

ブーゼの複式記入と勘定

百瀬 房徳

I 序

ブーゼは、簿記についてゲアハルトに従って、単式簿記（簡略化された複式簿記）および複式簿記について論じている。前者では、仕訳およびそれを記録する仕訳帳を省略するため、開始財産目録とその要約の平均表が作成されるが、直接、元帳の諸勘定へと転記される。しかし、「複式記入の原理」は複式簿記と共通している。それ故、仕訳帳がないため、事業規模が小さければ適用可能となるにすぎない。その帰結として、単式簿記は用途が限定されることになる。事業規模が大きくなるにつれて、複式簿記の適用が余儀なくされる。加えて、簿記そのものが専門的知識を必要とし、この知識を有する者（簿記方）のみに帳簿記録の役割が委ねられることになる。通常は、現金取引、積極的負債および消極的負債がみとめられる。これについては、詳細に取引の解説とその仕訳が示されている。さらに加えて、商業の発展につれて、商品およびその他の動産の勘定が現れる。このような取引に加えて商業を営むのに必要な勘定が認められる。したがって、その際、この専門家が担う仕訳および勘定記録の方法を学ばなければならないとする。

その場合、債務者（借方）と債権者（貸方）に区分し、実際の取引事例により、複式記入による仕訳を示している。このような処理は、簿記方を主体としたところの「代理人簿記」と称されている。この簿記では、現金取引、積極的負債および積極的負債が認められる。これらについては詳細に取引の解説が示されている。さらに加えて、商業の発展に伴って、商品およびそのほかの動産勘定が現れる。また、商業を営むのに必要不可欠な取引が認められる。ブーゼが示している通常取引以外の取引は下記の通りである。

1. 手形取引 (Wechsel=Geschäft)
2. 委託取引 (Auftrags=Geschäft)

3. 輸送・運送会社取引
(Besörderungs=oder Speditions=Geschäft)
4. 会社取引 (Gesellschafts=Geschäft)
5. メッセ取引 (Meß=Geschäft)
6. 銀行取引 (Banko=Geschäft)
7. 海運取引 (Seehandlungs=Geschäft)
 - a) 船舶 (回漕) (Rhederyen)
 - b) 保険取引 (versicherung=Geschäft)
 - c) 大冒険会社取引 (Groß=Abanturgeschäft)

以下、通常取引を取扱うと伴に、上述の特別取引を論ずるものである。

尚、ブーゼの著書の引用については本文の中で示している。

II 複式記入と諸勘定

ブーゼは、ここで改めて複式記入について論じている。複式記入は、数学より撰取された「貸借平均の原則」および取引に起因する「仕訳の原則」よりなる。

貸借平均の原則について、ブーゼは、数学における「左辺」および「右辺」を「債務者」および「債権者」と置換えている。両者は常に両立され、かつ一致するとしている。このことについて、ブーゼは「複式簿記においては、あらゆる項目の作成に際して債務者と債権者が衆知され、かつ、あらゆる債務者に対してその債権者が対置して設置されるので、同一の形式で借方（債務者）記入と貸方（債権者）記入を同額または平均して、もともと複式簿記の安全性と確実性にもとづくよう、付けられる。」(s.297) とする。

このように、同一の形式で貸・借の記入がなされ、同額または平均して付けられるのに加えて、何が、どのような方式で記入されるのか「仕訳の原則」が遵守されなければならない。即ち、債務者側に何がくるのか、そして、債権者側に何が来るのか、明確に定式化されなければならない。ブーゼ

は、この仕訳について具体的な取引を想定して示している。

1. 動産の購入と販売

ブーゼは、動産の代表として商品取引について示している。(s.297/298) 商品取引については、商品勘定およびそれに対応する現金勘定または手形勘定がみられる。後者の2勘定については、「入」と「出」があるが、一つの勘定で処理されていて「債務者側」と「債権者側」が用いられている。

- (a) 現金で購入されるならば、この購入が行われるところの現金勘定の取扱いは債権者となる。手形により購入されるならば、一定期間後に支払うが故に、勘定の貸方に記入され、それ故、振出人は債権者となる。
- (b) 現金で売上が生ずるならば、現金は債権者となる。この現金払いで販売する場合、この受取人はこれ以上拘束 (Verbindlichkeit) はしないし、請求権を行使しないことになる。この受取人は、手形取引がある場合には、手形勘定と現金勘定との間の仲介人 (Mittelspersonen) となるとする。その結果、このことに限って言えば、拘束をもたらす。満期を限定して販売するとすれば、手形勘定は債務者、即ち、手形の受取人となる。その際、再び到来する返済という拘束をもたらすとする。

2. 現金の収入と支出

(a) 現金の入と出は、最も重要な取引である。(s.298/299) 現金勘定では、「入」は債務者とし、「出」は債権者となる。たとえば、販売された商品または手形について、ある額が入ってくる(現金勘定の入)とすれば、商品勘定または手形勘定は債権者となる。現金により債務が返済される(現金勘定の入)とすれば、支払人は債権者となる。

(b) それに対して、現金勘定は、現金の支払いで債権者となる。その対応勘定は債務者となる。たとえば、現金払いで商品を購入した場合または手形を決済した場合、現金勘定は債権者となる。その対応勘定である商品勘定または手形勘定は債務者となる。現金の支払いにより負債が減じられるならば、現金勘定は債権者となる。それ故、現金を受

け取る者は債務者となる。

3. 債務および請求権

(a) 一般に価値の受取人 (Empfänger) が債務者であるとすれば、その譲渡人 (Geber)、即ち、受取人に対して原因となる者は、債権者である (s.299)。したがって、この説明からすれば、ブーゼは代理人説により論理展開しているのである。たとえば、簿記方である代理人が、現金を受け取るか、または手形振出人より手形を受け取るかすれば、前者では現金勘定が、後者では手形振出人 (Aussteller) の勘定が、債務者となる。この後者では手形振出人が、簿記方からすれば、債務を負っていることを意味する。

(b) 価値の譲渡人が債権者であるとすれば、その受取人は債務者である。たとえば、誰かが現金、商品および手形を勘定へもたらすとすれば、現金勘定、商品勘定および手形勘定は債務者である。そして、特に、後者の場合、固有の手形振出人、名宛人または手形を振り出され、それを引受けた者は債権者である。その意味で、簿記方からすれば、請求権をもつことになる。

