

帳簿在高と実際在高

百瀬房徳

I 序

決算する際に、まず、商業帳簿における元帳の勘定を締切ると並行して財産目録を作成する。勘定は複式簿記より誘導された「帳簿在高」を求めるのに対して、財産目録は帳簿在高に基づいて実際に棚卸をして「実際在高」を導き出す。

歴史を遡ると、この実際在高の作成は「フランス商事王令」(1675)にはじまる。即ち、財産目録の作成の規定である。この規定に基づいて、解説をサヴァリイは著書「完全な商人」(1676)で行った。そこにおいては、破産時において作成される財産目録について論じたものであった。この財産目録では、各財産の「実際在高」をどのように算出するかについて論じられている。

それに対して、ドイツで「プロイセン一般国法」(1795)が公布されるのであるが、ここで規定された財産目録の規定は、継続する事業体が会計期間の期首または期末において作成されるそれであった。特に、期末における「実際在高」は、まさに、期末において作成される財産目録である。この「実際在高」は簿記における勘定の締切に際しての英・米法での「次期繰越」でもある。したがって、ドイツでは、この実際在高である次期繰越に基づくのである。

それに対して、「帳簿在高」は帳簿上の実際に記録されているところの在高である。最終的に、実際在高に至るのであるが、帳簿在高が「繰越商品勘定」へと振替えられる。したがって、簿記が貫徹されるのである。その帰結として、当該勘定で手許商品の減額部分が減少要因を付した固有の勘定へもたらされることになる。そして、これらの勘定が、さらに、損益勘定へ振替えられる処理が行なわれる。それ故、この「帳簿在高」の減少要因を付した

勘定が形成される。それ故、過去において簿記により処理されてきたところの帳簿在高の直接表示とは異なるものとなっている。

以下、過去にサヴァリイ以降処理されてきた「実際在高」の形成とその後登場して来る帳簿記録よりもたらされる帳簿在高の関係について詳細に論ずることとする。

II 商品勘定とその在高計算の処理の経緯

1 在高計算の処理の経緯

「実際在高」の計算およびその表示はフランス商事王令(1675)に従うところのサヴァリイによる商事王令の注釈書「完全な商人」(1676)に見られる。サヴァリイはこの注釈書において商業簿記に基づいたところの「財産目録」について論じている。それは破産時に作成されるそれであった。¹⁾

特に、商品については商品在高帳に基づいて商品の棚卸高、即ち、「実際在高」が調整される。まず、帳簿在高と実際在高について数量が調整される。数量不足、即ち、減損について調整される。次に、低値主義に基づいた評価損が調整される。最後に、品質の低下に基づいたところの評価損が調整される。したがって、商品勘定は財産目録に基づいた実際在高により期末在高が示されることになる。

このことは、商品勘定を締切の際に、直接、実際在高を貸方に記載して、商品勘定を締め切る。この時、貸借を平均して勘定を締切り、借方に貸借の差額としての利益が算出される。この商品勘定が商品取引について借方に仕入を、貸方に売上を記載し、一つの勘定で処理することによる。この計算プロセスによると、商品勘定で利益を計算するとすれば、商品在高帳よりもたらされる「前期末の在高」に「当期仕入額」を加算し、期末の「実際在高」を控除することによって、売上原価を計算し、その次ぎ

