

# 複式簿記会計への進化（Ⅲ）

— 17世紀から19世紀までの単式簿記と複式簿記 —

土 方 久

本稿は「複式簿記会計への進化」と題する論文の後段である。前段は本誌（『商学論集』（西南学院大学），54巻3号），中段は本誌（『商学論集』（西南学院大学），54巻4号）に公表したところである。複式簿記から「複式簿記会計」へと進化する，まさに接点にある問題は「年度決算書」。財産目録と貸借対照表は，どのように作成されたか，「単式簿記」の帳簿とは，どのように関わったか，さらに，「複式簿記」の帳簿とは，どのように関わったか，この問題を解明することによって，筆者がこれまでに模索してきた問題，会計制度，会計理論と「複式簿記」の関わりを整理して，筆者なりの卑見だけでも披瀝しておくことにしたい。

### 3. 財産目録と財産目録の検証表

— シーベの印刷本『簿記論，理論と実務』，1836年 —

単式簿記の帳簿記録…(2) 単式簿記の帳簿締切と実地棚卸…(5) 財産目録（財産目録の貸借対照表）…(7) 財産目録の検証表…(12) 複式簿記の帳簿記録…(32) 残高勘定の貸借対照表…(33) 複式簿記の帳簿締切と実地棚卸…(34)

最後に，1836年に Schiebeによって出版される印刷本『簿記論，理論と実務』を解明することにする。

まずは，17世紀の中葉のフランスだけではなく，ドイツでは，19世紀の中葉でも同様であったことを想起してもらいたい。すでに，Schmalenbachが表現

したように、「単式簿記を使用する商人」<sup>14)</sup>、「法律はこのような商人を想定していたのであって、(ドイツ普通商法が起草される) 1857年には、まだ非常に少なかった複式簿記を使用する商人を想定していなかった」<sup>14)</sup>のである。事実、Schiebe は表現する。「複式簿記は、それほど完全にも、全体的にも、認識されてはいない。ほぼ40年来、そのようである」<sup>78)</sup>と。

したがって、19世紀の中葉のドイツでは、すでに、Marpergerが表現したように、「簡素な様式、旧い様式として」<sup>17)</sup>、実際には、「単式簿記」の帳簿が備付けられたにちがいない。1794年の「プロシア普通国法」と1861年の「ドイツ普通商法」が公布される間に、Schiebe によって出版される印刷本は、フランスに出版されるのではなく、ドイツに出版されて、「単式簿記」の部と「複式簿記」の部に区分するのは、「複式簿記」の帳簿が備付けられるように啓蒙されたからではなかろうか。事実、「複式簿記」の帳簿を意識して、「単式簿記」の帳簿が備付けられる。それだけではない。単式簿記によって作成される「財産目録」(Inventarium)には、「財産目録の検証表」(Probe über das Inventarium)が作成される。

まずは、19世紀の中葉のドイツに、「完全にも、全体的にも、認識されている「単式簿記」の帳簿についてである。Schiebeは表現する。「単式簿記に絶対に必要である帳簿は、営業を正規に記録して、これから損益を計算しようとする場合に、少なくとも、1番目に『日記帳および仕訳帳』(Memorial und Journal)、2番目には、『元帳』(Hauptbuch)、3番目には、『現金出納帳』(Cassabuch)、4番目には、『商品売買帳』(Waarenbuch)である」と<sup>79)</sup>。

そこで、Schiebeの例示する「日記帳および仕訳帳」には、商品を掛で売上げると、売上先は債務者であるので、

「誰それは借方 (Soll) (支払うべし=私に借りている)」と記録すると同時に、左端の行には、転記される「元帳」(債務者帳)を意味する「元帳」(H.B.)と丁数、転記される「商品売買帳」を意味する「商帳」(W.B.)と丁数を記録

78) Schiebe, August; *Die Lehre der Buchhaltung, theoretisch und practisch dargestellt*, Grimma 1836, S.84.

79) Schiebe, August; *a. a. O.*, S.25. 二重括弧は筆者。

する。しかし、相手を意味する「貸方」として、「商品」を記録することはない。商品の種類、品番、目方ないし寸法、単価を叙述的に、文章で記録するだけである。現金を貸付けても同様。貸付先は債務者であるので、

「誰それは借方（支払うべし＝私に借りている）」と記録すると同時に、左端の行には、転記される「元帳」（債務者帳）を意味する「元帳」と丁数、転記される「現金出納帳」を意味する「現帳」（C.B.）と丁数を記録する。しかし、相手を意味する「貸方」として、「現金」を記録することはない。受取期日と受取場所を叙述的に、文章で記録するだけである。債務者が返済すると、これとは反対に、

「誰それは貸方（Haben）（持つべし＝私に貸している）」と記録すると同時に、左端の行には、転記される「元帳（債務者帳）」を意味する「元帳」と丁数、転記される「現金出納帳」を意味する「現帳」と丁数を記録する。しかし、相手を意味する「借方」として、「現金」を記録することはない。債務者が返済する旨を記録するだけである<sup>80)</sup>。

これに対して、商品を掛で仕入れると、仕入先は債権者であるので、

「誰それは貸方（Haben）（持つべし＝私に貸している）」と記録すると同時に、左端の行には、転記される「元帳」（債権者帳）を意味する「元帳」（H.B.）と丁数、転記される「商品売買帳」を意味する「商帳」（W.B.）と丁数を記録する。しかし、相手を意味する「借方」として、「商品」を記録することはない。商品の種類、品番、目方ないし寸法、単価を叙述的に、文章で記録するだけである。現金を借入れても同様。借入先は債権者であるので、

「誰それは貸方（持つべし＝私に貸している）」と記録すると同時に、左端の行には、転記される「元帳」（債権者帳）を意味する「元帳」と丁数、転記される「現金出納帳」を意味する「現帳」（C.B.）と丁数を記録する。しかし、相手を意味する「借方」として、「現金」を記録することはない。支払期日と支払場所を叙述的に、文章で記録するだけである。債権者に返済すると、これとは反対に、

---

80) Vgl., Schiebe, August; a. a. O., S.51ff.

「誰それは借方（SoH）（支払うべし＝私に借りている）」と記録すると同時に、左端の行には、転記される「元帳」（債権者帳）を意味する「元帳」と丁数、転記される「現金出納帳」を意味する「現帳」と丁数を記録する。しかし、相手を意味する「貸方」として、「現金」を記録することはない。債権者に返済する旨を記録するだけである<sup>80)</sup>。

ところが、商品を現金で売買すると、「借方」としても、「貸方」としても、記録することはない。商品を現金で売上げると、

「現金で誰それに売上げる」と記録すると同時に、左端の行には、転記される「商品売買帳」を意味する「商帳」と丁数、転記される「現金出納帳」を意味する「現帳」と丁数を記録する。商品の種類、品番、目方ないし寸法、単価を叙述的に、文章で記録するだけである。

これに対して、商品を現金で仕入れると、

「現金で誰それから仕入れる」と記録すると同時に、左端の行には、転記される「商品売買帳」を意味する「商帳」と丁数、転記される「現金出納帳」を意味する「現帳」と丁数を記録する。商品の種類、品番、目方ないし寸法、単価を叙述的に、文章で記録するだけである<sup>80)</sup>。

しかし、資本金、損失（費用）と利益（収益）については、現金を受取るか、現金を支払う旨を記録すると同時に、左端の行には、転記される「現金出納帳」を意味する「現帳」と丁数を記録するだけである。したがって、資本金、損失（費用）と利益（収益）について記録することはない<sup>80)</sup>。