III 通常の取引の記録

1. 複式記入の事例

複式記入の原理に基づいて、ブーゼは、勘定記入を詳細に論じている。現金を含む動産、債務者および債権者等の諸勘定の区分に従って論じている。この体系は「代理人簿記」により構成されている。そして、経営規模が拡大するに従い、商品、備品等々動産が現金勘定により処理しきれず、独立して勘定を構成して、取り扱いは「混合勘定」となっている。ブーゼは、動産勘定について13項目を掲げている。(s.300-303)

(1) 動産の購入と販売による取引

有価資産 (Effekten) から現金を除外したものを「財 (Guter)」としている。この商品勘定を含む財が現金と取引されると、購入されるとすれば、財は借方となり、現金は貸方となる。それに対して、販売されるとすれば、現金は借方となり、財は貸方となる。このことからすれば、特に、商品勘定は購入する時には借方となり、販売するときには貸方となり、これを一つの勘定で処理するならば、商品勘定

は「総記法」による処理となる。

(2) 動産の掛けによる取引

動産を掛けて購入するとすれば、掛けは人名で示されるので、この人名は貸方となる。それに対して、掛けて販売するとすれば、人名は借方となり、動産は貸方となる。

(3) 購入または販売に際して要する経費

購入または販売に際して要する経費は、該当する経費勘定において処理する。

- ① 売手が負担しているとするば、動産勘定の借方で、売手の人名勘定の貸方で処理
- ② 買手が負担しているとするば、動産勘定の借方で、現金勘定の貸方で処理
- ③ 損益勘定への振替では、損益勘定の借方で、経費勘定では貸方で処理

(4) 為替手形による取引

売手が、買手をもつ売掛金たる他人（名宛人）により振出された手形により、当該他人より取立てるならば、当該他人たる人名勘定は借方となり、商品勘定は貸方となる。それに対して、買手では、この者がもつ売掛金たる人名勘定が貸方となり、購入した商品勘定は借方となる。

(5) 商品の価値の下落

勘定へ記入されたが、下落した商品価値を次期繰越額として記入する。したがって、簡便法により処理されているといえる。その帰結として、下落している部分があると、商品勘定により算出される利益が、直接、削減される。それ故、勘定としては現れない。

(6) 自己使用の商品およびそのほかの動産

事業用のためおよび商人自身のために使用される商品およびそのほかの動産は、各々の勘定の貸方となり、それに対して、事業経費および家計費が借方となる。

(7) 組合せによる支払

動産の購入が借方となるのに対して、その支払が現金と掛による支払となるならば、現金勘定の貸方

となり、掛で支払う人名勘定の貸方となる。

(8) 商品の同一種類とその価値の交換取引

同じ種類でかつ同じ価値のものを交換するならば、元帳で清算することはないとする。その際、商品在高帳において記録するとする。その帰結として、受取った項目を記入し、引渡した項目は削除する。

(9) 様々な種類の動産の交換取引

様々な種類の動産により交換したならば、入手した動産は借方となり、譲渡した動産は貸方となる。

(10) 同じ種類の動産との交換取引

同じ種類の動産の交換取引をし、その対象の価値が異なるならば、両者の価値の差額が、現金を受取るか、または支払われる。たとえば、受取った動産の価値が大きければ、受取った動産は借方となり、引渡した動産は、貸方は貸方となり、加えて、価値の差額分現金が貸方となる。

(11) 様々な種類の動産との交換取引

様々な種類の動産の交換取引をし、両者の交換の価値が異なることがある。まず、受取った動産の価値が大きければ、その動産は当該勘定の借方となり、引渡した動産は貸方となる。加えて、価値の差額分現金を渡すとすれば、現金勘定は貸方となる。次に、動産の種類が異なるため、各々の在高帳へ記入される。

(12) 様々な種類の動産との交換取引と掛決済

様々な種類の動産の交換取引をし、両者の交換対象の価値が異なることがある。価値の相違を掛で処理するならば、たとえば、受取った動産の価値が大きければ、受取った動産は当該勘定の借方となり、引渡した動産は貸方となる。加えて、価値の差額分を掛とすれば、掛を現す人名勘定は貸方となる。加えて、動産の種類が異なるため、各々の在高帳へ記入される。

(13) 前払金に対する取扱

商品の販売に対して前払（Vorshuß）がある場合、前払金勘定は貸方となり、それについて受取る現金は、現金勘定の借方となる。この取引で、後日商品

の引渡をした時に、この前払金は解消される。その際、この前払金とともに、商品の価値とこの前払金との差額が現金決済される。それ故、前払金勘定と現金勘定は借方となり、商品勘定は貸方となる。

商品の購入に対して前払をする場合は、商品の販売と逆になる。

2. 現金取引

動産の取引が、経営が定着し、その規模を拡大する過程で、現金勘定から多くの勘定が独立することになる。したがって、現金勘定のなかの一項目ではなくなるのである。それらは、収益の項目であったり、諸経費の項目であったりする。そして、同質のかつ固有の項目で、各々一つの勘定にまとめられる。これらの勘定は、いずれにしても、現金勘定がともなっている。(s.304~308)

(1) 収益と損失の損益勘定における関係

収益と損失は、性質を異にする。収益項目は正味利益をうるため損益勘定の貸方へもたらされ、それに対して、損失項目は収益をもたらすための犠牲で損益勘定の借方へもたらされる。それ故、収益としての損益勘定は貸方となる。即ち、収益項目については、

現金勘定、債務者
損益勘定、債権者

それに対して、損出項目については、

損益勘定、債務者
現金勘定、債権者

(2) 収益と損失の具体的取扱

収益と損失の各々の種類の計算のために、換算差額勘定(Agio=Conto)、利息勘定(Interessen=Conto)等々の科目名のもとで個別の勘定で付けられている。これらの勘定は、収益であれば貸方に、損失であれば借方に記入される。したがって、

- ① 収入となるとすれば、現金は借方に記入され、それに対して、“Agio=Conto”、“Interessen=Conto”等は貸方に記入される。そして、
- ② 支出となるとすれば、現金は貸方に記入し、それに対して、“Agio=Conto”、“Interessen=Conto”等は借方に記入される。

(3) 事業経費の現金の受・払

- ① 事業にかかわる一般的な事業経費を支払うとすれば、下記の通りとなる。

事業経費勘定、債務者
現金勘定、債権者

- ② 事業にかかわり、希ではあるが、受取ることがある。それは下記の通りとなる。

現金勘定、債務者
事業経費勘定、債権者

この事業経費に該当する項目には保険料、手数料、運送費等々がある。

(4) 換算差額勘定の発生

為替の決済に際して、受取った現金は下記の通りとなる。ただし、為替は日々変動するので決済に際して差額が生ずる。

- ① 現金を受取る時(為替相場の上昇時)