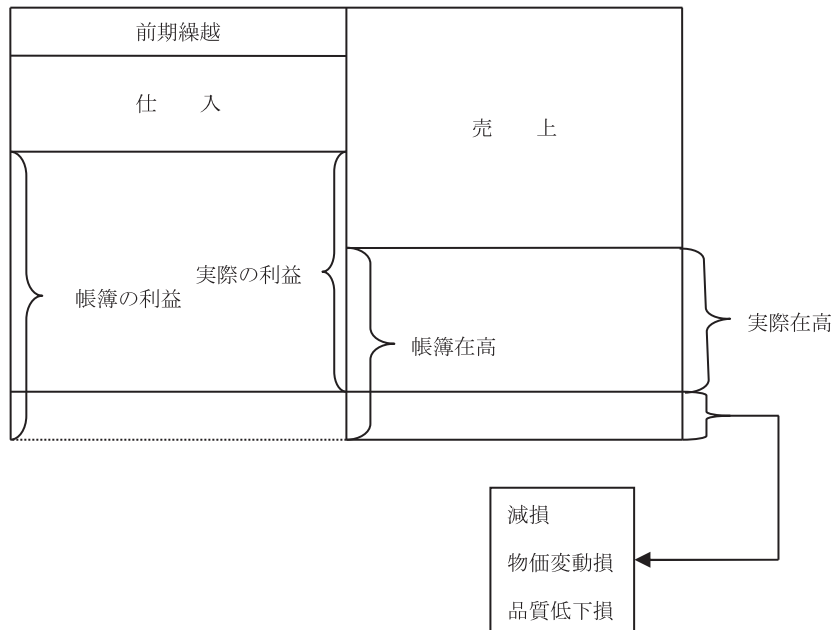
1) 百瀬房徳, 1998, s.42~46.

に、この売上原価を売上高より控除して商品の「売上利益」を計算する。このように、まさに、一つの商品勘定で利益をもたらす処理することに特徴がある。ここで問題なのは、このような商品勘定の処理は、簿記処理に一貫しているかどうかである。簿記

の処理でその帰結として算出される「帳簿在 high」はどのように取扱われるか疑問がのこる。しかしながら、歴史的には、このような「実際在 high」より出発している。これを商品勘定について示すと「図表-1」の通りである。

図表-1

商品勘定



サヴァリイの「完全な商人」(1676)にしても、「プロイセン一般国法の商人の法」(1795)にしても、商品の実際在 high はどのように処理するのかを示すものであった。「図表-1」の実際在 high は商品勘定における位置づけを示している。これにより実際の利益が算定される。

サヴァリイは、商品棚卸に際して、基本的には取得価額に基づくとし、帳簿記録と実際在 high について厳しく管理されなければならない(商品の減損)としている。それ以外に、未実現利益を排除し、商品の価格以上に見積らないように注意しなければならないとし、低価主義を採用していること(価格変動に対する対応)、および古いが為に、虫に食われたり、そしてまったく売れなくなること(品質低下損)について商品の在 high が調整されるとしている。²⁾

ドイツでは、プロイセン一般国法の商人の法は、

簿記そのものについて規定しているものではなく、それは「正規の簿記の原則」をもって、簿記の領域に委任している。この「商人の法」では、特に、「資産の評価規定」が具体的に存在しており、ここでは、サヴァリイの商品の評価規定が、120年ほど時代が経過しても受継がれている。その第644条では、商品の評価規定が見られる。「定款に特定の約定がないならば、財産目録を作成する場合、営業用の財産に属する原材料および商品の在 high は、それが調達された価格で、但し、棚卸時に流通する価格が低い場合には、低い価格で評価される。」との規定がそれである。ここでは、基本的に、商品の在 high はその調達価格で評価されるとしている。但し、棚卸時に流通価格が低い場合、低い価格で評価するとしている。ここで言う「棚卸時に流通する価格」であるが、多くの論者により、市場価格の低下にともな

2) 百瀬房徳、1998, s.42~46.

う評価損および商品の品質低下にともなう評価損が含まれているとされている。³⁾

法と簿記は、したがって、相互補完関係にあり、簿記は実際の経済活動を把握する役を担う。ゲアハルトは、「プロイセン一般国法」発布（1795）直後に、著書「簿記方」（1796）を刊行している。この著作は、簿記に関してこの一般国法の解説書であ

る。この解説書の解説をしたのがブーゼの著書「商業帳簿一般」（1805）である。そこで、ブーゼに従って考察する。そのなかで、動産または財について、監査の箇所下記項目を調査するように求めている。⁴⁾ その調査項目は「図表－2」の通りである。