したがって、「相手」を意味する「借方」、「相手」を意味する「貸方」が記録されることはないが、債権の発生は「借方」、債権の消滅は「貸方」、これに対して、債務の発生は「貸方」、債務の消滅は「借方」と記録される。それだけではない。左端の行には、転記される「元帳」（債務者帳と債権者帳）、「現金出納帳」、「商品売買帳」を意味する「元帳」、「現帳」、「商帳」と丁数が記録されるので、「仕訳帳」ではある。しかし、「借方」と「貸方」に分解して記録されることはない。商品の種類、品番、目方ないし寸法、単価、さらに、債権の受取期日と受取場所、債務の支払期日と支払場所を叙述的に、文章で記録することでは、「日記帳」でもある。

さらに、Schiebeの例示する「元帳」であるが、単式簿記の本来の元帳、「債権（債務者）帳」と「債務（債権者）帳」である。しかし、「現金出納帳」にしても、「商品売買帳」にしても、「日記帳および仕訳帳」から転記されるので、いずれも単式簿記の元帳であるにちがいない。

1. 元帳<sup>81)</sup>には、債務者ごとに「債務者帳」が備付けられる。債権者ごとに「債権者帳」が備付けられる。帳簿の見開きの中央に、

「誰それは」、左側の面に、「借方 (Soll) (支払うべし=私に借りている)」, 右側の面には、「貸方 (Haben) (持つべし=私に貸している)」とだけ標記して、債務者は、仕訳帳から債務者帳の左側、借方の面に転記する（債権の発生）。債務者が返済すると、債務者は、仕訳帳から債務者帳の右側、貸方の面に転記する（債権の消滅）。これに対して、債権者は、仕訳帳から債権者帳の右側、貸方の面に転記する（債務の発生）。債権者に返済すると、債権者は、仕訳帳から債権者帳の左側、借方の面に転記する（債務の消滅）。しかし、企業の決算時、「決算日」に、残高があるとしたら、債務者ごとに「債権残高」を債務者帳の右側、貸方の面に、債権者ごとに「債務残高」を債権者帳の左側、借方の面に記録して、新しい債務者帳の左側、借方の面に、新しい債権者帳の右側、貸方の面に繰越される。

2. 現金出納帳<sup>82)</sup>には、帳簿の見開きの中央に、

「現金は」、左側の面に、「収入 (Einnahme), 括弧を付しては「借方 (支払うべし=私に借りている)」, 左側の面には、「支出 (Ausgabe), 括弧を付しては「貸方 (持つべし=私に貸している)」とだけ標記して、収入は、仕訳帳から現金出納帳の左側、収入 (借方) の面に転記する（現金の収入）。これに対して、支出は、仕訳帳から現金出納帳の右側、支出 (貸方) の面に転記する（現金の支出）。しかし、企業の決算時、「決算日」に、残高があるとしたら、現金出納帳の右側、支出 (貸方) の面に「現金残高」を記録して、新しい現金出納帳の収入 (借方) の面に繰越される。

81) Vgl., Schiebe, August; a. a. O., S.56ff.

82) Vgl., Schiebe, August; a. a. O., S.64f.

3. 商品売買帳<sup>83)</sup>には、商品の種類ごとに、帳簿の見開きの中央に、

「商品」は、左側の面に、「仕入」(Eingang)、括弧を付しては「借方(支払うべし=私に借りている)」, 左側の面には、「売上」(Ausgang)、括弧を付しては「貸方(持つべし=私に貸している)」とだけ標記して、仕入は、仕訳帳から商品売買帳の左側、仕入(借方)の面に転記する(商品の仕入)。これに対して、売上は、仕訳帳から商品売買帳の右側、売上(貸方)の面に転記する(商品の売上)。しかし、企業の決算時、「決算日」に、残高があるとしたら、商品売買帳の右側、売上(貸方)の面に「商品残高」を記録して、新しい商品売買帳の左側、仕入(借方)の面に繰越される。

したがって、「元帳」(債務者帳と債権者帳)には、帳簿の見開きの左側の面は「借方」、右側の面は「貸方」と標記して、借方の面には、債権の発生と債務の消滅、貸方の面には、債務の発生と債権の消滅が記録されるので、複式簿記によって開設される債権勘定と債務勘定、まさに「人名勘定」が備付けられる。さらに、「現金出納帳」、「商品売買帳」には、帳簿の見開きの左側の面は「収入」または「仕入」、括弧を付しては「借方」、右側の面は「支出」または「売上」、括弧を付しては「貸方」と標記して、借方の面には、現金の収入と商品の仕入、貸方の面には、現金の支出と商品の売上が記録されるので、反対記録によって、この人名勘定に相互に連携して、現金勘定、商品勘定、したがって、まさに「物財勘定」が備付けられる。

しかし、断片的でしかなく、反対記録によって、組織的に相互に連携するにしても、まだ完全ではない。人名勘定と物財勘定は連携するにしても、この人名勘定、この物財勘定に連携しては、損失(費用)勘定および利益(収益)勘定、はては損益勘定と資本金勘定、したがって、「名目勘定」が備付けられることはない。したがって、複式簿記に比較して組織的ではないので、非組織的はあるが、単純な簿記ないし簡単な簿記である「単式簿記」の帳簿の域に留まる。

ところが、利益(収益)と損失(費用)、したがって、資本の増減までも記

83) Vgl., Schiebe, August; a. a. O., S.68ff.

録する「複式簿記」ほどではないにしても、人名勘定と物財勘定が連携することによっては、せいぜい債権と債務の増減だけを記録する「非組織的な単式簿記」から、財産目録に収録するということで、資産と負債の増減を記録する「組織的な単式簿記」にまで改良される。「複式簿記」の帳簿を意識して、「単式簿記」の帳簿が備付けられるのである。

もちろん、プロシア普通国法に規定される「商業帳簿」も、ドイツ普通商法に規定される「商業帳簿」も、債権者または出資者との係争時に、「証拠書類」として提出される帳簿である。したがって、「複式簿記」の帳簿が備付けられるかぎりでは、帳簿締切によって、「残高勘定」の貸借対照表が作成されるのだが、「単式簿記」の帳簿が備付けられるかぎりでは、そのような貸借対照表が作成されるはずもない。したがって、帳簿締切後に、「財産目録」と「財産目録の貸借対照表」が作成されるしかない。

そこで、「財産目録の貸借対照表」についてであるが、財産目録を合計して作成される。しかし、「財産目録」を作成するということでは、Savary, de la Porteの例示する「財産目録」には、「実地棚卸」によって記録するしかないのだが、そのように記録されることはない。「元帳」である債務者帳と債権者帳では、債権残高と債務残高は、企業の決算時、「決算日」に、「残高」(Saldo)<sup>84)</sup>と記録して繰越されるしかないのだが、「現金出納帳」では、現金残高は、括弧を付して「残高」とは記録されるが、企業の決算時、「決算日」に「現金在高」(Cassabestand)<sup>85)</sup>と記録して繰越される。さらに、商品売買帳では、商品残高も、括弧を付して「残高」とは記録されるが、企業の決算時、「決算日」に、「財産目録(実地棚卸)による棚卸在高」(laut Inventarium vorräthig)(翌期に記録するのは、Vorrath laut Inventarium)<sup>86)</sup>と記録して繰越される。「残高」とだけ記録して繰越されるのではない。したがって、元帳である債務者帳と債権者帳には、帳簿在高、帳簿価額が記録されるしかないのだが、現金出納帳と商品売買帳には、実際在高、実際価額が記録されるので、帳簿締切後

84) Schiebe, August; *a. a. O.*, S.56ff.

