、検量 (Nachwiegen) または検策 (Nachmessen) によりBmk 5950 ; 8 ; —としている。したがって、もし商品に減損、品質低下および価格低下があれば、商品在 High を必然的に低くすることにより利益を下げることになる。さらに、この一般商品勘定は、商品が複数あるとすれば、個別の商品在 High が必要となり、これらが統合されるところのそれとなる。

(3) 損益勘定の調整

損益が生ずるのはすべての取引にみられる。具体的には、負債の取引、動産および不動産の取引、および現金取引がみられる。ここで現金取引は前二者に対応して生ずるので、これらの取引を論ずるなかで示す。プーゼは、これらのうち、特に、当時の経済を反映して、換算差額勘定を取上げ、さらに、そ

の他の勘定が損益に関わる勘定として取り上げている。

①換算差額勘定

ドイツでは、領邦 (Land) がそれぞれの領邦自体で体制を整えていた。そのなかで、貨幣も準備していた。(s.171) それ故、領邦と領邦との間の取引では、自己の領邦の通貨へと交換しなければならなかった。したがって、様々な鑄貨で計算されるが故に、交換価値 (Valuta) で示されることになる。この交換価値の違いは換算差額勘定 (Agio=conto) で示される。これにより、国外の実際の債務者 (Schuldner) または債権者 (Creditor) の実際の価値が示されることになる。ドイツでは、商人が取引するにあたって重要な項目であったといえる。

この換算差額は、実際の決済に際して発生する場合と決算に際して国外に未決済で債務者または債権者が存在している場合、当該時点の交換価値に違いがあることがみられる。前者は実際の決済で生じることが故に、換算差額勘定で損益として処理される。後者は債務者勘定または債権者勘定として繰延べられる。

プーゼは、請求権 (債務者) と支払義務 (債権者) について「図表－5」を示している。(s.408)

図表－5

請求権と支払義務

請求権（債務者）：

Ducaten では	à 2 3/4 Rthlr.	・	・	・	・	・	Rthlr. 1000
Louisd'or では	à 5	—	・	・	・	・	— 2000
通貨では	5 pct	・	・	・	・	・	— 3000
合計							— 6000

それに対して支払義務（債権者）：

Ducaten では	à Rthlr	・	・	・	・	・	Rthlr. 500
Louisd'or では	à 5	—	・	・	・	・	— 1000
通貨では	5 pct	・	・	・	・	・	— 1500
合計							Rthlr. 3000

ただ一つの鑄貨の種類へと換算しなければなら
ない。それ故、プーゼの例では、単一の鑄貨にし
ようとすれば、Ducatenではà 2 3/4 Rthlr.により、

Louisd'orではà 5 Rthlr.により、そして、通貨では
à 5 pct で換算しなければならない。それを「図表
－6」で示す。(s.409)

図表－6

換算した請求権と支払義務

請求権（債務者）

1000 Rthlr. Duc. à 2 3/4 Rthlr. à 3pct	・	・	・	Ld'or. Rthlr. 1030;— :—
2000 — Ld'or à 5	—	・	・	— 2000:— :—
3000 — 通貨で 5 pct	—	・	・	— 2857: 3: 5
それ故、6000 Rthlr. div. Ld'or を含む				— 5887: 3: 5

それに対して、支払義務（債権者）

500 Rthlr. Duc. は 2 3/4 Rthlr/ à 3pct で	・	・	Ld'or. Rthlr. 515:— :—
1000 — Ld'or. には à 5 Rthlr. で	・	・	— 1000:— :—
1500 — 通貨で 5 pct で	・	・	— 1428:13: 8
2000 Rthlr. div 通貨は Ld'or.では			Rthlr. 2943:13: 8

「図表－6」により、請求権（債務者）Ld'or.
Rthlr. 5887 : 3 : 5 ,そして、支払義務（債権者）
Ld'or. Rthlr. 2943 : 13 : 8が算出された。前者より
後者を控除すると、換算差額が算出される。したが
って、

$$\text{Ld'or. Rthlr. } 5887 : 3 : 5 - \text{Ld'or. Rthlr. } 2943 : 13 : 8 = \text{Ld'or. Rthlr. } 56 : 10 : 3$$

プーゼは、この決済後の換算差額は固有の勘定、即
ち、「換算差額勘定」で貸方記入されなければならないとする。このことからして、なお要求されるべ

き、またはなお支払われるべき換算差額の在 high は、
実際の負債（債務者）または請求権（債権者）とな
るので、この意味での換算差額は固有の勘定そのも
ので決済される。その帰結として、換算差額の in high
は新規の勘定の借方または貸方へともたらされる。

②換算差額以外の経費

プーゼは、換算差額（Agio）勘定以外に、利息
（IntereseまたはZinzen）、事業経費（Kosten）、手
数料（Provision）等の収入（Einnahme）または支
出（Ausgabe）に起因する収益（Vorteil）または費