図表－2 監査調査項目

- (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、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

当該調査項目（3）は、帳簿在高と財産目録の在高、即ち、実際在高と一致しているかを求めている。商品勘定において利益を算出する際には、借方に仕入が記入されているので、貸方に「期末の在高」を記入することにより売上原価が算出される。その際、期末在高は「図表－1」が商品勘定の貸方に見られる。そして、この期末在高は「実際在高」である。これは「財産目録の商品在高」と一致している。その帰結として、当該調査項目で掲げられている項目（4）、（5）および（6）は、実際に算出されているが、ここでみられるのは実際在高と帳簿在高の差額である。この差額は、実際に簿記では把握されない。したがって、簿記によりもたらされる帳簿在高は実際在高まで切りつめられる。その帰結として、「図表－1」でみられるような減損、物価変動損および品質低下損は簿記では勘定として把握されない。それ故、実際在高で求められる利益が算

出される。

商業活動が発展するにつれて、その活動が定着しかつ規模が大きくなると、商品の記録も仕入帳、売上帳および商品在高帳が登場してくる。この三者の記録は、あくまでも、商品勘定の補助記録である。この状況は、損益勘定で利益が算出されるようになるまで続くことになる。

2 帳簿在高を考慮した実際在高の表示の経緯

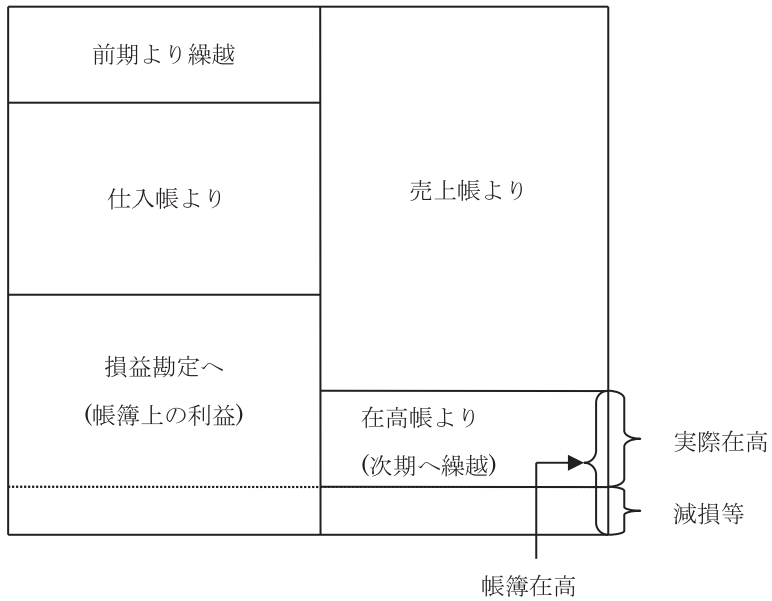
商品勘定による利益の算出は、商品勘定自体で、仕入、売上および期末商品の在高に基づいて単純に、一つの勘定で行われていたのであるが、経営の発展による取引量の増加にともなって、補助簿である仕入帳、売上帳および商品在高帳の助けを得て、各帳簿からの合計額を商品勘定へ集合させることにより行われるようになった。それは「図表－3」の通りである。

3) 百瀬房徳、1998, s.252～257.

4) 百瀬房徳、2020, s.18.