現金勘定、債権者
(貸)人名勘定(債務者)
(貸)換算差額勘定

- ② 現金を支払った時(為替相場の下落時)

2債権者、債務者
現金勘定、債権者
(借)人名勘定(債権者)
(借)換算差額勘定

(5) 不動産の購入と販売

- ① 購入した不動産、および不動産の賃借料および使用料を現金で支払った時、一つの勘定で処理する。

不動産勘定、債務者
現金勘定、債権者

- ② 販売した不動産、および不動産の賃借料および使用料を現金で受取った時、一つの勘定で処理する。

現金勘定、債務者
不動産勘定、債務者

(6) 手形および送金小切手を通しての現金取引

- ① 手形および送金小切手を振出し、それに対して現金を受取るとすれば、現金勘定を借方とし、手形および送金小切手勘定を貸方とする。

現金勘定、債務者

手形・送金小切手勘定、債務者

- ② 手形・小切手を受取り、それに対して現金を支払ったとすれば、手形・送金小切手勘定を借方とし、現金勘定を貸方とする。

手形・送金小切手勘定、債務者

現金勘定、債権者

(7) 満期日到来の手形

- ① 他人より振出され、満期日まで保持しつづける手形について、現金で支払われたとすれば、手形勘定は借方となり、現金勘定は貸方となる。

手形勘定、債務者

現金勘定、債権者

- ② 満期日に至って現金が回収されるとすれば、現金勘定は借方となり、手形勘定は貸方となる。

現金勘定、債務者

手形勘定、債権者

(8) 債務の返済

債務が現金により返済されるならば、現金は借方となり、債務者たる人名勘定は貸方となる。

現金勘定、債務者

支払人、債権者

(9) 異なった種類の通貨による返済

約定された鑄貨の種類A通貨に代わって、より優位な通貨であるB通貨と交換されるならば、受取った優位な通貨は借方となり、約定された鑄貨の種類は貸方となる。

B通貨勘定、債務者

2債権者

A通貨勘定、債権者

換算差額勘定、債権者

(10) 価値の低い鑄貨による決済

国をまたがり、低い価値の鑄貨により決済されるならば、換算差額が生ずる。加えて、その際、取引を確実にするために、手付金が事前に支払われている場合には、決済の時点でその相殺も行われる。ここでも、換算差額は生ずる。

- ① 債権者より返済がなされるならば、返済され

る鑄貨の価値が低いならば、現金は借方となり、それに付随した手付金も相殺されるので借方となる。それに対して、債務者は貸方となり、低い価値の鑄貨に対する換算差額も貸方となる。

即ち、2債権者勘定、債務者

2債権者勘定、債権者

現金勘定、債務者

手付金勘定、債務者

債務者勘定、債権者

換算差額勘定、債権者

- ② 与信者へ返済され、返済されるべき鑄貨の価値が低いならば、与信者は借方となり、換算差額も生ずるので借方となる。それに対して、現金は貸方となり、加えて、手付金が相殺されるので貸方となる。

2債務者勘定、債務者

2債権者勘定、債権者

与信者勘定、債務者

換算差額勘定、債務者

現金勘定、債権者

手付金勘定、差遣者

(11) 満期日以前の返済

債務者または債権者が満期日以前に返済するならば、返済日より満期日に至る利息が減じられる。

- ① 債務者が返済したとき、早期返済で利息分も、受取る現金も減じられる。現金は借方となり、利息も借方となる。それに対して、債務者は貸方となる。

2債務者勘定、債務者

人名勘定（債務者）、債権者

現金勘定、債務者

利息勘定、債務者

- ② 債権者である与信者へ返済したとき、早期返済で利息分も、返済する現金も減じられ、貸方となる。それに対して、与信者は借方となる。

人名勘定（与信者）、債務者

2債権者勘定、債権者

現金勘定、債権者

利息勘定、債権者

(12) 満期日に至るまでの債務者または債権者の保持満期日まで債務者または債権者を留めて、分割して順次利息と伴に決済される。

- ① 貸付けに対して、返済を受けるならば、現金は借方となり、返済額と利息は貸方となる。

現金勘定、債務者

2 債権者勘定、債権者

人名勘定（債務者）、債権者

利息勘定、債権者

- ② 債権者（与信者）に対して、満期日までに順次返済するならば、債権者と利息は借方となり、現金は貸方となる。

2 債務者勘定、債務者

現金勘定、債権者

人名勘定（債権者）、債務者

利息勘定、債務者

(13) 割引料を伴う債務者または債権者の決済
債務者または債権者の決済に際して、割引料を伴って決済される。

- ① 債務者に対して現金回収を速めるため、現金は借方となる。割引料が伴い借方となる。それに対して、債務者は減じられ貸方となる。

2 債務者勘定、債務者

債権者勘定、債権者

現金勘定、債務者

割引料勘定、債権者

- ② 与信者（債権者）に対して決済を速めるならば、与信者（債権者）は借方となる。それに対して、現金と返済に伴う割引料は貸方となる。

与信者（債権者）勘定、債務者

2 債権者勘定

現金勘定、債権者

割引勘定、債権者

(14) 債務または債権の決済に伴う経費（損失）の処理

諸経費たる損失が最終的に損益勘定へともたらされる経過が示される。

- ① 諸経費を現金で支払うならば、現金は貸方となり、諸経費は借方となる。

現金勘定、債務者

債務者（経費）勘定、債権者

これらの経費（損失）には換算差額、利息、手数料および割引料等々がある。

- ② 経費（損失）は、最終的に、損益勘定が設けられ、集められる。ここでは、経費（損失）は借方となる。

損益勘定、債務者

諸経費（損失）、債権者

3. 債務者または債権者との取引

取引を決済するのに、為替手形が用いられる。債務者および債権者（与信者）ともに使用する。（s.309-311）

(1) 債務者による為替手形の振出は、債務者が、当事者によるのではなく、第三者による決済に委ねている。それには下記の事例がみられる。

- ① 債務者より資金の回収、決済および支払を受ける時、為替手形が用いられる。

まず、債務者より為替手形を受取った時、仕訳は下記の通りとなる。

手形勘定、債務者

債務者勘定、債権者

ただし、為替手形では、債務者が指定する名宛人（手形支払人）が存在することに特徴がある。

- ② この為替手形は、債務者が決済するときばかりでなく、債権者（与信者）が貸付をする時にも用いられる。その仕訳は下記の通りとなる。

手形勘定、債務者

債権者（与信者）勘定、債権者

- ② — i 債務者ではなく、純粹な与信者との間で手形を用いた借入がおこなわれる。その際、与信者または借主より、為替手形の振出が行われる。

まず、前者では、与信者が彼の債務者宛て為替手形を振出し、引受を得て渡す。それにつづいて、借主は当該手形を現金化して運用する。その仕訳は下記の通りである。

手形勘定、債務者

債権者（与信者）勘定、債権者

次ぎに、現金化されるならば、その仕訳は下記の通りとなる。

現金勘定、債務者

手形勘定、債務者

- ② 一 ii 借主が与信者（手形による貸付人）に為替手形を振出すが、与信者は彼の債務者（第三者）を宛先として手形を借主に戻す。そして、それにつづいて、現金化する。その仕訳は下記の通りとなる。