85) Schiebe, August; *a. a. O.*, S.64f.

86) Schiebe, August; *a. a. O.*, S.68ff. 括弧内は筆者。

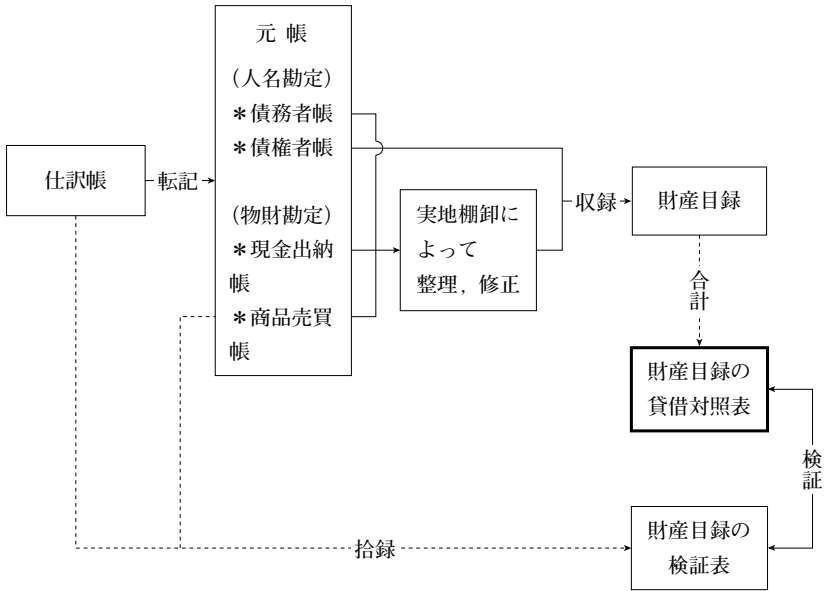
の实地棚卸ということにはならない。「帳簿締切前」の实地棚卸ということになる。事実、Schiebeは表現する。「財産目録を作成するのに必要な『予備手続き』をすると、帳簿のすべてが記録して整理される。そこでは、整理して修正されねばならない」<sup>87)</sup>と。

したがって、Savary, de la Porteの例示する「財産目録」とは相違する。「帳簿棚卸」によって記録される帳簿在高、帳簿価額は、財産目録に収録されるまでに、実際在高、実際価額に整理、修正しておかねばならない。「帳簿締切前」の实地棚卸によって整理、修正しておかねばならないのである。複式簿記の帳簿が締切られて、「残高勘定」に振替えられるように、「帳簿締切前」の实地棚卸によって整理、修正されることでは、实地棚卸は「帳簿締切の予備手続き」でしかない。これまた、「複式簿記」の帳簿を意識して、「単式簿記」の帳簿が備付けられるのである。したがって、「単式簿記」の帳簿とは、どのように関わったかとなると、まさに直接に関わることによって、「財産目録」が作成されることになる。「財産目録の検証表」については後述。図15を参照。

---

87) Schiebe, August; *a. a. O.*, S.279. 二重括弧は筆者。





- \* 債権も、債務も、「帳簿棚卸」によって評量することにはなるのだが、債権を評価するには、「貸倒見込損」だけ減価して記録されることもあるので、債権は、現金および商品と同様に、実地棚卸によって整理、修正。
- \* 「財産目録の検証表」には、商品売買益または商品売買損を「商品売買帳」から拾録。これ以外の利益（収益）および損失（費用）を「仕訳帳」から拾録。

図15

そこで、帳簿締切前の「実地棚卸」についてであるが、帳簿締切後の実地棚卸と同様。実地棚卸は、「評量」して「評価」することを意味するとしたら、「實際在高」を評量して、「實際価額」を評価しなければならない。Schiebeは表現する。

1. 現金について。「財産目録を作成するには、まずは、現金出納帳から開始する。残高は『現金在高』に完全に一致しなければならない<sup>88)</sup>と。

したがって、実地棚卸によって、現金を評量しては、「現金過不足」だけ増

88) Schiebe, August; a. a. O., S.79. 二重括弧および括弧内は筆者。

減して、現金在高だけが記録される。

2. **商品**について。「商品の『棚卸在高』は、商品売買帳で繰越して、倉庫に現存していなければならないように記録される」<sup>88)</sup>。「商品の評価については、処理手続きが相違する。多くは商品を市場価格で評価する。市場価格のない商品、たとえば、奢侈品、流行品などは、その価値で評価する。そのようにしないなら、このような商品は、市場価格か、原価価格のいずれかで評価するが、ある品目、他の品目を評価する場合に、多かれ少なかれ減額したのに対応して、その金額からは、2、3パーセント、あるいは、それ以上に、たとえば、5、10、15パーセントを控除する。これ以外の自己の商品は買入価格で評価する。しかし、財産目録の作成時に、商品の価格が原価価格の買入価格よりも低下しているなら、この低価、したがって、現在、その商品が現在、持たねばならない価格が記録される。しかし、そのように評価するのは、売行きのよい商品にのみ適用されうる」<sup>89)</sup>と。

したがって、実地棚卸によって、商品を評量しては、「棚卸減耗損」だけ減価して記録される。商品を評価しては、「商品評価（低価）損」、「品質低下損」だけ減価して記録される。「市場価格」で評価するのは、「原価価格の買入価格よりも低下しているなら、この低価」、したがって、「市場価格か、原価価格のいずれかで評価する」からである。原則として「取得原価」で評価することに変化はない。

3. **債権**について。「通常、そうであるように、元帳から誘導される債務者（債権）が記録される」<sup>87)</sup>。「債務者が良好であるとはかぎらない場合、したがって、支払能力があるとはかぎらない場合には、『良好な債務者』、『疑わしい債務者』および『不良な債務者』に分類しなければならない」<sup>87)</sup>。しかも、「財産目録の資産には、一時的にして疑わしい債権 (temporäre und zweifelhafte Gegenstände) は全額でなく、見積価額 (見積価値) (muthmasslicher Werth) だけを記録することに注意。そのようにしないなら、資産は過大に記録されるからである」<sup>90)</sup>と。

89) Schiebe, August; a. a. O., S.277f.

90) Schiebe, August; a. a. O., S.261. 括弧内は筆者。

したがって、実地棚卸によって評量することはないが、債権を評価しては、「確実な債権」、「疑わしい債権」および「不良な債権」に区分して記録される。疑わしい債権については、「貸倒見込損」だけ減価して記録される。

4. 動産について。「商業に使用される動産の勘定については、減損または摩耗に対して何パーセントか（10パーセント）が減価償却されて、残存する在高が記録される」<sup>91)</sup>と。

したがって、実地棚卸によって評量することはないが、動産を評価しては、何パーセントかの減損または摩耗だけ「減価償却」。減価して記録される。

それでは、「財産目録」は、どのように作成されるであろうか。Schiebeは表現する。「すべての帳簿の勘定を締切ったところで、『財産目録』を作成する。財産目録に商業財産の項目を収録するには、まずは、資産 (Aktiva) を記録して、負債 (Passiva) を記録する。資産から負債を控除すると、その残高は『正味財産』(reines Vermögen) を意味する。しかし、純利益を計算するには、正味財産から以前の財産目録に計算された (正味) 財産を控除するか、状況表 (Status) が作成されていないなら、当初の (正味) 財産を控除する。その残余 (Rest) が純利益である。(純) 損失が発生する場合には、これとは反対に控除して計算される」<sup>92)</sup>。したがって、「すべての資産を合計したところで、債務者 (債権) と同様に、元帳から誘導される債権者 (債務) だけの負債が記録される。それから、『正味財産』を決定して、『純利益』を決定する」<sup>88)</sup>と。

そこで、Schiebeの例示する「財産目録」には、「私の全体の資産と負債の財産目録」(Inventarium meiner sämtlichen Aktiva und Passiva) と標記して、資産と負債を上下に記録する<sup>93)</sup>。資産は、現金、商品、債権の順序で記録する。現金は、「現金出納帳」で繰越される「現金在高」(Baarer Cassabestand) を記録する。商品は、商品の種類ごとに区分して、「商品売買帳」で繰越される「商品の棚卸在高」(Vorräthige Waaren) を記録する。債権は、手形とは区分

91) Schiebe, August; a. a. O., S.278f.