図表－3

商品勘定

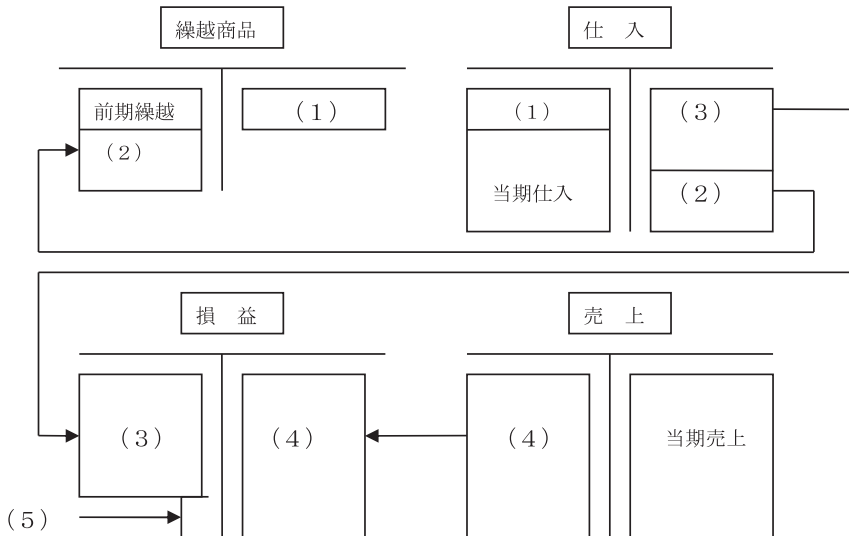


「図表－3」でみられる仕入帳、売上帳および商品在高帳は、その後、これらの役割を補助簿を残すとともに、勘定として、仕入勘定、売上勘定および繰越商品勘定を設けるように発展してゆく。これら

は、元帳における勘定を形成することとなる。その際、利益の算出の「場」は、三分法として、損益勘定へと譲る。そうすると、「図表－4」のように利益の算出の方法は変更となる。

図表－4

三分法の商品勘定



(注) 上記の手順に従ったチャートで、() の数字は一致する。

- (1) 前期繰越 (2) 次期繰越 (3) 売上原価 (4) 当期売上
- (5) 商品販売益＝売上総利益

「図表－４」では、商業における商品の入の数量と出の数量が仕入価額にもとづいて商品在高帳で管理される。この商品在高帳は「期首在高」と「期末在高」について、元帳の「繰越商品勘定」と連絡している。期末在高は、帳簿在高として繰越商品勘定へと転記される。この帳簿在高は実際在高へとこの繰越商品勘定において調整される。それ故、発生原因別に、減損、価格変動損および品質低下損の額分減額される。そして、それらは損益勘定へともたらされる。

したがって、商品勘定において、直接、実際在高を貸方記入した時には把握されなかったところの減

損、物価変動損および品質低下損が、この方法によれば、簿記の勘定として把握されることになる。

Ⅲ 動産勘定での在高表示

動産勘定は、動産の購入および販売、加えて、動産にかかわる維持・管理等の費用および運用収益等の収益についても処理する。動産勘定は、したがって、これらを一つの勘定で処理するのである。

動産は、会計期間を超え将来にわたって長期間使用される。それ故、残額、即ち、実際在高が次期へと繰越される。売却せずに使用し続ける動産勘定の内容を示すと「図表－５」の通りである。

図表－５

動 産 勘 定

購 入	運 用 益
	実 際 在 高 (次期繰越)
維 持 ・ 管 理 費	損 益

「図表－５」での次期へと繰越される残額、即ち、実際在高は使用することにより摩耗し、事業にまだ留まっている在高である。この摩耗について、ドイツでは、マーゲルセンにみられる。マーゲルセンは、著書「簿記方」（1772）において、この摩耗を

減価償却として扱っている。それによると、動産の各期末の合計額に対して減価償却額を控除して示している。それを一表にして示している。それを示すと「図表－６」の通りである。⁵⁾

5) 百瀬房徳、1998, s.110～113.