用 (Schaden) が発生するとする。これらに、動産、不動産および商品からもたらされる収益または費用がかかわる。これらの諸勘定は取引が煩雑となれば、それぞれの勘定で補助簿が作成される。これらは、個別に発生する損益項目であり、これらを一括して、ブーゼは、一般損益勘定 (General=Gewinn und Verlust=conto) を作成し、利益または損出が算出されるとする。そのために、収益の項目は貸方、そして、費用項目は借方にこの勘定で集められる。さらに、収益合計と費用合計が行われ、両者の差額計算が行われる。前者が大きければ、利益が勘定の借方に記入され、後者が大きい時には勘定の貸方に記入され、貸借平均される。前者の利益は資本金勘定の貸方へ、後者の損失は資本金勘定の借方へと振替えられ、資本金勘定の増加または減少を示す。

③正味貸借平均表

すべての勘定が完全に締切られ、各々の勘定が平均され、差額として計算されたところの残高をまとめたものが正味貸借平均表 (Netto=Bilanz) である。それ故、正確な財産目録はまたはこれまでのすべての算出された勘定在高は、この貸借平均表を必要とする。したがって、財産目録はすべての人名勘定および動産勘定よりもたらされる在高、即ち、すべての現金、財、負債および債権、それ故、すべての事業の積極および消極の財産を受入れたものであるとする。かくして、正味貸借平均表では、すべての事業の積極および消極の財産が取引の勘定記録にもとづいて算出されることになる。財産目録はこの記録より求められた勘定在高と実際在高の両者を調整し、損益勘定と実際在高にもとづく財産目録を作成する。それ故、この財産目録は、実際の在高と実際の価値よりなる。ブーゼは、現金では換算差額、評価した商品を含む財、貸倒予測を控除した債務者および債権者等が調整されて、財産目録を作成している。このように、貸借平均表に含まれる個々の勘定を調整して実際在高である財産目録は作成されるのである。

Ⅲ 勘定の締切と決算

決算するというのは、取引を記録してきた元帳におけるすべての勘定を締切ることである。この勘定は、財産目録を基礎として、仕訳を通じて、まず、損益勘定が作成され、その差額が仕訳を通じて損益として資本金勘定へ振替られる。残った勘定は財産目録を引き継ぐ貸借平均表となる。ブーゼでは、したがって、残高勘定は作成されない。その根拠は勘定の締切り方法にある。英国法にならって、勘定を「次期繰越」として締切ると同時に、相対応する側に「前期繰越」として取引の記録を継続することにある²⁾。それ故、勘定の記録の特徴は「会計期間を超えた商業帳簿の継続」といえる。ドイツでは「仕訳しなければ勘定記録をしない」という前提があるので、たとえば、下記のような仕訳をするのが特徴である。即ち、資産勘定では、

(借) 前期繰越 ××× (貸) 次期繰越 ×××

この仕訳の帰結として、「残高勘定」を作成できないこととなる。それ故、期首では財産目録より仕訳を通じて勘定記録をし、その後、取引の勘定記録を期末までつづけ、決算では英国法による勘定の締切をするので、決算財産目録の作成、それにもとづく貸借平均表の作成となる。

簿記システムは、「仕訳の原理」にもとづいて、勘定は債務者、即ち、借方と債権者、即ち、貸方が設けられて記録される。³⁾ この仕訳は、簿記を衆知している「簿記方」、即ち記帳の主体として行われる。したがって、主人 (商人) に代わって記帳を行うことから、この記帳方法からして「代理人簿記」と称する。ブーゼは、簿記方により取引記録が行われ、締切または残高勘定がもたらされるとすれば、このことは商人 (主人) の代理人 (Stellvertreter) または代理権授与者 (Bevollmachtigten) としての役を演じるとしている。(s.416) このように理解するならば、勘定は次ぎのように理解される。したがって、簿記方からみて、財産の部分主人から借りるという意味で債務者 (Debitor) とみなし、そしてもう一方の部分主人へ貸すという意味で債権者 (Creditor) とみなす。ブーゼは、こ

2) 百瀬房徳、(2020) s.33

3) 百瀬房徳、(2020) s.31/32.

の勘定について、すべての積極の負債に対する債務者、即ち、事業の所有者 (Eigenthume) が一部は人名勘定 (Personen=Conto)、一部はその有価資産勘定 (Effecten=Conto) について要求しなければならないところのすべての勘定在高 (Rechnungs=Bestande) または残高 (Saldi) に対する債務者となり、そして、すべての消極の負債に対する債権者、即ち、いまだ支払うよう義務付けられているすべての勘定在高に対する債権者となっている。(s.416) そして、この勘定は、申し出を受けた商人の代理権委任者とみなされ、全勘定の平均のために、事業の所有主または資本金勘定へ、すべての現在の正味財産を、まさに正味で引き渡すことにあるということである。要するに、全財産在高または動産および未済の積極の負債 (Ausstehende Aktiv=Schulden) を受け取り、それに対して、すべての消極の負債 (Passiv=Schulden) を返済しなければならないことにあるとする。(s.416)

このような記録が決算に至って締切られるとすれば、その締切りの先は損益勘定と残高勘定へと至る。後者については、締切りに際して英国法にしたがって「会計期間を超えた商業帳簿の継続」を前提としているので、財産目録から貸借平均表を作成することになる。ブーゼでは、残高勘定については、ゲアハルトに従うために作成されない。そこで、ブッシュ (ハンプルク、1742年) を参考にして残高勘定について簡単に論じているにすぎない。(s.418) ブッシュは残高勘定について、主人 (文章では“あなた”) を簿記方の視点で論じている。即ち、あなたの正味所有権 (reine Eigenthum) を資本金勘定で表示し、すべての勘定を締切するために、私 (簿記方) はあなたの積極財産を債務者とし、あなたの消極財産債権者として引受けたところの残高勘定を解説する。それ故、あなたのその勘定であなたの全財産を見出すとする。その内容は下記の通りである。