92) Schiebe, August; a. a. O., S.77. 二重括弧および括弧内は筆者。

93) Vgl., Schiebe, August; a. a. O., S.78.

して、債務者ごとに、「元帳」である債務者帳で繰越される「債務者」(Debitoren)を記録する。これに対して、負債は、債務として、債権者ごとに、「元帳」である債権者帳で繰越される「債権者」(Creditoren)を記録する。したがって、Savary, de la Porteの例示する「財産目録」と同様に、財産目録は、資産と負債を上下に記録する「資産と負債の明細表」であるにちがいない。

しかも、それだけではない。Schiebeの例示する「財産目録」には、「資産の合計」と「負債の合計」を計算すると、その下欄には、「資産」から「負債を控除」(ab davon die Passiva)を別記して、「正味財産」を計算する<sup>93)</sup>。さらに、その下欄には、「正味財産」から「当初の財産を控除」(ab das ursprüngliche Vermögen)を別記して、「残余は、純利益」(bleibt reiner Gewinn)と記録して、「期間利益」を計算する<sup>93)</sup>。

したがって、Savary, de la Porteの例示する「財産目録の貸借対照表」とは相違する。勘定様式の「財産目録の貸借対照表」ではなく、報告様式の「財産目録の貸借対照表」が作成される。しかも、本来の「財産目録」と合体して、本来の「財産目録の貸借対照表」が作成されるのである。しかし、報告様式の「財産目録の貸借対照表」は、資産と負債を左右に記録する「資産と負債の要約表」ではない。資産と負債を上下に記録して、「正味財産」を計算、さらに、「期間損益」を計算するために作成されるだけの「財産目録の合計表」であるにちがいない。図16を参照。

しかも、それだけではない。財産目録に計算される「期間損益」を検証するために、「財産目録の検証表」が作成される。Schiebeは表現する。「以前の財産目録を作成した後に、どれくらい財産が増加したか、減少したかが明白になる。しかし、いわゆる財産状態、それに、(純)利益または(純)損失が、財産目録から計算されると等しいかどうか、財産目録を作成した場合に、過誤がなかったかどうか、財産目録を作成する前に、帳簿で処理して、帳簿に移記、転記して、合計した場合に、過誤がなかったかどうか、さらに、どのように(純)利益が得られたか、どのように(純)損失を被ったかを調査しえないとしたら、『財産目録の検証表』を作成する以外に、証明する手段(Beweis-

mittel)はない。この検証表を作成するには、商品売買帳および仕訳帳から利益(収益)および損失(費用)を調査して、利益(収益)の合計と損失(費用)の合計の差額を計算する。財産目録に計算される差額と完全に一致しなければならない<sup>88)</sup>。したがって、「検証表に計算される純利益が、財産目録に計算される純利益に一致するなら、財産目録が正確であることを検証される。しかし、検証表によって証明されないとしたら、利益(収益)の項目と損失(費用)の項目を認識して記録するのに過誤があるか、財産目録自体に過誤がある。これが転記される帳簿自体にも過誤がある<sup>94)</sup>と。

もちろん、複式簿記の帳簿が締切られて、損失(費用)勘定と利益(収益)勘定が「損益勘定」に振替えられるようなことはない。しかし、「商品売買帳および仕訳帳から利益(収益)および損失(費用)を調査して、利益(収益)の合計と損失(費用)の合計の差額を計算する」ことでは、複式簿記によって開設される損益勘定に計算されると同様に、「期間損益」は計算される。したがって、損益勘定が「複式簿記の損益計算書」であるとしたら、このような財産目録の検証表は「単式簿記の損益計算書」であるのではなかろうか。事実、Schiebeは表現する。「利益(収益)と損失(費用)、純利益について<sup>95)</sup>、<sup>95)</sup>「単式簿記の『財産目録の検証表』と比較するなら、複式簿記でも、そのようになっているので、両者の簿記では完全に一致することに気付くであろう<sup>95)</sup>と。

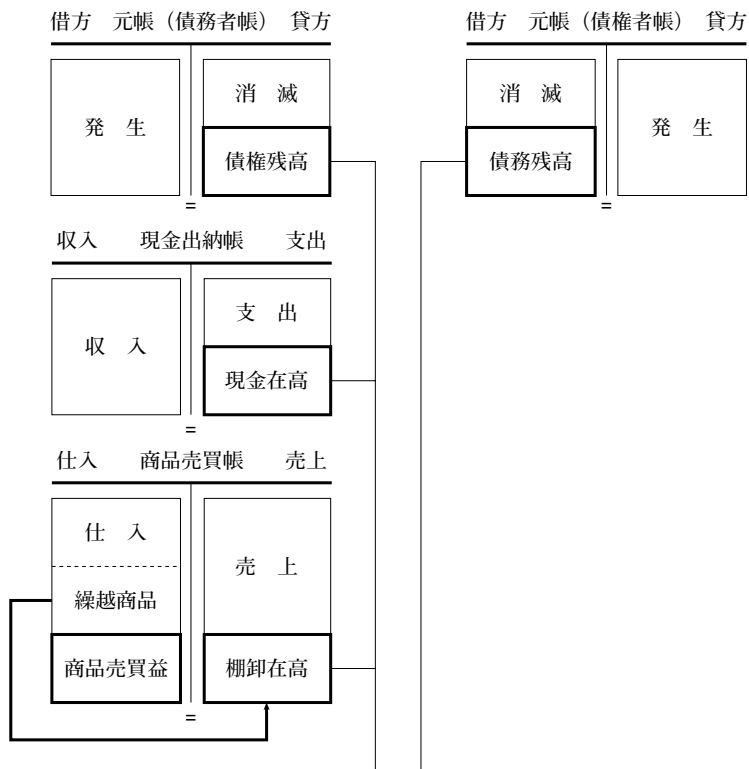
そこで、Schiebeの例示する「財産目録の検証表」には、そのように標記して、まずは、利益(収益)として、商品の種類ごとに、商品売買帳に計算される「商品売買益」(丁数1, 2, 3), 手形も、商品と同様に、商品売買帳に計算される「手形交換益」(丁数4), さらに、仕訳帳に記録される「運送料」(Spedition)(頁数3)を拾録して、総利益(総収益)(Gesamtgewinn)を計算する<sup>96)</sup>。これに対して、損失(費用)としては、仕訳帳に記録される「家事費」(Haushaltungskosten)(頁数1), 「売上値引」(Discont)(頁数4)および