図表－6

マーゲルセンの減価償却計算表

期 末 日	期 末 合 計	減価償却額	償 却 率
3 月 31 日	4510ξ 10β	56ξ 6β	1.25%
6 月 30 日	4564ξ 8β	57ξ 1β	1.25%
9 月 30 日	8128ξ 15β	101ξ 10β	1.25%
11 月 11 日	3252ξ 5β	52ξ 5β	1.61%
12 月 31 日	3246ξ 4β	20ξ	0.62%
		287ξ 6β	5.98%

(注) 片岡泰彦稿「マーゲルセンの簿記理論」大月短大論集第21号 s.84 参照

償却率は、 $1\xi = 16\beta$ であるので、 β に換算して計算した

小数点第3位を四捨五入した(償却率)

売却額が 4832ξ 8β あり、期末合計より控除した(11月11日の期末合計)

「図表－6」では、期末日、期末合計、減価償却額および償却率を示している。この表では、単純に合計すると、1年間の減価償却額は287ξ 6βとなり、減価償却率は5.98%となる。マーゲルセンは、「総じて4%から5%まで計算するのが通常である」

としており、少し多いが、ほぼ近いものとなっている。期末合計は動産の帳簿在高となる。この図表に基づいてマーゲルセンは減価償却について勘定で示す。それによると、「図表－7」の通りである。

図表-7

動 産 勘 定

借 方

仕丁	日付		丁数	mξ	β	9
1	3	1月 貸方 残高勘定	1	c. 4320	"	"
4	10	2月 貸方 現 金	2	62	4	"
8	31	3月 貸方 同 上	2	128	2	"
				4510	6	"
11	1	4月 貸方 残高勘定	1	c. 4454	"	"
21	30	6月 貸方 現 金	2	110	8	"
				4564	8	"
24	1	7月 貸方 残高勘定	1	c 4507	7	"
31	21	9月 貸方 2Geber17	10	3500	"	"
32	30	— 貸方 現 金	18	121	8	"
				8128	15	"
35	1	10月 貸方 残高勘定	1	c 8027	5	"
39	11	11月 貸方 現 金	18	57	8	"
				8084	13	"
41	12	11月 貸方 残高勘定	1	c 3200	"	"
42	30	11月 貸方 現 金	18	32	"	"
43	31	12月 貸方 現 金	18	14	4	"
				3246	4	"

図表－7

動 産 勘 定

貸 方

仕帳	日付		丁数	mξ	β	θ
9	31	3月 借方 損 益	16	56	6	"
10	"	— 借方 残高勘定	1	4454	"	"
				4510	6	"
22	30	6月 借方 損 益	16	57	1	"
23	"	— 借方 残高勘定	1	4507	7	"
				4564	8	"
33	30	9月 借方 損 益	16	101	10	"
34	30	— 借方 残高勘定	1	8027	5	"
				8128	15	"
38	9	11月 借方 現 金	18	4832	8	"
40	11	— 借方 損 益	16	52	5	"
41	"	— 借方 残高勘定	1	3200	"	"
				8084	13	"
44	31	12月 借方 損 益	16	c 20	"	"
44	"	12月 借方 残高勘定	1	3226	4	"
				3246	4	"

「図表－7」の勘定では、控除後の残額は次期に繰越されている。たとえば、3月31日の貸方の残高勘定の4454ξは、4月1日の借方の残高勘定へと繰越されている。それは「図表－4」の減価償却の計算表と符合している。

マーゲルセン以降、プロイセン一般国法が動産の減価償却について引継いだ。その商人の法において、原材料および商品の評価に加えて、備品に対する費消について法制化された。第645条では、下記

のように規定されている。即ち、「保管によりその価値が減少する原材料および商品、並びに使用により費消する備品については、そのほかにそれ相応の控除がなされなければならない」とする。ここで動産について「使用により費消する備品」が法で認知されたのである。即ち、マーゲルセン以降、法でも動産たる備品を認知したのである。動産が時の経過とともに老朽化するの自然の慣わしである。このことを、マーゲルセンにしても、プロイセン一般国

法にしても、摂取したといえる。但し、どれほど使用に耐え、存在し続けるかは未知のことである。したがって、推定する以外にない。このことは、現在に至っても解決されていない。