- (1) 人的勘定
- (2) 動産勘定
- (3) 換算差額勘定
- (4) 一般損益勘定
- (5) 残高勘定

(6) 資本金勘定

もうひとつ掲げておかなければならないのがヒングステッドの存在である。ブーゼは名前を目次では掲げているがヒングステッドについては論じていない。それは、ヒングステッドが決算仕訳はしているが、残高勘定を作成するに至っていないことにある⁴⁾。したがって、私見によれば、中途半端の故に論究を避けたのではないかと推定される。

IV 残高勘定を設けない取り扱い

決算に際して、諸勘定を締切ると同時に勘定そのものを決算財産目録に基づいて調整することになる。その時、実際に、継続的に記録されてきた商業帳簿と棚卸したところの実際在高と照合される。ここでいう実際在高こそ「決算財産目録」である。両者の差額は取扱い商品よりもたらされる利益とともに損益勘定を作成する。もう一方で、決算財産目録を一表に現すところの「決算貸借平均表」を作成する。それ故、残高勘定を作成しない要因となっている。ブーゼは、ゲアハルトにしたがって理論を進めるので、決算貸借平均表を作成していない。以下勘定よりの決算にむけてのブーゼの見解を示す。

(1) 諸勘定の調整と締切

締切前には、多くの勘定について調整が行われる。決算財産目録はその基礎となる。そこでは、継続事業において個々の実際の繰越額が決定されるからである。それと同時に期間の損益を算出するために、個別の勘定の損益が確定される。

①事業経費の調整について；

事業経費が、それぞれの人名勘定で記入されるとすれば、その項目が事業費勘定へと振り替えられる。ブーゼは“Toussaint”「図表-2」および“Porstel”「図表-3」でそれを示している。これを仕訳すると下記の通りである。

事業経費、借方	13Rthlr., 20gl.
2 債権者、即ち	
(貸) Toussaint	Rthlr. 3 : 1 : —
(貸) Porstel	Rthlr. 10 : 19 : —
	<hr/>
	Rthlr. 13 : 18 : —

Toussaintについては郵便料金であり、

4) 百瀬房徳、(2019) 22/23.

Porstelについては手数料および郵便料金である。

②換算差額の調整について；

換算差額、借方

(貸) Toussaint Rthlr. 10 : 9 : 4

ここでは換算により損失が発生している。

2 債務者、借方 Rthlr. 111 : 20 : —

(貸) 換算差額

(借) Porstel Rthlr. 57 : 1 : —

(借) Caprano

Fralel Rthlr. 54 : 19 : —

Rthlr. 111 : 20 : —

ここでは換算により利益が発生している。

上記の3つの勘定を締切った場合、「仕訳をしなければ、元帳への転記をしない」を前提とするので、決算では残高のある勘定では締切り、次期へと繰越す時、下記のように仕訳をしなければならない。

Toussaintでは；

当該新勘定、借方 Rthlr. 189 : 13 : —

(貸) 当該旧勘定

Porstel では；

当該旧勘定、借方 Rthlr. 54 : — : —

(貸) 当該新勘定

Caprans Fratell では；

当該旧勘定、借方 Rthlr. 784 : 5 : —

(貸) 当該新勘定

③動産の調整について；

動産について利益があれば、当該利益は勘定の借方に記入され、損益勘定へは貸方へ振替えられる。

動産勘定、借方 Rthlr. — : — : —

(貸) 損益勘定

損失は勘定の貸方に記入され、損益へは借方へ振替えられる。

損益勘定、借方 Rthlr. — : — : —

(貸) 動産勘定

動産勘定に残高が存在する場合、当該残高は下記の仕訳を通じて次期へ繰越される。

新動産勘定、借方 Rthlr. — : — : —

(貸) 旧動産勘定

ブーゼは、商品について“Farb. Waaren Conto”および“Tuch Conto”について示している。

Farb. Waaren 新勘定、借方 Rthlr. — : — : —

(貸) 当該旧勘定

Tuch Waaren 新勘定、借方 Rthlr. — : — : —

(貸) 当該旧勘定

ブーゼは、商品について、総額で貸借平均表で次期繰越額をRthlr. 5293 : 5 : —として示している。

④特別に設けられる損益勘定の設定について

損益勘定では利益は貸方へ、損失は借方へ集められ、両者はそれぞれ合計され、その合計の差額を正味利益または正味損失とするところの勘定である。ブーゼは、仕訳帳において、たとえば、動産、事業経費、家計費、利息等々について、それぞれの損失が、それぞれの勘定において貸方記入されて締切られると同時に損益勘定の借方に記入される。それに対して、たとえば、個々の利益は、それぞれの勘定において借方記入され締切られると同時に損益勘定の貸方に記入される。もし損益勘定の貸方合計が大きければ、正味利益が、借方合計が大きければ、正味損失が算出される。これらは、資本金を増加または減少させるので、下記の仕訳により損益勘定から資本金勘定へ仕訳を通じて振替えられる。