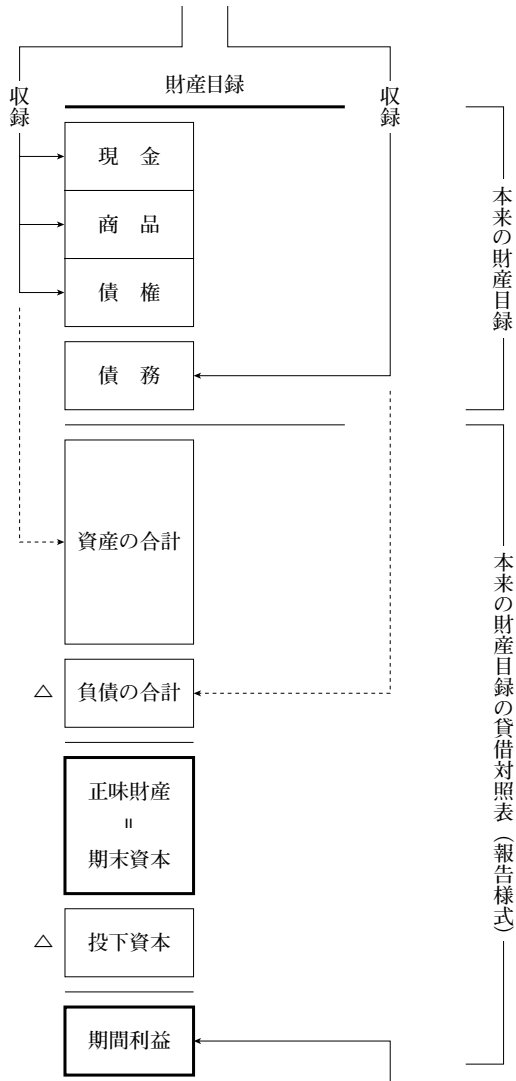
94) Schiebe, August; a. a. O., S.80. 括弧内は筆者。

95) Schiebe, August; a. a. O., S.281. 二重括弧および括弧内は筆者。

96) Vgl., Schiebe, August; a. a. O., S.80.

「諸掛り経費」(Handlung-Unkosten) (頁数4) を拾録して、総損失(総費用)(Gesamtverlust)を計算する<sup>96)</sup>。さらに、「総利益(総収益)」から「総損失(総費用)」を控除すると、「純利益、財産目録による純利益」(Reiner Gewinn, laut Inventarium)と記録して、「期間利益」を計算する<sup>96)</sup>。図16を参照。





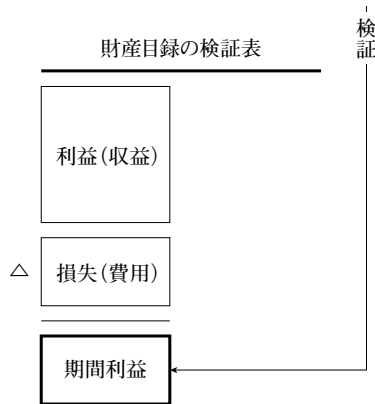


図16

本来、「財産目録」は、まずは、債権者に積明しするようにしておくために、破産自体が想定されて、さらに、常時、破産しないようにしておくために、破産防止が想定されて、「債権者(債務)に対する弁済能力」こそを確認するために作成されねばならなかったはずである。しかし、Schiebe自身、そのように表現することはない。「資産」と「負債」を収録するために作成されるだけである。さらに、Savaryの例示する「財産目録の貸借対照表」では、左側、借方の面の差額である正味財産に「資本金」を投射することによって、「期間損益」を計算したのも、de la Porteの例示する「財産目録の貸借対照表」では、「債務超過に陥らないだけの自己資本力」こそを確認しておかねばならなかったためか、右側、貸方の面に、期末資本を意味する「正味財産」を計算、その下欄に、「期末資本」を別記して、期末資本から投下資本である「資本金」を控除、「期間損益」を計算したのも、破産防止が想定されてこそ作成されねばならなかったはずである。しかし、Schiebe自身、そのように表現することはない。報告様式の「財産目録の貸借対照表」には、「資産の合計」と「負債の合計」だけを記録、「正味財産」を計算して、「期間損益」が計算されるだけである。したがって、1673年の「フランス商事王令」によって、破産、特に詐欺的な破産の横行に対抗するために、したがって、債権者を保護するために、財産目録を作成し



なければならなかったことは、Schiebe自身、忘れてしまったようですらある。

しかも、それだけではない。すでに、Marpergerが表現したように、「簡素な様式、旧い様式として、このような個々の項目に備付けられる帳簿が対立する」<sup>17)</sup>にもかかわらず、したがって、すでに、Sombartが表現したように、「単式簿記」は「特定の『システム』を持った簿記とも理解するなら、15世紀の末葉に完成された複式簿記は『単式簿記』に由来するようなことはない」<sup>22)</sup>にもかかわらず、「複式簿記」の帳簿を意識して、「単式簿記」の帳簿が備付けられるだけではない。財産目録に計算される「期間損益」を検証するために、「複式簿記の損益計算書」である損益勘定を意識して、「単式簿記の損益計算書」である財産目録の検証表までも作成される。しかし、複式簿記に比較して組織的ではないので、非組織ではあるが、単純な簿記ないし簡単な簿記を意味する「単式簿記」の帳簿であったにもかかわらず、「財産目録の検証表」までも作成されるとなると、非組織的であるばかりか、「複雑な簿記」ないし「煩雑な簿記」に陥ることは免れない。

事実、Schiebeは表現する。「商人は、通常、毎年財産目録を作成するか、自己の帳簿を締切って、自己の状況表を作成するので、単式簿記の場合、財産目録の検証表を作成するのに、いかに困難で煩雑、いかに手間暇が掛かるかは容易に理解されるであろう。そこで、単式簿記の欠陥、障害、信頼不足を回避するためには、仕訳帳に記録する項目を『複式簿記の規則』に基づいて記録、『複式簿記の理論』を持って、仕訳帳と元帳に記録、(残高勘定の)貸借対照表を誘導するなら、単式簿記の技法が完全に効力を失ってしまうことは明白になるであろう」<sup>97)</sup>と。

なお、Schiebeの例示する「仕訳帳」の頁数1、丁数1および丁数2の「元帳」である債権者帳と債務者帳、丁数1の「現金出納帳」、丁数1の「商品売買帳」、さらに、「財産目録」および「財産目録の検証表」を原文と共に表示することにする<sup>98) 99) 85) 100) 101) 94)</sup>。図17、図18、図19、図20、図21および図22を参照。

97) Vgl., Schiebe, August; *a. a. O.*, S.81. 二重括弧および括弧内は筆者。

98) Schiebe, August; *a. a. O.*, S.51.

99) Schiebe, August; *a. a. O.*, S.56f.

100) Schiebe, August; *a. a. O.*, S.68f.

101) Schiebe, August; *a. a. O.*, S.78.