手形勘定、債務者

債権者（与信者）勘定、債権者

次ぎに、現金化されるならば、その仕訳は下記の通りとなる。

現金勘定、債務者

手形勘定、債権者

以上から、為替手形による債務者の決済にしても、与信者の貸付にしても、仕訳はおなじでも、手形による取引は多様であることを示す。

(2) 与信者との取引

与信者へ債務を返済する場合、与信者が為替手形を振出す場合と、借主が為替手形を振出す場合がある。

- ① 与信者が手形を振出す場合、借主（手形支払人）が手形を引受け、振出人である与信者へ戻す。その帰結として、与信者へ返済される。その仕訳は下記の通りである。

与信者勘定、債務者

手形勘定、債権者

- ② 借主がその借主の債務者である名宛人へ宛てて振出し、その名宛人の引受を得て与信者へ手形を引渡す。その帰結として、与信者へ返済される。その仕訳は下記の通りである。

与信者勘定、債務者

名宛人勘定、債権者

（名宛人が借主に代わって支払をする）

- (3) 債務者勘定または債権者勘定に対して、換算差額、利息、割引料、諸経費等々が発生する。債務者勘定に対しては利益が、対照的に、債権者勘定に対しては損出が発生する。上記のうち利息勘定を例に挙げるとすると、利益がでるとすれば、その仕訳は下記の通りとなる。

債務者勘定、債務者

利息勘定、債権者

次ぎに、損出が出るとすれば、その仕訳は下記の通りとなる。

利息勘定、債務者

債権者勘定、債権者

これらの利息勘定は損益勘定へ集められる。その際、債務者で発生した利息は、損益勘定の債権者へ、債権者で発生した損益勘定の債務者へ振替えられる。この両者仕訳は下記の通りとなる。

前者の場合、

利息勘定、債務者

損益勘定、債務者

後者の場合、

損益勘定、債務者

利息勘定、債権者

IV 特殊な取引の記録

ブーゼは、通常取引につづいて、事業経営およびそれから派生する、必要不可欠な各種事業の広がりによる特殊な取引についても詳細に論じている。ブーゼが論ずる、メッセと秘密帳を除き、(1) 交換取引、(2) 委託取引、(3) 運送・運送会社取引、(4) ソツィテートの取引、(5) 銀行取引、(6) 海運取引、(7) 製造取引を取り上げている。(s.311~346)

1. 交換取引

- ① ブーゼによれば、交換取引は、領邦ごとに铸貨が存在し、したがって、その数だけ铸貨の種類があり、そのため、商人はこれらに対応を余儀なくされる。その際、相互の価値の違いが認識される。それは、換算差額勘定で認識される。
- ② このほかに、手形の振出およびその決済との間に、1ヶ月、2ヶ月等々、時の経過があり、加えて、両者において満期日前に決済をする、利息や割引料等が生ずる。このような手形取引の事例は下記の仕訳の通りである。
- i) 手形により商品等の動産を取引する場合、動産を販売するとき、
- 手形勘定、債務者

- 動産勘定、債権者
 動産を購入するとき、
 動産勘定、債務者
 手形勘定、債権者
- ii) 手形により提供された動産に利息が付随する場合、
 基本的な動産取引
 動産勘定、債務者
 手形勘定、債権者
 上記の取引に基づき利息を受取る場合、
 現金勘定、債務者
 利息勘定、債権者
 利息を支払う場合、
 利息勘定、債務者
 現金勘定、債権者
- iii) 我々の債務者が満期日に、これに対して、商品勘定等の動産と交換する場合、
 動産勘定、債務者
 債権者勘定、債権者
 この手形を与信者と交換する場合、
 与信者勘定、債務者
 債務者勘定、債権者
- iv) 手形による債権者に対して返済するか、または手形によって債務者より回収するかについて、手形の利息を付して返済または回収する場合、
 債権者に対して返済する場合、
 2 債務者勘定、債務者
 現金勘定、債務者
 債権者勘定、債務者
 利息勘定、債務者
 債務者より回収する場合、
 現金勘定、債務者
 債務者勘定、債権者
- ③ 振出された手形の取扱
 プーゼにより、振出された手形の取扱について、6つの事例が示されている。
 それは、下記の通りである。
- i) 手形を取引先へ振出す場合、取引に際して、手形を振出して決済する時、下記の通りとなる。
 自己が手形を振出すとき、
 債権者勘定、債務者
- 手形勘定、債権者
 他人の勘定で手形を振出すとき、
 債権者勘定、債務者
 債務者勘定、債権者
 (他人宛で手形を振出して、当該他人の引受を得、取引先に譲渡する。)
- ii) 取引先が手形を振出し、受取った場合
 取引について、取引先が債務の決済のため、手形を振出し、それを受取った時、下記の通りとなる。
 手形勘定、債務者
 債務者勘定、債権者
- iii) 取引先がその取引先より受取った手形を譲渡してくる場合、その仕訳は下記の通りとなる。
 手形勘定、債務者
 債務者勘定、債権者
 (仕訳は ii と同じであるが、iii は取引先がその取引先より受取った手形を裏書譲渡したとき、その受取った取引の仕訳である。)
- iv) すでに、他の者との取引で受取っていた手形を取引先へ譲渡するとき、その仕訳は下記の通りとなる。
 債権者勘定、債務者
 手形勘定、債権者
 (i) の自己の勘定で振出された仕訳と同じであるが、既に手許にある手形を、改めて、裏書譲渡するときと同じである。)
- v) 手許にある手形が満期日に支払が拒絶された (protestieren) 場合、遡及して支払が求められる。その場合下記の通りとなる。
 不渡手形勘定、債務者
 2 債権者勘定、債権者
 手形勘定、債権者
 現金勘定、債権者
 (拒絶証書を伴って、手許の手形は消去され、そして遡及に伴う現金支出が発生する)
- vi) 手形が満期日以前に、割引されることがある。その際、満期日までの手形に対す