利益が算出された場合、

損益勘定、借方 Rthlr. 10700 : 3 ; —

(貸) 資本金勘定

損失が算出された場合、

資本金勘定、借方 Rthlr. — : — : —

(貸) 損益勘定

⑤資本金勘定の調整について

この勘定へは、上述で算定された利益または損出が損益勘定より振替えられる。したがって、現在の純財産（資本金）が示される。この勘定が、いづれにしても、仕訳を通じて締め切られるとすれば、下記ようになる。

旧資本金勘定、借方

(貸) 新資本金勘定

すべての勘定でみいだされる

純財産・・・・ Rthlr. 129019 : 9 : —

資本金勘定では、期首の仕訳が資本金勘定を相手勘定とするが故に、借方では“An 7Creditors”，貸方では“Per 12Debitors”および“Cassa”記入されている。そして、貸方では損益勘定より利益Rthlr. 10700 : 3 : — が記入され、借方では資本金勘定の次期繰越額Rthlr. 1219019 : 9 : — が記入されて資本金勘定は締切られている。その資本金勘定を示す「図表—7」の通りである。(s.428)

図表－7

資本金勘定

借方			貸方		
1 月	Bmk	pl.	1 月	Bmk	pl.
An 7 Creditors	26578	10	Per 12 Debitors	137248	—
			Cassa	7500	—
3 月			3 月		
An neue Capital Rech.	129019	9	Gewinn und Verlust	10700	3
	155538	3		155538	3

⑥正味貸借平均表の作成について

プーゼは、完全な残高勘定を持たないが故に、この平均表を作成している。したがって、勘定の締切りと同時に、容易に、正味貸借平均表（reine

Bilanz）または借方および貸方により完全に平均している財産目録を作成することができるとする。それ故、元帳の諸勘定より抽出されたシェーマが下記の「図表－8」でしめされる。（s.429）

図表－8

全勘定の在 high の貸借平均表

借方				3 月 31 日	貸方		
Bmk	fl.	pf.			Bmk	fl.	pf.
16735	3	—	手許現金	Aoolph Prinz	10000	—	—
40000	—	—	所有土地	Peter Welsen	671	7	—
12094	14	—	動 産	Jaques Bernier	541	10	—
5950	8	—	商 品	Wilhelm Rener	103	7	—
668	11	—	Gebrüder Ahrens	Mathen und Comp.	250	—	—
2400	—	—	Heinrich Walther	Mäfler Eberhardt	177	12	—
3000	—	—	Wilhelm Braun	相対応する積極財産			
				より当該消極財産の			
				控除後に正味財産は			
				次ぎの通り	129019	9	—
140663	13	—			140663	13	—

この「財産目録の貸借平均表」は、時に、元帳の締切に際して設けられる残高勘定に代替する。この平均表は、「一般損益勘定」からもたらされる利益と同様に奉仕するものといえる。というのは、現在の正味財産を期首に資本金勘定へもたらされた正味

財産と比較すれば、たとえば、利益が出ているとすれば、両者の差額は、必然的に、今までの財産の増加分を表示することになる。これを示すと「図表－9」の通りである。(s.429)

図表－9

財産目録による利益計算

積極財産または債務者；

(借) 12 債務者

および さらに現金

Bmk. 137248 : — : —

— 7500 : — : —

Bmk. 144748 : — : —

消極財産または債権者；

(貸) 7 債権者

正味財産

— 26518 : 10 : —

Bmk. 118229 : 6 : —

この最後の正味財産と現在の

正味財産との差額

Bmk. 129019 : 9 : —

その結果、今までの正味利益

Bmk. 10700 : 3 : —

この「財産目録による利益計算」よりもたらされる利益Bmk. 10700 : 3 : — は、一般損益勘定で算出され資本金勘定へもたらされた利益と一致する。かくして、複式簿記にしたがって導かれる元帳は、上述のように、財産目録により調整されるのである。その帰結として、財産目録に基づく全財産の正味貸借平均表は、調整されて作成された元帳と符合することになる。このことからして、財産目録より作成される貸借平均表は、元帳から作成される貸借平均表と一致する。したがって、前者により作成される貸借平均表が、平均表を代表することになる。これは、勘定を締切るに際して、「次期繰越」および「前期繰越」を用いて処理するが故に、仕訳を通じて「残高勘定」を作成しないことに起因する。ここから言えることは、期首では、財産目録に基づいて取引記録を開始し、期末では「旧資産勘定」および「新資産勘定」を用いて締切るという矛盾した処理をすることにある。ブーゼもこれに従っているといえる。

(2) その他の勘定の調整と締切

その他の勘定といっても事業で必要不可欠の勘定をここでは示している。これらの勘定は、下記の補助簿により支えられている。

- ①現金帳 ②商品在高帳
- ③当座勘定または負債帳 ④手形在高帳
- ⑤銀行帳

①現金帳

月次で帳簿は締切られ、貸方に残高が記入され、貸借平均され、新勘定の借方へ記入される。この締切および新規勘定記入は、前者では“per Sldo”、そして後者では“per Balanz”または“per neue Rechnung”と記入される。