仕訳帳

1834年 7月

頁数 1

元丁		Thlr.	gr
	_____ 1日 _____		
現帳 1.	現金を商業資金として出資する。	3000	—
	_____ 2日 _____		
現帳 1.	現金を家事費のために支払う。	50	—
	_____ 3日 _____		
商帳 1.	現金で当地のCarl Eulerから仕入れる。		
現帳 1.	記号C.E., ドミンゴ産の珈琲, 4樽。 1番, 総量 456ポンド, 風袋 52ポンド 2番, " 460 " , " 60 " 3番, " 456 " , " 56 " 4番, " 466 " , " 62 "		
	_____		
	総量1838ポンド, 風袋230ポンド 風袋 230 "		
	_____		
	純量1608ポンド, 単価gr5。	335	—
	_____ 4日 _____		
商帳 1.	現金で当地のAndreas Rodeに売上げる。		
現帳 1.	記号C.E., ドミンゴ産の珈琲, 1樽。 1番, 総量 456ポンド 風袋 52 "		
	_____		
	純量 404ポンド, 単価gr6。	101	—
	_____ 5日 _____		
商帳 2.	当地のOtto Keilbergは貸方。彼から仕入れる。支払期限は		
元帳 1.	2カ月。 記号P, イギリス産の精糖, 3樽。 1番, 総量14センチ. 12ポンド, 風袋1センチ. 2ポンド 2番, " 14 " .24 " , " 1 " .2 " 3番, " 14 " .20 " , " 1 " .2 "		
	_____		
	総量42センチ. 56ポンド, 風袋3センチ. 6ポンド 風袋 3 " .6 "		
	_____		
	純量39センチ. 50ポンド, 単価 $\frac{16}{100}$ Thlr。	631	—
	_____ 6日 _____		
元帳 2.	グリーンマのHartmannとAug.Friedleinは借方。彼らに売上げ		
商帳 1.	る。支払期限は2カ月。 記号C.E., ドミンゴ産の珈琲, 1樽。 2番, 総量 460ポンド 風袋 60 "		
	_____		

純量 400ポンド, 単価gr6.

100 —

\* 7月5日に記録される精糖は, 632Thlr.の誤植。

\* センテ, は, センテナール (Centenaar) の略。

Monat Juli 1834.

	1.	Rß	ℳ
C. B. 1.	Legte baar in die Casse als Handlungsfonds . . . . .	3000	—
	2.		
C. B. 1.	Nahm aus der Casse zur Bestreitung der Haus- haltung . . . . .	50	—
	3.		
W. B. 1.	Kaufte baar von <i>Carl Euler hier</i>		
C. B. 1.	C. E. 4 Fass Domingo - Caffee		
	No. 1. brutto 456 ℳ Tara 52 ℳ		
	- 2. - - 460 - - 60 -		
	- 3. - - 456 - - 56 -		
	- 4. - - 466 - - 62 -		
	brutto 1838 ℳ Tara 230 ℳ		
	Tara 230 -		
	netto 1608 ℳ à 5 ℳ pr. ℳ . . .	335	—
	4.		
C. B. 1.	Verkaufte baar an <i>Andreas Rode hier</i>		
W. B. 1.	C. E. 1 Fass Domingo - Caffee		
	No. 1. brutto 456 ℳ		
	Tara 52 -		
	netto 404 ℳ à 6 ℳ pr. ℳ . . .	101	—
	5.		
W. B. 2.	<i>Otto Keilberg hier . . . Haben.</i>		
H. B. 1.	kaufte von ihm, Ziel 2 Monat, P. 3 Fass Zucker engl. Raffinad		
	No. 1. brutto 14 ℳ 12 ℳ Tara 1 ℳ 2 ℳ		
	- 2. - - 14 - 24 - - 1 - 2 -		
	- 3. - - 14 - 20 - - 1 - 2 -		
	brutto 42 ℳ 56 ℳ Tara 3 ℳ 6 ℳ		
	Tara 3 - 6 -		
	netto 39 ℳ 50 ℳ à 16 ℳ pr. ℳ . . . . .	631	—
	6.		
H. B. 2.	<i>Hartmann &amp; Aug. Friedlein in Grimma</i>		
W. B. 1.	verkaufte ihnen, Ziel 2 Monat, C. E. 1 Fass Domingo - Caffee		
	No. 2. brutto 460 ℳ		
	Tara 60 -		
	netto 400 ℳ à 6 ℳ pr. ℳ . . .	100	—

4 \*

元帳 (債権者帳と債務者帳)

借方			当地の Otto Keilberg			貸方 丁数 1			
1834年 月 日		仕 丁	Thlr	gr	1834年 月 日		仕 丁	Thlr	gr
7 23	請求書に従い、私は 支払う。	5	500	—	7 5	精糖、3樽、1番か ら3番を仕入れる。			
31	残高。		131	6		支払期日は9月5日。	1	631	6
			631	6				631	6
					8 1	残高。		131	6

**1 Soll Otto Keilberg**

1834.			Jl. F°.	Rp	g
Juli	23.	Für meine Zahlung auf Rechnung . . . . .	5	500	—
	31.	- Saldo . . . . .		131	6
				631	6

<b>hier</b>		<b>Haben.</b>		
1834.		Jl. Fv.	Rp	s
Juli	5. Für 3 Fass Zucker No. 1—3, Werth pr. ..... 5. Septbr.	1	631	6
			631	6
Aug.	1. Saldo . . . . .		131	6

1



1834.		in Grimma	Haben. <sup>2</sup>		
Juli			Jl. F <sup>o</sup> .	R <sup>h</sup>	S
	22.	Für ihre Baarsendung . . . . .	4	98	12
	≡	- Discout . . . . .	≡	1	12
	31.	- Saldo . . . . .		287	12
				387	12

図18

## 現金出納帳

収入 (借方)			現金			支出 (貸方) 丁数 1		
1834年 月 日	仕 丁	Thr gr	1834年 月 日	仕 丁	Thr gr			
7 1	1	3000 —	7 2	1	50 —			
4			3					
8	1	101 —	7	1	335 —			
11	2	397 —	9	2	1188 —			
			16	2	1500 —			
	2	1005 —		3	5 12			

(右頁へ続く)



(左頁から続く)

17	運送人のKeilから受取る。手数料。1箱、陶器、3番の料金。	3	7	8	23	当地のOtto Keilbergに支払う。証券。	4	500	—
20	当地のTheodor Illersから受取る。掛売りの代金として、ドレスデンのAdolph Kressnerの請求書。	4	100	—	24	本月の諸掛り経費を支払う。備忘帳の何丁から移記。	4	30	—
22	グリンマのHartmannとAug. Friedleinから配達人の誰それを通して受取る。	4	98	12	31	現金在高(残高)。		1100	8
			4708	20				4708	20
8	1 現金在高		1100	8					

1

(Soll.)  
Einnahme.

Cassa.

1834.		Jl.	Rp	ℳ
		Fo.		
Juli	1. Legte baar in die Cassa als Handlungsfonds	1	3000	—
	4. Empfang von Andreas Rode hier für 1 Fass Domingo - Caffee No. 1, netto $\frac{1}{2}$ 404 à 6 ℳ	1	101	—
	8. " von Anton Meyer hier für No. 2. $\frac{1}{2}$ 400 auf Schlösing & Co. in Frankfurt a. M. . . . . à 99 $\frac{1}{2}$	2	397	—
	11. " von Gottfried Görlich hier für No. 1. $\frac{1}{2}$ 1000 auf Emil Trefftz in Frankfurt a. M. . . . . à 100 $\frac{1}{2}$	2	1005	—
	17. " von Fuhrmann Keil für Spesen- Nachnahme auf 1 Kiste Porzellan No. 3 . . . . .	3	7	8
	20. " von Theodor Illers hier für Rechnung Adolph Kressner in Dresden . . . . .	4	100	—
	22. " von Hartmann & Aug. Fried- lein in Grimma durch Boten X. . . . .	4	98	12
			<u>4708</u>	<u>20</u>
Aug.	1. Cassabestand . . . . .		1100	8