プーゼは、プロイセン一般国法の商人の法の発布後に、ゲアハルト著「簿記方」(1796)に従って、簿記書「商業帳簿一般」(1805)を著している。「図表-2」は、プーゼが監査に際して動産について検証すべき項目を示したものである。その項目(3)、(4)、(5)および(6)は、「実際在高」を求めるための検証項目である。この実際在高は次期へと繰越されていく。そして、この在高は、財産目録の額と減価償却額、即ち、費消額を帳簿在高より控除した額と一致する。プーゼでは、動産勘定は動産にかかわるすべての取引をこの一つの勘定で処理する。それ故、下記の等式で表現できる。

$$\text{動産の購入} + \text{維持・管理費} = \\ \text{運用収入} + \text{次期繰越(実際在高)} + \text{損益}$$

ここでは、次期繰越(実際在高)は減価償却控除後の額であり、勘定を締切りその差額として損益が計算される。したがって、損益は、諸々の項目を考慮した後の残高である。プーゼは、損益勘定において費用を構成する項目として、「動産、事業経費、家計費、利息等」を掲げている。⁶⁾ここで動産とは、「図表-5」の動産勘定からもたらされる額である。これは、商品勘定の実際在高の評価に際して発生する減損、価格変動損および品質低下損が個別の費用勘定とは異なり、費用勘定として認められている。なぜならば、長期に事業に留まる次期繰越(実際在高)は、すでに減価償却額控除後の額であるからである。その帰結として、動産勘定の差額が損益勘定へ振り替えられるのである。

IV 積極的負債の在高の表示

消極的負債には、主として、商品の売上に対する負債および貸付に対する負債がある。消極的負債と称するのは、簿記の主体が、「簿記方」にあったことによる。これは、簿記方が主人に代わって記録することを意味し、「代理人簿記」と称される。この

代理人簿記によると、たとえば、借方は簿記方が主人より借りていることを意味し、債務者と称する。そして、貸方は簿記方が主人へ貸付けていることを意味し、債権者と称する。これによると、債務者は「消極的負債」となり、債権者は「積極的負債」となる。したがって、商品の売上に対する負債は消極的債務者であり、具体的には、この商品の売上に対する負債は売掛金であり、貸付に対する負債は貸付金である。

フランス商事王令(1675)に対するサヴァリイの解説書「完全な商人」(1676)では、財産目録の作成に際して、3つに区分して債権(ここでは債務者)が評価されるとしている。それは、第1は良好な債権であり、第2は疑わしい債権であり、そして、第3は失われたと信じられ、何物も受取りえないと見積もられる債権である。⁷⁾しかし、サヴァリイにはこれ以降の勘定の処理については見ることができない。

ルドヴィシは「完全な商業辞典」(1752~1756)を刊行し、そのなかで債権の評価について論じている。ここでは、サヴァリイ債権の評価を摂取し、「回収確実な債権」、「回収不確実な債権」および「回収不能な債権」の3区分について論じている。⁸⁾このように区分をしているが、それ以降の評価損の勘定の処理については見られない。

マーゲルセンは「商業の第一の基礎」(1772)を刊行し、そのなかで、債権の評価について論じている。ここでは、不確実な債権について回収不能債権として処理している。その際、正常な債権は問題としていないが、回収の不確実な債権について、回収が疑わしくなった時点で、「不確実な債権勘定」へ振替えられ、実際に回収不能となった時点で損益勘定へもたらされる。したがって、決算時点ではいまだ評価損として処理するまでには至っていない。⁹⁾

プロイセン一般国法(1795)は、身分法であり、その商人の法において、債権の評価について規定している。ここでは、まず、取立不能の未収売掛債権は全額償却されなければならないとし、さらに、回収不確実な債権はそれ相応の控除がなされなければ

6) 百瀬房徳、2020, s.10.

7) 百瀬房徳、1998, s.43/44.

8) 百瀬房徳、1998, s.66.

9) 百瀬房徳、1998, s.144.