②商品在高帳

ここでは、財産目録に従って見出される商品在高が勘定の貸方に記入されて締切られ、新規に借方に記入される。さらに、貸方では売上もされるので、利益が出ているとすれば、借方に記入して貸借平均され、損益勘定へ振替えられる。

③当座勘定または負債帳

当座勘定は、見越・繰延がなされ、決算期をまたがり、期末にもうけられ、次期に他の勘定へと振替えられ消滅する勘定、一期間の間に開設され、受け取り、支払う負債の勘定、および収益または費用として解消される勘定等々、広範囲に用いられる。それ故、負債帳についても当座勘定がブーゼにより用いられたと考えられる。この場合、元帳においても在高が記録され、開示される。

④手形在高帳

手形の在高が記録され、その在高が、受取手形であれば借方に、支払手形であれば貸方に、残高がしめされて勘定が貸借平均され締切られる。ここでは、手形の受取および振出がひとつの勘定で処理されているのに特徴がある。

⑤銀行帳

現金帳同様に記入され、締切られる。

V ゾツィエテートにおける資本金の取扱

ゾツィエテートとは「共同事業会社」である。この会社は、「プロイセン一般国法の商人の法」(1795年)で規定された会社である。そして、この会社の社員は、出資者であり、かつ経営者である。それ故、社員のための閉鎖会社である。株式会社、即ち、公開会社へと発展してゆく先駆けとなる事業体である。

簿記・会計については、商人個人であってもゾツィエテートであっても変わることはない。(s.435) ゲアハルトは、「第一の、本来の決算は、元帳でも、補助簿でも、これまでに論じられてきた、慣習的な、もともと事業の商業帳簿でおこなわれている以外のなにものでもない」 (§ 742) としている。このことについて、「プロイセン一般国法の商人の法」は、第642条において商人が決算においてすべきことを規定している。それによれば、まず、年度末にゾツィエテートの全財産について財産目録を作成すること、次ぎに、商業帳簿より決算が行われること、最後に、これに従って利益または損失が分配されるよう社員は要求することができることとしている。ブーゼは、ゲアハルトで見られるように、まず、全財産について、財産目録に基づいて「全勘定の在高の貸借平均表」(図表－8)を作成している。次ぎに、元帳の全勘定を調整して損益勘定にまと

め、利益を算出している。その利益を資本を増加させるものとして資本金勘定へと振替えている。そして、事業に残存している元帳の全勘定の貸借平均表を作成する。それ故、「財産目録に基づく貸借平均表」と「元帳に基づく貸借平均表」は一致する。したがって、決算では元帳の締切方法に従えば、残高勘定は作成されない。その意味で、「商業帳簿より決算がおこなわれる」と規定するのは法を、いずれの処理方法もとれるよう、広く理解しているといえよう。最後に、算出された利益は、商人個人ではなく、共同経営の故に、出資比率に応じた共同経営者への分配が規定されたものといえる。したがって、資本金の処理が簿記では重要となる。それ故、ブーゼは、下記の2項目について検討している。

(1) 特別の、各社員個人の計算(Eigenrechnungen)に関する締切

(2) 当該社員の資本金勘定への利益の分配(Verteilung des Gewinn)

そこで、上記の(1) および(2)についてブーゼに従って検討する。

(1) 各社員個人の計算

社員個人の計算は、一般の資本金勘定より抽出したところの当座勘定である特別の勘定で行われる。たとえば、「Lambert資本金勘定」はその例である。当該個人の資本金がこの勘定の貸方へ振替えられ、加えて、利益の分配についても貸方に記入される。そして、その引出については借方に記入される。この結果、個人の資本金勘定の残高は、最終的に、一般の資本金勘定へもたらされる。それ故、個人の資本金勘定は当座的である。

ブーゼの例では、“Lambert”、“Gotthardt”、および“Hermann”の3名の拠出により会社が組織された。かれらの拠出金は下記の通りとする。

資本の拠出

Lambert	・	・	・	・	・	10000 Fl.
Gotthardt	・	・	・	・	・	6000 —
Hermann	・	・	・	・	・	4000 —
						<hr/>
合計						20000 Fl.

これに基づいて、ブーゼは、彼等は年度末に事業ですべてのコストの控除後25%の正味利得、即ち、5000 Fl.を稼いだ幸運を得たとする。その結果、事業参加者へ出資金に応じて分配される。

(2) 各資本金勘定への利益の分配

上記のように、事業活動から利益がもたらされるならば、拠出額に応じて分配される。その利益の分配は下記ようになる。

利益の各社員への分配

Lambert	・	・	・	・	・	2500
Gotthardt	・	・	・	・	・	1500
Hermann	・	・	・	・	・	1000
合計						5000

利益の合計は、損益勘定の借方に記入され、上述の通り、3名へ分配される。

損益勘定、債務者 5000 Fl.