Cassa.		1 (Haben.) Ausgabe.		
1834.		Jl. F <sup>o</sup> .	R <sup>ß</sup>	ℳ
Juli	2. Nahm aus der Casse zur Bestreitung der Haushaltungskosten im Monat . . . .	1	50	—
	3. Zahlte an Carl Euler hier für 4 Fass Do- mingo-Caffee N <sup>o</sup> . 1 à 4, netto $\text{R} 1608$ à 5 ℳ	1	335	—
	7. „ an Gustav Gülich hier für $\text{R} 1200$ auf Frankfurt a. M. . . . . à 99	2	1188	—
	9. „ an Wäntig & Klemmen eine Tratte von Adolph Kressner in Dresden an deren Ordre . . . . .	2	1500	—
	16. „ Fracht von Dresden für 1 Kiste Porzel- lan No. 3 . . . . .	3	5	12
	23. „ an Otto Keilberg hier auf Rech- nung gegen Schein . . . . .	4	500	—
	24. „ für Handlungskosten in diesem Mo- nat, laut Notizbuch Fol. . . . .	4	30	—
	31. Cassabestand (Saldo) . . . . .		1100	8
			4708	20

5

商品売買帳

仕入 (借方)				珈 琲				売上 (貸方)				丁数 1	
1834年 月 日	Pfd	L		仕 丁	Thlr	gr	1834年 月 日	Pfd	L		仕 丁	Thlr	gr
7 3	1608	—	当地の Carl Euler から現金で仕入れる。記号 C.E., ドミンゴ産の珈琲。4 樽。 1 番, 総量 456 ポンド, 風袋 52 ポンド。 2 番, 総量 460 ポンド, 風袋 60 ポンド。 3 番, 総量 456				7 4	404	—	当地の Andreas Rode に現金で売上げる。単価 6 gr., 記号 C.E., 1 樽, 1 番。 グリムマの Hartmann と Aug. Friedlein に売上げる。単価 6 gr., 記号 C.E., 1 樽, 2 番。	1	101	—
						6		400	—		1	100	—

(右頁へ続く)

1

(Soll.)  
Eingang.

Caffee.

1834.	⌘		Jl. F°.	Rß	ℳ
Juli 3.	1608	—			
		Von Carl Euler hier baar gekauft à 5 ℳ pr. ⌘ . . . . .	1	335	—
		C. E. 4 Fass Domingo - Caffee			
		No. 1 brutto 456 ⌘ Tara 52 ⌘			
		- 2 - 460 - - 60 -			
		- 3 - 456 - - 56 -			
		- 4 - 466 - - 62 -			
	31.	Gewinn . . . . .		50	4
	1608	—		385	4
Aug. 1.	404	—		84	4
		Vorrath laut Inventarium à 5 ℳ . . . . .			
		C. E. 1 Fass Domingo - Caffee No. 4.			

(左頁から続く)

31		ポンド, 風袋 56ポンド。 4番, 総量466 ポンド, 風袋 62ポンド。 利益。	1	335	—	31	400	—	同仲買人に売 上げる。単価 6 gr., 記号C.E., 1樽, 3番。 財産目録による 棚卸在高。 記号C.E., 1樽, 4番。単価5 gr。	4	100	—
				50	4		404	—			84	4
	1608	—		385	4		1608	—			385	4
8	1	404	—	財産目録による 棚卸在高。 単価5 gr., 記号C.E., 1 樽, ドミンゴ 産の珈琲, 4 番。								
				84	4							

1  
(Haben.)  
Ausgang.

1834,	⌘		Jl. F°.	Rß	ℳ
Juli	4.	404			
	6.	400	1	101	—
	19.	400	1	100	—
	31.	400	4	100	—
		404		84	4
		1608		385	4

An Andreas Rode hier verkauft  
à 6 ℳ pr. ⌘, C. E. 1 Fass No. 1.  
= Hartmann & Aug. Fried-  
lein in Grimma verkauft à 6 ℳ  
C. E. 1 Fass No. 2.  
= die Nämlichen . . . à 6 ℳ pr. ⌘  
C. E. 1 Fass No. 3.  
laut Inventarium vorräthig:  
C. E. 1 Fass No. 4. . . . à 5 ℳ

図20

## 財産目録

私の全体の資産と負債の財産目録 1834年7月31日

	Thlr	gr	Thlr	gr
I. 資産				
1. 現金在高			1108	8
2. 商品の棚卸在高				
ドミンゴ産の珈琲, 1樽, 記号C.E.				
4番, 純量, 404ポンド, 単価 5 gr.	84	4		
精糖, 1樽, 記号P.				
3番, 単価 $\frac{16}{100}$ Thlr.	209	11		
ホンデュラス産の木材, 単価 $\frac{35}{100}$ Thlr.	175	—	468	15
3. 手形				
7番, 672Fl.33Kr. フランクフルト・アム・マインのLudwig Hempelに。24Fl.について, 相場99%で計算。			371	6
4. 債務者				
グリムマのHartmannとAugust Friedleinに。残高。	287	12		
ドレスデンのAdolph Kressnerに。残高。	214	—		
ナウムブルクのScharf et Hempelに。残高。	750	—		
フライベルクのFerdinand Wäntigに。残高。	474	13	1726	1
資産の合計			3666	6
II. 負債				
債権者				
当地のOtto Keilbergに。残高。	131	6		
フランクフルト・アム・マインのEmil Trefftzに。残高。	404	—		
負債の合計			535	6
資産			3666	6
負債を控除			535	6
正味財産			3131	—
当初の財産を控除			3000	—
残余は, 純利益			131	—

\* 当初の財産は、「仕訳帳」から収録。

**I n v e n t a r i u m**  
meiner sämtlichen Activa und Passiva  
am 31. Juli 1834.

<i>I. Activa.</i>	<i>Rß</i>	<i>℥</i>	<i>Rß</i>	<i>℥</i>
1. Baarer Cassabestand . . .			1100	8
2. Vorräthige Waaren, als:				
1 Fass Domingo - Kaffee, gez. C. E. No. 4, netto 404 <i>℔</i> à 5 <i>℥</i> pr. <i>℔</i> . . .	84	4		
1 Fass Zucker-Raffinad, gez. P. No. 3, à 16 <i>sp</i> pr. <i>℔</i> . . . . .	209	11		
Blauholz Honduras à 3½ <i>sp</i> pr. <i>℔</i> . . .	175	—	468	15
3. Wechsel im Portefeuille: No. 7. 672 Fl. 33 Kr. im 2½ Fl. Fuss, auf Ludwig Hempel in Frank- furt a. M., pr. den . . . à 99 . . .			371	6
4. Debitoren:				
Hartmann & August Friedlein in Grimma pr. Saldo . . . . .	287	12		
Adolph Kressner in Dresden pr. Saldo . . . . .	214	—		
Scharf et Hempel in Naum- burg pr. Saldo . . . . .	750	—		
Ferdinand Wäntig in Freiberg pr. Saldo . . . . .	474	13	1726	1
Gesamtsumme der Activa			3666	6
<b>II. Passiva.</b>				
<b>Creditoren:</b>				
Otto Keilberg hier . . . pr. Saldo	131	6		
Emil Trefftz in Frankfurt a. M. pr. Saldo . . . . .	404	—		
Gesamtsumme der Passiva			535	6
Die Activa belaufen sich auf . . .			3666	6
ab davon die Passiva . . . . .			535	6
bleibt reines Vermögen . . . . .			3131	—
ab das ursprüngliche Vermögen . . . . .			3000	—
bleibt reiner Gewinn . . . . .			131	—

## 財産目録の検証表

財産目録の検証表	
利益：	
商品	
珈琲。商品売買帳の丁数 1 によると、	50Thlr. 4gr.
精糖。      "      丁数 2 によると、	52 " .18"
木材。      "      丁数 3 によると、	87 " .12"
	190Thlr.10gr.
手形。      "      丁数 4 によると、	20 " .6 "
運送料。仕訳帳の頁数 3 によると、	1 " .20"
	212Thlr.12gr.
損失：	
家事費。仕訳帳の頁数 1 によると、	50Thlr.
売上値引。      "      頁数 4 によると、	1 " .12gr.
諸掛り経費。      "      頁数 3 によると、	30 " .
	81Thlr.12gr.
総利益	212Thlr.12gr.
総損失	81 " .12"
	131Thlr.
純利益。財産目録による純利益 131Thlr.	