る利息を割引料（Diskonto）として処理する。それは下記の通りである。

- 2 債務者勘定、債務者
- 手形勘定、債権者
- 現金勘定、債務者
- 割引料勘定、債務者

2. 委託取引

委託取引は、委託者より、または委託者へ、商品または動産の購入または販売を委託されるか、または委託するかである。それは下記の事例で仕訳がなされる。

(1) 他人が我々に依頼するところの委託

- ① 我々が、商品の委託により、この商品について我々の勘定で委託者へ購入を委託するとき、委託者は我々委託の実行を申し出る。委託者へ購入した商品を引き渡す際、下記の通りとなる。

債務者勘定、債務者
委託商品勘定、債権者

- ② 我々が商品の仕入先である委託者へ立替金を支払うとすれば、下記の通りとなる。

債務者勘定、債務者
現金勘定、債権者

- ③ 我々が、委託者の商品の販売を、我々の勘定で委託されたとすれば、委託者は、すみやかに、我々に売上勘定で送付してよこすとすれば、下記の通りとなる。

委託者へ商品を送付した時、
債務者勘定、債務者
委託商品勘定、債権者
委託商品の代金を受取った時、
現金勘定、債務者
2 債権者勘定、債権者
債務者勘定、債権者
手数料勘定、債権者
(ここでは現金回収の時点で委託販売の利益である手数料で把握されている)

(2) 我々が他人に依頼する（購入または販売）ところの委託

- ① 我々が他人に商品の販売を依頼した時、その

依頼された当該他人（受託人）に対して我々の仕訳は下記の通りである。

- i) 運送費等を商品受取る際に支払う
受託商品勘定、債務者
現金勘定、債権者
 - ii) 受託商品を他へ販売した時に現金を受取る
現金勘定、債務者
受託商品勘定、債権者
 - iii) ii の現金販売でなく、掛で販売した時に商品を受取った債務者の場合
債務者勘定、債務者
受託商品勘定、債権者
 - iv) 委託商品勘定へ負担させる諸経費
委託商品勘定、債務者
諸経費勘定、債権者
(諸経費勘定には保険料、賃金、郵便料金、割引料等々の勘定がある)
 - v) 委託商品勘定を締切り、委託者勘定へ振替える
委託商品勘定、債権者
委託者勘定、債権者
 - vi) 委託者へ利益を送金する
委託者勘定、債務者
現金勘定、債権者
- ② 我々が他人に商品の購入を依頼した時、その当該他人に対してわれわれの仕訳は下記の通りである。
- i) 手数料を含む委託商品を受取ると同時に、運送費等の諸経費を現金で支払う
商品勘定、債務者
2 債権者勘定、債権者
委託者勘定、債権者
現金勘定、債権者
 - ii) 委託者へ商品の代金を送付する
委託者勘定、債務者
現金勘定、債権者
 - iii) 委託商品を現金で販売する
現金勘定、債務者
商品勘定、債権者

3. 運送人への委託

(1) 他人が我々に向け商品を送付する時、下記の通りとなる。

商品を受取った時、運送費を含む諸経費を現金で支払うか、そうでなければ、依頼した運送人に支払う。

商品勘定、債務者
現金勘定、債権者
それとも、
運送人勘定、債権者

(2) 我々が他人の勘定で、当該他人へ商品を送付する時、下記の通りとなる。

商品を送付した時、
運送費勘定、債務者
現金勘定、債権者
受取手手数料を含めて、商品の代金を運送人に一時的に負担してもらうとすれば、下記の通りとなる。

運送費勘定、債務者
2 債権者勘定、債権者
商品勘定、債権者
手数料勘定、債権者
受取った手数料は最終的に損益となる。
手数料勘定、債務者
損益勘定、債権者
運送費は最終的に、現金で回収される。
現金勘定、債権者
運送費勘定、債権者

4. 共同事業による取引

共同事業による会社取引は、プロシア一般国法(1795)により法制化された。この法制化では「商人一般」および「共同経営」が構想された¹⁾。後者については、法では、ゾツィエテート (Sozietät) と称された。ここでは、簿記そのものは商人一般と伴に共通するのであるが、ゾツィエテートでは、資本金の処理に特徴がある。即ち、資本金への抛出と利益の各社員への分配についてである。ブーゼは、ゲアハルトを引き継ぎ、この抛出と分配について論じている。

ブーゼは、会社の取引は全事業か、それとも一定のその部分か、いずれかに関連するとする。したがって、2人以上がその財産またはそのかなりの財産の部分を通の事業で合同させ、共同の指揮のもとで、すべてのおよび各々の商業取引を、その際に目指した利益を、もちろん、すべての損失を、しかも、それぞれの部分の、かねてつぎ込まれた額に応じて、分離・統合するために統合しなければならないとし、ゾツィエテートの全体としての分配について論じている。(s.323)

ブーゼは、社員または事業参加者について、個別の資本金を区分して示し、ゲアハルトに従って、その変動を示している。これを3つの区分により事業に関連して論じている (s.324)。

- (1) 我々自体を通じて、
- (2) 我々の社員を通じて、
- (3) 委託人のような参加者でない者を通じて、代表され、配慮され、そして執行される。

(1) 我々自体を通じての取引

ドイツでは、ゾツィエテートを組織する際、その組織を構成する商人自体も、ゾツィエテートも、伴に、事業取引を行う経済環境にあった。したがって、競業禁止義務はプロイセン一般国法において、認められていなかったのである。我々自体もゾツィエテートへの参加者でありながらも、両者の間の取引を扱うものである。これには下記の事例がみられる。

- ① 我々自体との商品取引
我々自体が所有する商品をゾツィエテートのそれへと移転する。

ゾツィエテートの商品勘定、債務者
我々の商品在庫、債権者

- ② 我々自体の持分との関係
まず、我々自身たる社員が持分を抛出することについては、仕訳は下記の通りとなる。

2 債務勘定、債務者
社員勘定、債権者
現金勘定、債務者
商品勘定、債権者

次に、社員勘定がゾツィエテートへ移転される。その仕訳は下記の通りとなる。

1) 百瀬房徳 (1998), s.41.