3名の債権者勘定、債権者

したがって、それぞれの勘定の貸方は下記ようになる。

利益の分配後の3名の資本金勘定

	借方	貸方	差額
Lambert	800 Fl.	12500 Fl.	11700 Fl
Gotthardt	600 —	7500 —	7500 —
Hermann	500 —	5000 —	4500 —
	1900 Fl.	26000 Fl.	23100 Fl

上記の表は、3名の資本出資者の資本金の推移をまとめた表である。借方は期中に資本金を引出した額であり、貸方は資本金の拠出額と利益が分配された額の合計額であり、そして、差額は貸方より借方を控除したところの資本金の残高を示している。この残高の合計額 23100 Fl. 事業体の総資本を示している。

(3) 社員の財産の総合と分離

ブーゼは、年次の勘定の締切は、事業の現金、財、債務および反対債務に区分される、完全でかつ正味の財産目録を前提とする。(s.440) ギアハルト

同様、ブーゼでも出資者たる社員個人の財産目録が存在している。したがって、共同事業ではあるが、出資者それぞれの財産が区分されて示されることになる。

ここでは、総合財産目録は、A社員およびB社員およびその後事業が稼得したところの財産目録を統合したそれである。ブーゼは、資本拠出では“Lambert”, “Gotthardt”および“Hermann” 3名の例示をしているが、総合財産目録A社員およびB社員の財産目録、および事業で稼得した財産目録として示す。まず始めに、総合財産目録を示すと「図表10」の通りである。

図表－10

総合財産目録

a) 債務者の在 high :

Cassa	•	•	•	•	•	Rthlr.	4075	: 21	: —	
Material • Farbe=Waaren					•	—	6039	: 18	: —	
Tuch	•	•	•	•	•	—	4793	: 16	: —	
Handels=Geräthschaften					•	—	200	: —	: —	
Activ=Schulden	33	Debitor			•	—	10331	: 22	: —	
							Rthlr.	25441	: 5	: —

b) 債権者の在 high :

Passiv=Schulden	19	Creditor	Rthlr.	5645 : 7 : —		
A Depositum	•	•	•	•	—	1779 : 10 : —
Solche Capital	•	•	•	•	—	9008 : 6 : —
B Capital	•	•	•	•	—	9008 : 6 : —
					Rthlr.	25441 : 5 : —

以下、総合財産目録の内容を構成する「社員AおよびBの財産目録」および「稼得財産目録」を示す。この三者の関係は下記の等式で示される。

総合財産目録 = (社員A + 社員B) の財産目録 + 稼得財産目録

「社員Aおよび社員Bの財産目録」は、期首開始時の両者の財産目録を示したものである。ここで示される財産目録は、各社員の独自のそれを示し、次に、社員の集合体を示すに至っている。両者の財産目録を示すと「図表－11」の通りである。

図表－11

社員AおよびBの財産目録

empfangen			社員 A		soll dagegen bezahlen		
An Material	・	Farbe=	Rthlr.			Rthlr.	
		Waaren	822	21	Per 4 Creditores	2367	6
An Tuch			910	16	Per A Depositum	1779	16
An Handels=							
		Geräthschaften	112	11			
An eine		Activ=Schld	1060	—			
An Cassa		baar zum					
		Sald	1240	16			
		Rthlr.	4140	16			
					Rthlr	4146	16

empfangen			社員 B	soll dagegen bezahlen		
An Materials=Farbe=	Rthlr				Rthlr.	
Waaren	412	19		Pr. 5 Creditors	3278	
An Tuch	469	9				
An Handels=						
Geräthschaften	87	13				
An eine Activ=Schuld	1060	—				
An Cassa baar zum						
Saldo	1239	8				
Rthlr.	3278	1		Rthlr	3278	1

次ぎに、共同体の運営により稼得した財産は、単一の通りである。
で示されている。これを示すと下記の「図表－12」

図表－12 稼得財産目録

Material und Farbe=		
Waaren	• • • • •	Rthlr. 4795 : 2 : —
Tuch	• • • • •	— 3413 : 13 : —
Activ=Schulden 31 Posten	• • • • •	— 3211 : 22 : —
Cassa	• • • • •	— 1595 : 21 : —
		Rthlr. 18016 : 12 : —

(注) 合計額は試算すると Rthlr. 13016: 12: — である。

この事例では、借方の具体的な財産の増殖部分を示している。実際に共同経営するとすれば、社員両者の財産は融合して運用されるので、増殖部分も一体となっている。その意味で分離されない稼得財産目録は理解できる。だが、資本の部分では、さらに、出資に応じた分配が可能であろう。

VI 商業帳簿における誤りの訂正

簿記は、特に、2つの面を持っているといえる。ひとつは、思考可能な形式的体系で、かつ普遍的である。もうひとつは、具体的でかつ個別的である。前者は、仕訳帳および元帳が秩序だった形式を整え

られていることである。後者は、事業ごとに特徴のある記帳が行われる。ただし、いずれの事業においても必要不可欠の勘定がある。この事業において、ドイツでは「簿記方」が「主人」に代わって記帳する。かくして、簿記の記入に人が介入することになる。ここに、事業活動の記帳に誤りが、悪意にしても過失にしても、入り込んでくる。

- (1) 債務者または債権者が取り違えられた時、または一般に不正確な債務者または債権者が指示された時
- (2) いずれかの人名へ、多かったりまたは少なかったり勘定へもたらした時