ならない(第646条)と規定している。したがって、将来に向けて、未回収額を見越して、収益から先取りしてしまうとする実務が法によって認知されたことになる。このように法により規定がなされた最初である。ここで特徴なのは回収不確実な債権を控除したところの「実際在高」を算出するということである。したがって、単に、回収不確実な債権が、今までのように、区分して表示されただけに留まるのではなく、まさに当該時点の「実際在高」が示さ

れることになる。

これに関連して、簿記では、ブーゼは著書「商業全般」(1805)のなかの第5部、第2巻の後半で「商業帳簿」を論じている。この「商業帳簿」では、ゲアハルト著「簿記方」(1796)を解説している。したがって、ここではブーゼに従って論ずることにする。

消極および積極負債の項目ではゲアハルトと符合する。この項目については下記の通りである。¹⁰⁾

図表－8

消極および消極項目の監査事項

- (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)、および全く容易ならぬか (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、消極負債にかかわる評価損は、事前に、除外されてしまうので、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。

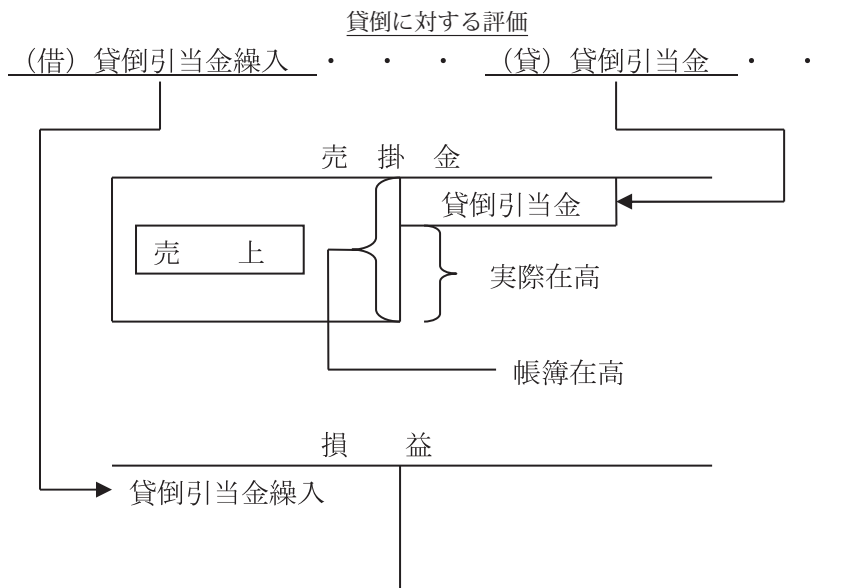
動産にしても、積極および消極の負債にしても、これを理解容易にするとすれば、現代における簡便法が一般的であったことによる。ここで言えることは、評価が「実際の価値」を算出する際に課題となるのは、決算で財産目録の作成時点である。その際、財産目録よりもたらされる実際の数量および価値へと帳簿記録が修正されていることを示すもので

ある。監査はこれらを検証する。

かくして、実際在高により帳簿が締切られるとすれば、簿記が貫徹されないことになる。それ故、この処理だとすれば、帳簿在高と実際在高の差額は勘定として把握されない。簿記では、誘導される帳簿在高と実際在高を調整することを要する。そこで、実際在高を、簿記での「次期繰越」(英・米法)との差額、即ち、評価したところの売掛金および貸付金にたいする「貸倒引当金」を勘定として認知することになる。それは下記の売掛金の評価についての「図表－9」の仕訳と勘定により示される。

10) 百瀬房徳、2020, s.18.