社員勘定、債務者

会社勘定、債権者

(これにより、社員が抛出した諸債務者は会社の所有となる)

③ ゾツィエテート自体の商品の販売

我々自体に属する商品であるが、ゾツィエテート自体がそれを販売した時には、仕訳は下記の通りとなる。

現金勘定または債務者勘定、債務者

商品勘定、債権者

④ 当該商品に係る経費

社員に属する商品に係る経費は当該商品に含める。その仕訳は下記の通りとなる。

社員の商品、債務者

2 債権者勘定、債権者

現金勘定、債権者

手数料等の勘定、債権者

(ここでは手数料等の勘定は、すでに、当該経費として支払われた勘定より振り替えられたものである)

⑤ ゾツィエテートの商品の社員への販売

社員がゾツィエテートの商品を購入した時、仕訳は下記の通りとなる。

社員勘定、債務者

現金勘定、債権者

(社員自体が現金で商品を購入すれば、社員勘定で扱われる。したがって、社員勘定の持分は減少する。)

⑥ 商品販売で見出される利益

商品勘定では、債務者側で仕入を、そして、債権者側で売上を記録しているの、両者の差額が貸借平均されると、債務者側にその差額としての利益が算出される。その仕訳は下記の通りである。

共同の商品、債務者

損益勘定(社員ごとの持分で)、債権者

(損益勘定は共通の利益を示す。損失が発生すれば、逆の仕訳が行われる。)

らも両者で取引を行う。それに加えて、ゾツィエテート自体では商品等の動産が各社員ごとに区分され所有がはっきりしていることである。これには、下記の事例がみられる。

① 社員を通じてゾツィエテートの商品の購入

社員の手許にある商品をゾツィエテートへ移転すると、当該社員の持分(資本金)を増加させる。

社員の商品勘定、債務者

社員勘定、債権者

② 社員を通じてのゾツィエテートの商品の販売

我々自体により付けられた社員勘定、債務者

社員と共同でおよび社員のもとでゾツィエテートに存在する商品、債権者

③ ゾツィエテートの商品に係る我々の利益の計算
各社員に係る会社の当該商品の締切、債務者

損益勘定、債権者

(ここでは「当該商品の締切」は差額が債務者側にあると想定している、利益が発生したことを示している)

④ この利益の支払を行う時。仕訳は下記の通りとなる。

現金勘定、債務者

社員勘定、債権者

ゾツィエテートとして、共同で運営するのであるが、上記で論じてきたように、社員の持分は個別に示される。当該社員の持分について示すと下記の「図表-1」の通りである。

(2) 我々の社員を通じてのゾツィエテートの取引

我々の社員がゾツィエテートと取引をする時、我々の社員はゾツィエテートへの参加者でありなが

図表－ 1

Theilungszettel

<u>Es hat erhalten</u>	<u>der Gesellschafter A</u>	<u>der Gesellschafter B</u>	<u>In Summa</u>
An Mat.u.Farbwaaren	Thlr. 2403:18:—	Thlr. 2391: 8:—	Thlr. 4795: 2:—
An Tuchen	Thlr. 1705: 4:—	Thlr. 1708:11:—	Thlr. 3413:15:—
An Activ.Schulden,A 15, B 16 Posten	Thlr. 4116:10:—	Thlr. 409:12:—	Thlr. 8211:22:—
An baaren Gelden	Thlr. 782:22:—	Thlr. 812:23:—	Thlr. 1595:21:—
Summa	Thlr. 9008: 6:—	Thlr. 9008: 6:—	Thlr. 18016:12:—

この明細は、資本金勘定のA社員およびB社員それぞれ Thlr.9008: 6:—の債務者側の詳細である。ゲアハルトは、「財産目録にもとづく貸借平均表」の全体像を示し、債権者側からみて、対応する債務者側の諸勘定について詳細を示したものである。加えて、社員Aおよび社員Bの債務者側の具体的な内容を示している。ここで疑問に思われることは、社員がどれほど拋出したか、またはどれほど借入金に依存しているかは明らかであるが、各々の社員のもつ具体的な対象が、上記のように、債務者側にみられることである。「財産目録にもとづく貸借平均表」の意義は、全体として債権者側は債務者側と関連するということであって、具体的に債権者側の項目が債務者側のどれに該当するかというのではない。したがって、債務者側は事業の組織の中へ組み込んで、一体となって事業が運用されていないことを示している²⁾。

(3) 委託人のような参加者でない者を通じての取引
委託人とゾツィエテートの間の取引は、< 2. 委託取引 > で論じた内容と基本的に変わることはない。ゾツィエテート自体に特徴があるが故に、委託取引が対応したものである。それはゾツィエテートの参加者である個々の社員ごとに動産、債務者等の側を、社員の側も、参加者たる社員ごとに区分して処理することにある。したがって、委託人とゾツィエテートとの間の取引は、そのゾツィエテートの参加者たる個人の取引となる。

5. 銀行取引

銀行業は、取引を容易にする機能をもち、商業活動の拡大につれて各地に広がり、系列銀行を形成してゆく。プーゼは、その銀行について機能別に論じている。その銀行については下記のものがある。

- (1) 振替銀行 (Giro=Banken)
- (2) 預金銀行 (Deposition=Banken)
- (3) 貸付銀行 (Leihe oder Diskont=Banken)
- (4) 整理銀行 (Zettel=Banken)

(1) 振替銀行

- ① 利子の付かない現金を、他に移転するために預金する。その仕訳は下記の通りである。

銀行勘定、債務者

現金勘定、債権者

- ② 他人が我々に現金を引渡すならば、その仕訳は下記の通りである。

銀行勘定、債務者

我々へ銀行で振込んだ者勘定、
債権者

- ③ 我々が他人の請求に対して銀行で送金するならば、その仕訳は下記の通りである。

送付された者勘定、債務者

銀行勘定、債権者

- ④ 我々が現金を銀行より引出すならば、その仕訳は下記の通りとなる。

現金勘定、債務者

銀行勘定、債権者

- ⑤ 銀行が一定の経費、記帳料等を徴収するなら

2) 百瀬房徳 (2018), s.7/8.