(3)まったく見知らぬ項目を仕訳帳へもたらした時
ブーゼは、ここで基本的なことは、誤りを処理する
際、たとえば、間違えた仕訳がいまだ元帳へ転記さ
れていないか、または、すでに転記されているか
である。前者では、帳簿の脇で印し“÷”が付けられ
るか、または文言で下記のように示される。即ち、
「不正確であり、元帳には転記されていない」と付
される。後者では、不正確な仕訳は修正されて元
に戻される。そして、その後に、正しい仕訳がおこ
なわれる。これについて、上記の(1)～(3)の事
例が示されている。

第1の事例では、債務者と債権者の取り違え、ま
たは不正確な指示が行われた時である。まず、前者
では、「200 Rthlr.の商品を現金で販売したとする」。
これについて、不正確に、現金に代えて、販売相手
の“Jacob Volling in N.”を借方に記入してしまった場
合、下記の仕訳となる。

Jacob Volling in N. 債権者 ・ ・ ・ ・ Rthlr. 200
商 品、債権者

そこで、この誤りは、逆仕訳をして、下記のように
訂正される。

現 金、債務者 ・ ・ ・ ・ ・ Rthlr. 200
Jacob Volling in N., 債権者

また、販売相手はJacob Volling でなく、Heinrich
Volling であるとすれば、下記の仕訳となる。

Heinrich Volling, 債務者 ・ ・ ・ ・ Rthlr. 200
Jacob Volling, 債権者

第2の事例では、仕訳において、不正確な額の指
示が行われた時である。その事例として下記を示
す。即ち、

「商人がアムステルダムDavid van der Poorten
宛てて420 Rthlr. を彼に返済した。それに対して、
不正確に523 Rthlr. を記載してしまった。」その場
合下記の仕訳となる。

David van der Poorten, 債務者 ・ ・ Rthlr. 523
手形勘定、債権者

この誤りを420 Rthlr. へと調整するため、反対仕訳
で 103 Rthlr. 減額されなければならない。それ故、
下記の仕訳となる。

手形勘定、債務者 ・ ・ ・ ・ ・ Rthlr. 103
David van der Poorten, 債権者

第3の事例では、まったく当該場所に適さない項
目が転記される時である。その事例として下記を示
す。即ち、

「Andreas Wehner は販売のために、亜麻布
(Leinwand) を送付したとする。彼はこれについて
384 1/4 Rthlr. の値段で日記帳に記入し、この委託
で受取った商品について仕訳帳へもたらした。」と
いう事例を示す。この事例について下記の仕訳をし
てしまったとする。

亜麻布(または商品)勘定、債務者

Andreas Wehner 勘定、債権者

この仕訳では、Andreas Wehner が商品を販売した
のではなく、購入したことになり、亜麻布が借方に
きている。さらに、Andreas Wehner が貸方にきて
おり債務を負っていることになる。したがって、こ
の仕訳は、事例からして不適切となる。正確には、
下記の仕訳であるとする。即ち、

Andreas Wehner 勘定、債務者

亜麻布(または商品)勘定、債権者

この仕訳では、委託販売で、商品を送付したこと
になる。ただし、この仕訳は掛けで商品を販売したの
と同様のそれとなっている。

VII 監 査

ブーゼは、ゲアハルトにしたがって、監査につい
ても論じている。監査については、基本的に、秩序
だった帳簿があることを前提にしている。

プロイセン一般国法は、商人間の訴訟に関して、
まず、元帳と同時に他の帳簿も引き合いに出され、
呈示されなければならないとし、これにつづいて、
これらの帳簿自体のもとでも、専門家によって行わ
れる証明でも、元帳に一致しなければならないと規
定している。⁵⁾(第568条)したがって、プロイセン
一般国法は、単式簿記(簡略化された複式簿記)
および複式簿記のいずれでも、簿記として認知して
いたのである。プロイセン一般国法の解説書ともい
えるゲアハルトの著書が上述の2つの簿記について
取扱っているのはその証左であるといえる。加え
て、ゲアハルトは、実務においては、プロイセン一
般国法における訴訟の規定がないとしても、実践さ
れなければならないとする。そして、通常の商人の

5) 百瀬房徳、(2018)、(2) s.10.

活動について監査、調査または審理が行われるとする⁶⁾。

ブーゼは、ゲアハルト同様、下記の項目に区分して論じている。

- 1 正規に付けられた帳簿の調査
- 2 正規ではなく付けられた帳簿の調査

この区分にしたがって検討する。

1. 正規に付けられた帳簿の調査

この帳簿について、ブーゼは、監査または調査に際して、正規に付けられた帳簿を基礎とすれば、この完全に締切られた正味残高 (reine Bilanz) または財産目録 (Inventarium) はその内容または借方および貸方の財産をその量 (Größe) とその特性 (Beschaffenheit) に従って調査しなければならない。監査役 (Revisor) へ引渡されなければならないとしている。(s.453) この調査または監査されるべき対象は、組織的には、プロイセン一般国法に従えば、仕訳帳および元帳、および補助簿に関連して言えば、「一致の原則」に基づくものである。そして、その内容は、全体としてみると、在高であるところの動産および積極の負債および消極の負債である。

ブーゼは、まず、動産または財に関連して、下記の項目を調査するとする。ただし、ゲアハルトの(2)と(4)は項目を明確にするため分離し、ゲアハルトの(2)は、ブーゼの(2)および(3)に、(4)は、ブーゼの(5)および(6)とし、そして、(3)は、ブーゼの(4)としている。(s.453)