図表－9



「図表－9」は、貸倒の評価において、売掛金勘定の実際在高が求められる状況を示している。但し、勘定としての貸倒引当金は独立した勘定であるが、実際在高を算出するために、敢えて示している。貸倒引当金は売掛金に対する評価勘定であるので、それに対応して貸倒引当金繰入勘定を設けて、それが費用勘定として損益勘定へもたらされている。

かくして、実際在高により帳簿が締め切られるとすれば、簿記が貫徹されないことになる。そのため、帳簿在高と実際在高との差額は認識されないことになる。したがって、勘定として認識されることはない。「図表－9」は貸倒引当金を設けて、推定される将来の貸倒を認識している。それを控除するかたちで期末在高が算出されることになる。貸倒引当金は、仕訳で見られるように、独立した勘定であるが、実際在高を明らかにするために、敢えて売掛金勘定で示している。それに対応して、貸倒引当金繰入勘定により費用として認識している。

V 結 語

これまでの論述からして、決算に際して、すべての勘定は、最終的に、「実際在高」へ調整される。この在高が次期へ繰越される。この際、簿記により誘導される「帳簿在高」と「実際在高」をどのように結びつけられるかである。「フランス商事王令」

およびそのサヴァリイによる解説では実際在高である財産目録に基づいて展開されてきたのである。その後、簿記による一貫した処理が求められる。

第1に、商品勘定については、次期繰越額が「実際在高」で示された。この実際在高は減損、物価変動損および品質低下損を控除したところの商品の、現在、存在する実質価値を意味する。決算に際して、直接、この実際在高を商品勘定の貸方に記入し、売上原価を計算するというは、上記の3項目の損失は除外されてしまうので、簿記において勘定として認識されず、その帰結として、損益勘定において費用として認識されないことになる。このような処理は、簿記により誘導される帳簿在高と実際の棚卸による実際在高とが結びつけられないとすれば、その差額である減損、物価変動損および品質低下損は、勘定として処理されず、したがって、「図表－1」にみられるように、これらの差額を表現する諸勘定となって帳簿在高より控除するかたちで、損益勘定で費用として処理することにはならない。

第2に、消極の負債には、動産勘定が存在する。この動産勘定には定住商業時代へと移行すると、備品の存在がみられるようになる。そこでみられるのは、この動産が時の経過につれて費消していくことが認知されたのである。長期にわたって存在しつづける備品の当該期間の費消額を決定しなければならず、「減価償却」という思考が生まれたのである。

このように、減価償却等を控除した残存価額が実際在高として繰越されることになる。加えて、動産勘定は、1つの勘定で処理されるので、「図表－5」にみられるように、この減価償却と維持・管理費および運用収益等が混合したかたちでその差額が費用として処理される。このように、1つの勘定で処理することなく、それぞれの勘定により処理されるようになると、動産勘定で処理されるのは、動産の購入・売却に加えて、減価償却による動産からの控除だけになる。さらに、減価償却も減価償却引当金繰入と減価償却引当金へと勘定が独立すると、前者は損益勘定へ、後者は動産に対する評価勘定として残高勘定へもたらされることになる。

第3に、消極の負債、即ち、売掛金および貸付金について、回収が不能となること経験した。このような回収不能を現す「不確実な債権」に対して、良好な債権より区分して、勘定が設けられた。このような、不確実な債権が実際に事業が相手の倒産に至って始めて償却された。その後、帳簿価額は、実際に倒産したのではないので、そのままにして貸倒れに相当する貸倒引当金を控除した額となる。その際、貸倒引当金に相当する額は貸倒引当損として損益勘定へもたらされる。それ故、貸倒引当金は消極の負債である売掛金、即ち、その帳簿在高に対する評価額として、将来の損失に対する先取り額である。それにより、「図表－9」にみられるように、売掛金の帳簿在高より引当金を控除した額、即ち、良好な債権としての実際在高を間接的に表示している。

実際在高は、一貫して、取得価格に基づいて、決算時における実際の価値へと調整された額である。それは、商品にしても、消極の負債の動産勘定にしても、消極の負債の売掛金および貸付金にしても共通している。したがって、サヴァライにより呈示された清算時に作成される財産目録の考え方は、以降、ドイツの継続事業における財産目録へと受継がれていると言えよう。

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－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）「サヴァライ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.
- (2020)「ブーゼの複式記入と勘定」『獨協経済』第108号.