ば、その諸訳は下記の通りとなる。

損益勘定、債権者

銀行勘定、債務者

(ここでは経費、記帳料等を、直接、損益勘定へ振替えている)

(2) 預金銀行

- ① 銀行へ利息付きで一定の現金を預けるならば、その仕訳は下記の通りとなる。

銀行勘定、債権者

現金勘定、債務者

- ② 銀行より現金を引出すならば、その仕訳は下記の通りとなる。

現金勘定、債務者

現金勘定、彩管者

- ③ 銀行に預けられた現金より利息を受取るならば、その仕訳は下記の通りとなる。

現金勘定、債務者

利息勘定、債権者

(利息勘定でなく、直接、損益勘定へ振替えられることもある)

(3) 貸付または割引銀行

- ① 商品、手形またはその他の動産を担保にして貸付けるならば、その仕訳は下記の通りとなる。

現金勘定、債務者

銀行勘定、債権者

- ② 利息およびその他の経費を支払うならば、その仕訳は下記の通りとなる。

利息勘定、債務者

現金勘定、債務者

- ③ 担保動産を解消したならば、その仕訳は下記の通りとなる。

銀行勘定、債務者

現金勘定、債務者

(4) 整理銀行

この銀行においては、現金に対して銀行通貨または為替を受取る。それは銀行が要求により、再び、解約するか、または実現されるかのいずれかだからである。一般には、このことは証券を介しておこなわれる。というのは、証券が、現金に代わり流通す

るからである。この証券は、めったにはないが、固有の勘定で付けることがある。その仕訳は下記の通りである。

銀行通貨勘定、債務者

現金勘定、債権者

これが実現されたならば、その仕訳は下記の通りである。

現金勘定、債務者

銀行通貨勘定、債権者

6. 海運取引

海運取引は、それ以外に、海運に関連する多数の事業取引が存在し、ブーゼは海運取引を含めて、下記のような取引について論じている。

(1) 海運取引 (Redereyen)

(2) 保険会社との取引

(Assekuranz=Versicherungs=Geschäft)

(3) 船舶抵当貸借取引 (Bodenerey Geschäft)

(4) 大冒険会社

(Groß=Aventur=Unternehmung)

(1) 海運取引

海運は“Redereyen”と称されている。これは船舶の完全なまたは部分的な所有に由来する。それ故、海運業者たる我々が自己の勘定かまたは他人の勘定で委任された者として遂行する取引と解される。この取引の仕訳は下記の通りとなる。

- ① 船舶の購入または船舶の持分の購入をしたとすれば、その仕訳は下記の通りとなる。

船舶または船舶の持分勘定、債務者

現金勘定、債権者

- ② 保険料を支払うとすれば、その仕訳は下記の通りとなる。

船舶N. 勘定、債務者

現金勘定、債権者

または

立替金勘定、債権者

- ③ 運賃を受取るとすれば、その仕訳は下記の通りとなる。

現金勘定、債務者

船舶N. 勘定、債権者

(船舶N. の稼得による)

- ④ 破損の発生 (海損) し、被保険者に支払われ

るとすれば、その仕訳は下記の通りとなる。

現金勘定、債務者

船舶N.勘定、債権者

- ⑤ 船舶または船舶の持分を販売したとすれば、その仕訳は下記の通りとなる。

現金勘定または買手勘定、債務者

船舶または船舶の持分勘定、債権者

- ⑥ 海運取引で見出された利益があるとすれば、その仕訳は下記の通りとなる。

船舶または船舶の持分勘定、債務者

損益勘定、債権者

(船舶または船舶の持分は、購入も、販売も、それに係る諸経費または収入も、一つの勘定で扱っている。また、利益の勘定に記入するのではなく、直接、損益勘定へ記入している。)

- ⑦ 見出された損失があるとすれば、その仕訳は下記の通りとなる。

損益勘定、債務者

船舶N.勘定、債権者

(⑥の仕訳の逆になる)

(2) 保険会社との取引

保険の買手である商人の保険会社との取引では、一定の報酬を得て、保険対象が一定期間に蒙るすべての偶然でかつどうしようもない損害に対して受取るところの取引を扱う。この保険の対象は船舶およびその付属品である。さらに、商品、船舶運送費および大冒険立替金が含まれ、それ以外に、保険対象は、一般には、家屋、荷造空間、商品の地下貯蔵室も含まれる。

上記のような動産または不動産に保険が掛けられるとすれば、その仕訳は下記の通りとなる。

- ① これらの動産または不動産に保険が掛けられるとすれば、その仕訳は下記の通りとなる。

保険が掛けられた対象勘定、債務者

3債権者勘定、債権者

現金勘定、債権者

保険加入者勘定、債権者

委託売買人勘定、債権者

(委託売買人が保険プレミアムおよびその他のコストを支出した時)

- ② 動産に損失が発生したとすれば、その仕訳は

下記の通りとなる。

現金勘定、被保険者または委託売買人勘定、債務者

保険をかけられた対象勘定、債権者
(保険に加入した額を保険会社より、全額か、部分か支払われ、それを受け取る)

- ③ 我々が他人の動産または不動産に保険を掛け、それに損失が発生したとすれば、その仕訳は下記の通りとなる。

支払ったプレミアムの損失勘定、債務者

受取ったプレミアム勘定、債権者

(3) 船舶抵当貸借取引

この取引は、船舶が損害、暴風およびその他の事象により、指定およびその他の事項に関係をもたない港に寄港し、さらなる旅費を賄うため、高い利子で現金を調達するのを必要とし、船舶の船底および積み荷たる財、もちろん、財の個人の人名の写しによって、指定した期間に、この債務を他の港で、再び、返済する契約を交わす取引をいう。

この取引の計算では、特別の船舶抵当貸借勘定へもたらされ、そして、希にしか発生しない時には、保険金勘定へもたらされる。そこで、現金が支払われるとすれば、その仕訳は下記の通りとなる。

船舶抵当貸借勘定、債務者

現金勘定、債権者

委託者に保証してもらうとすれば、その仕訳は下記の通りとなる。

船舶抵当貸借勘定、債務者

委託売買人勘定、債権者

船舶抵当貸借により支払われた現金が、再び、支払われるか、または船舶が失われてしまい、保険料がそれについて、再び、償還されるとすれば、その仕訳は下記の通りである。

現金勘定、債務者

船舶抵当貸借勘定、債権者

しかし、保証されないままとなっている前払の船舶抵当貸借について失われてしまったとすれば、その仕訳は下記の通りである。

損益勘定、債務者

船舶抵当貸借勘定、債権者

(失われてしまった損失を、直接、損益勘定へ振替える仕訳となる)

(4) 大冒険会社

大冒険事業は、危険を伴うが、幸運にして大きな利益を上げる取引を行うそれである。プーゼによれば、その事業に伴う大きな危険を冒してまで、現金および財を船舶によるか、または船員に預けて、広範に、危険はあるが大きな利益が期待できる旅を、非常に高い有用性により、冒険手形 (Avantur=Brief) に対して引受ける事業をいう。そして、有用性と伴に、幸運な事業の申し分のない完了に向けて、繰り返し、手に入れるためでもあるとする。したがっ

て、このような取引と結びつく危険の故に、この事業に対する事前の出資 (Vorschuß) は高く評価される。それ故、保険金 (Versicherung)、利息 (Zinsen)、利益 (Gewinn) 等々、事業が成功した時、それに伴って分配されなければならない。