- (1) 何がこれらについて入ってきて、出ていったか
- (2) 誰におよび誰からこれが入ってきて、出ていったか
- (3) 何がこれらについて、なお、在高として残っており、これらの在高が示された財産目録と一致しているかどうか
- (4) 示された以上に多くかまたは少なくか、存在しなかったか否か
- (5) 動産が適切な価値 (Preiswürdig) であるかどうか、即ち
- (6) あるべきよりも高くか、または低く価値付けされたのか

特に、(4)、(5) および (6) は決算において財産目録の作成と伴に帳簿の締切に際して、(4) では実際の数量の検証を、(5) および (6) では実際の価値の検証が行われている。いずれにしても、財産目録が作成される時、行われる作業である。したがって、帳簿は実際の数量および価値へと修正される。

積極および消極の負債の項目に関連して、下記の項目を調査する。これらの項目はゲアハルトと符号する。

- (1) 何がそれらについて、一般に、かつ個別に掲げられるのかどうか
- (2) 負債が、多くかまたは少なくしか存在しないのかどうか
- (3) それらの価値が大きく評価されるのかどうか
- (4) 積極の負債では、良好か (gute), 疑いがあるか (zweifelhafte), および全く容易でないか (ganz schlimme) または消失 (ausfallende) か。

ここで、(3) と (4) については、実際の価値で繰越額が計上されるので、積極負債にかかわる評価損は、事前に、除外されてしまい、勘定記録には現れない。したがって、上述の動産同様、評価の論理は勘定には反映されない。

動産にしても、積極および消極の負債にしても、これを理解容易にするとすれば、現代における簡便法が一般的であったことによる。ここで言えることは、評価が「実際の価値」を算出する際に課題となるのは、決算で財産目録の作成時点である。その際、財産目録よりもたらされる実際の数量および価値へと帳簿記録が修正されていることを示すものである。監査はこれらを検証する。

2. 正規ではなく付けられた帳簿の調査

ゲアハルトでは、秩序立てて記帳されていない元帳の場合および死亡、相続、破産および分離の場合として詳しく項目を掲げているが、ブーゼでは、簡略なものとなっている。この場合、ブーゼは、ゲアハルトに従って、監査のための在高帳 (Revision=Scontro) をもうけている。それについて、以下、3項目に区分して論じている。

6) 百瀬房徳、(2018), (2), s.10.

- ①帳簿が全く混乱し、かつ正規に付けられていないならば、通信 (Correspondenz)、最初の覚え書帳 (Prima=Noyiz) から混乱した勘定を、まず、調整し、次ぎに、閉めなければならない。そして、監査のための在高帳を作成しなければならないとする。
- ②残されたまたは完全に補足された元帳の調査に関して、この調査が手引き書 (Anleitung) に従って、上記の問題が提起されない内に、補足され、締め切られなければならない。
- ③単純に、締め切られない帳簿が監査される必要があるならば、まず、整えられていない (unlautene) かまたは粗 (rohe) 貸借平均表が作成されなければならない。次ぎに、これに従って、勘定の個々の項目を締切り、そのものおよび帳簿の正確な記入について詳細に検討し (Examinieren)、調整 (Regulieren) されなければならない。この場合、ほとんど、有価資産 (Effekten) の在高は専門家を通じて評価され、負債は取立てられ、かつ値引きされ、その値引きが当座勘定により調整される。それ故、完全な財産目録を完成させ呈示する。

VIII 結 語

ブーゼは、本稿において商業帳簿の締切に際して、帳簿より貸借平均表を作成して「貸借一致」を確認する。その次ぎに、財産目録を基礎として、諸勘定の調整をする。その結果を受けて、損益勘定を作成する。そして、最終的に、動産、積極の負債、消極の負債および資本金が財産目録に留まる。これより、財産目録よりなる貸借平均表が作成される。これは、ドイツが英国法による「会計期間を超えた商業帳簿の継続」を受入れたためである。それは勘定の決算における締切処理の方法にある。そのため、「会計期間ごとの商業帳簿の完結」が受け入れられなかったのである。その帰結として、残高勘定は作成されなかった。

上述のごとく、商業帳簿の作成は、簿記・会計の基礎となる。その上で、プロイセン一般国法の規定では、ゾツィエテートの制度が取入れられた。その際に、資本金と出資者である社員の関係、および社員間の利益の分配という状況が生まれた。このこと

に対する簿記の取扱いが規定された。

さらに、簿記は専門家である簿記方により記帳が行われるので、この記帳は「代理人簿記」と称される。この記帳では、人間である簿記方により行われるので、意識的にしろ無意識にしろ誤りが発生する。その際、正しい方向へと修正が必要となろう。加えて、正確性および適正な処理および表示を保証するため、専門家である監査人による監査が要求される。それは、特別な事情による監査ばかりでなく、通常の取引についても監査を要請している。

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—プロイセン一般国法の形成過程—」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。
- (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)「マーゲルセンの簿記」『獨協経済』第64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.
 - (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.
 - (2019)「ヒングステッドの複式簿記の事

- 例」『獨協経済』第105号.
- (2020)「ブーゼの簿記の基礎となる財産目録」『獨協経済』第106号.