このような大冒険会社についての処理は、事業 (Entre=Priesel=Conto) 勘定または船舶仲介人 (Cargaison=Conten) 勘定において行われる。これらの勘定記入は、仕訳の相手勘定により行われる。それは下記の「図表-2」の通りである。

図表-2 船舶仲介人勘定

(貸) この勘定で運用する現金、 財、または商品	(借) 現金、財または商品
(貸) この勘定が我々の勘定でこの項目について提供する者	(借) 委託売買人
(貸) 保険、それに対して支払う	(借) 動産を我々の勘定で受取る者
(貸) 商品または財、他人に支払う、我々に冒険証書による事前の出資	(借) 保険、動産の損失に対して再び受取る
(貸) 損益、見出された利益	(借) 現金または財、他人が我々に我々の冒険証書に対して立替える
	(借) 損失、見出された損失または損害

7. 工場制手工業

工場制手工業の時代が到来し、その初歩の段階として、原材料を購入し、それを製造プロセスへと投入し、最終段階として製品を完成させる。

まず、原材料を購入した時には、商業の状況が色濃く、商品勘定で処理している。その仕訳は下記の通りとなる。

商品勘定、債務者
現金勘定、債権者
または
売手勘定、債権者

次に、原材料を製造プロセスへと投入するとすれば、その仕訳は下記のとおりとなる。

工場勘定、債務者
商品勘定、債権者

さらに、労働力を投入するとすれば、その仕訳は下記の通りとなる。

工場勘定、債権者
労働者勘定、債権者

最終的に、完成品を在庫とするとすれば、その仕訳は下記の通りとなる。

商品 (または製品) 勘定、債務者
工場勘定、債権者

ここで見る限り、商品の加工が中心であり、工場制の事業の初期段階といえる。したがって、完成した製品も商品として扱っている。この商品を販売するとすれば、その仕訳は下記の通りとなる。

現金勘定、債務者
商品勘定、債権者

販売して利益がでたならば、その仕訳は下記の通

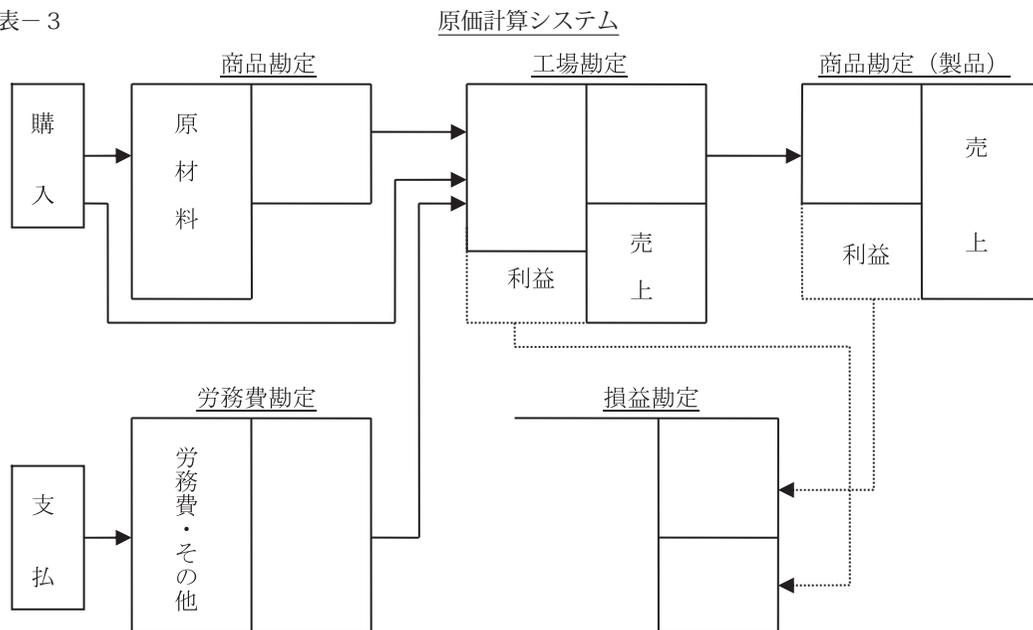
りとなる。

商品（または工場）勘定、債務者
損益勘定、債権者
販売して損失が発生するとすれば、その仕訳は下

記の通りとなる。

損益勘定、債務者
商品勘定、債権者
以上の全体を示すと「図表－3」の通りとなる。

図表－3



V 結語

ブーゼは、ゲアハルトの著作を解説するかたちで、エアフルトにおいて著作“Das Ganz der Handlung”の第5部、第2巻の後半で“Allgemeiner Kaufmännischer Buchhalter”（1805）を展開している。当論文では、その中で、複式記入と諸勘定、通常の取引の記録および特殊な取引の記録について扱っている。

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、複式記入を基礎としている。両者の違いは、複式記入の表現の場としての仕訳または仕訳帳があるか否かであり、前者は簿記でありながら、その仕訳または仕訳帳がないことを特徴としている。したがって、複式記入を頭のなかですることになる。経営・経済が発展し、事業が定着し、特に、商品勘定が登場してくる。そうなると、混合簿記へと展開する。さらに、発展すると、仕訳または仕訳帳が取引を諸勘定へと分解する意味で欠かせなくなる。その経過のなかで複式簿記は仕訳または仕訳帳が必要不可欠となる。ここで

は、取引が必要とするすべての勘定が元帳を構成することになる。

通常の取引の記録は、元帳において頻繁に発生し、必要不可欠な勘定で行われる。ブーゼでは、動産の取引、現金の取引、債権者または債務者の取引となっている。単式簿記（簡略化された複式簿記）では、現金勘定、債務者勘定および債権者勘定による取引の記録を前提としていたが、商品を含む動産の取引が加えられてゆく。したがって、一歩進んで、単式簿記（簡略化された複式簿記）と複式簿記の中間の「混合簿記」が登場してきたと言えよう。

通常の商人が担う事業で設定される勘定とは別に、領邦外または海外等との取引で為替手形、委託等の取引、および経営規模の拡大および法律の制定による取引の変革がもたらすところの特殊な取引についての勘定の処理が追加されている。これらには、為替取引、手形取引、委託取引、運送取引、共同取引（ゾツィエテートによる取引）、銀行取引、海運取引、大冒険会社取引、その他工場制手工業取引がみられる。

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）「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。
- （1998）「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）「ブーゼの基礎となる財産目録」『獨協経済』第106号。
- （2020）「ブーゼの決算処理およびその関連事項」『獨協経済』第107号。