\* 諸掛り経費が記録されるのは、頁数 4 の誤植。

Probe über vorstehendes Inventarium.	
<b>Gewinn auf Waaren, als:</b>	
auf Kaffee, laut Waarenbuch Fol. 1.	Rp 50 4 <i>st</i>
- Zucker - - - 2.	- 52 18 -
- Blauholz - - - 3.	- 87 12 -
	Rp 190 10 <i>st</i>
- Wechsel - - - 4.	. . . - 20 6 -
- Spedition, laut Journ: - 3.	. . . - 1 20 -
	Gesamtgewinn Rp 212 12 <i>st</i>
<b>Verlust durch Haushaltungskosten, laut Journal Fol. 1.</b>	
	Rp 50 - <i>st</i>
durch Discout, laut Journal Fol. 4.	- 1 12 -
durch Handlungs - Unkosten, laut Journal Fol. 3.	. . . - 30 - -
	Gesamtverlust Rp 81 12 <i>st</i>
Gesamtgewinn . . .	Rp 212 12 <i>st</i>
ab: Gesamtverlust . . .	- 81 12 -
Reiner Gewinn, laut Inventarium	Rp 131 - <i>st</i>

図22

ところで、Schiebeが表現するように、19世紀の中葉のドイツでは、「それほ



ど完全にも、全体的にも、認識されていない」[複式簿記]の帳簿についてである。de la Porteの例示する帳簿と同様に、日々の取引事象のメモ書きとして、層順的に、特に叙述的に、文章で記録するだけの「日記帳」(Memorial)、どの勘定に記録するか、いくらで記録するか、「二重記録」のために日々の取引事象を分解する「仕訳帳」(Journal)、さらに、分解する日々の取引事象をそれぞれの勘定に転記する「元帳」(Hauptbuch)、このような帳簿が備付けられる。

まずは、日記帳から移記すると、Schiebeの例示する「仕訳帳」には、「借方」の勘定として、

「誰それまたは何かあるものの勘定」と記録して、その下欄に、「相手」を意味する「貸方」(an)を冠しては、

「何かあるものまたは誰それの勘定」と記録する<sup>102)</sup>。

さらに、仕訳帳から転記すると、Schiebeの例示する「元帳」には、帳簿の見開きの中央に、

「誰それまたは何かあるものの勘定」、左側の面に「借方 (Soll) (支払うべし=私に借りている)」、右側の面に「貸方 (Haben) (持つべし=私に貸している)」と標記して、「借方」の面、その下欄には、「相手」を意味する「貸方」(An)を冠して、

「何かあるものまたは誰それの勘定」、

これに対して、「貸方」の面、その下欄には、「相手」を意味する「借方」(Pr)を冠して、

「何かあるものまたは誰それの勘定」と記録する<sup>103)</sup>。

さらに、企業の決算時、「決算日」に、帳簿記録から帳簿締切に移行すると、Schiebeは表現する。「まずは、すべての利益 (収益) について、利益 (収益) を記録する勘定を相手に、損益勘定の貸方に記録される。これに対して、利益 (収益) を記録する勘定には、損益勘定が借方に記録される。すべての損失 (費用) については、損失 (費用) を記録する勘定を相手に、損益勘定の借方に記録される。これに対して、損失 (費用) を記録する勘定には、損益勘定が貸方に記録される。このようにして、損益勘定が締切られることになる。損益勘定の貸方から

102) Vgl., Schiebe, August; a. a. O., S.285ff.

103) Vgl., Schiebe, August; a. a. O., S.292ff.

借方を控除して計算される『純利益』は資本金勘定に振替えられる<sup>104)</sup>と。

最後に、『残高勘定』(Bilanz-Conto)によって締切られる<sup>105)</sup>と、Schiebeは表現する。「残高勘定には、資産を計算するすべての勘定、たとえば、現金勘定、商品勘定、手形勘定、債務者(債権)勘定の残高が借方に記録される。これに対して、これらの勘定には、貸借平均して、残高勘定が貸方に記録される。支払いを負うすべての勘定である債権者(債務)勘定の残高も、資本金勘定の残高も、貸方に記録される。これに対して、これらの勘定には、貸借平均して、残高勘定が借方に記録される。このようにして、残高勘定は『財産目録』と全く同様になる。残高勘定の借方には資産、貸方には負債、さらに、貸借平均して、資本金勘定の残高を収録する。資本金勘定の残高は、残高勘定の差額と等しくなければならない<sup>105)</sup>と。

もちろん、de la Porteの例示する「残高勘定」と同様に、「帳簿棚卸」によって記録される帳簿在高、帳簿価額は、残高勘定に振替えられるまでに、実際在高、実際価額に整理、修正しておかねばならない。「帳簿締切前」の实地棚卸によって整理、修正しておかねばならないのである。实地棚卸は「帳簿締切の予備手続き」でしかない。したがって、「複式簿記」の帳簿とは、どのように関わったかとなると、複式簿記の帳簿が締切られて、「残高勘定」に振替えられるので、まさに直接に関わることになる。

したがって、「複式簿記」の帳簿を意識して、「単式簿記」の帳簿が備付けられるだけではない。勘定様式ではなく、報告様式ではあるが、残高勘定である「複式簿記の貸借対照表」を意識して、「単式簿記の貸借対照表」である財産目録の貸借対照表が作成される。Schiebeは表現する。「残高勘定では、『財産目録』と『資本金勘定』が完全に一致しなければならない。資本金勘定の残高は、財産目録の残高、資産と負債の差額と等しくなければならないのである。したがって、残高勘定は、元帳の勘定様式、締切勘定(Schluss-Conto)として記録される相違があるだけで、(資本金勘定に計算される)『正味資本』(reines Kapital)である差額を組入れて、財産目録になる<sup>105)</sup>と。

本来、期間利益は「投下資本の回収余剰」として計算されるはずである。そうであるとしたら、まずは、「財産目録」に記録される資産(現金+商品+債

104) Schiebe, August; *a. a. O.*, S.280. 二重括弧および括弧内は筆者。

105) Schiebe, August; *a. a. O.*, S.189. 二重括弧および括弧内は筆者。

権）から負債（債務）を控除して、報告様式の「財産目録の貸借対照表」には、資産の合計と負債の合計の差額である「正味財産」が計算される。資本変動の結果としての「期末資本」を意味する。

したがって、期末資本から投下資本である資本金を控除して、「投下資本の回収余剰」を計算するには、すでに、Savaryが例示したように、財産目録の貸借対照表の左側、借方の面の差額である正味財産に「資本金」を投射することによって計算するのであるが、すでに、de la Porte が例示したように、財産目録の貸借対照表の右側、貸方の面に、「期末資本」を意味する「正味財産」を計算して記録されてしまうと、その下欄に、「期末資本」を別記して、期末資本から投下資本である「資本金」を控除することによって計算するしかない。

そこで、Schiebeの例示する報告様式の「財産目録の貸借対照表」は、de la Porteの例示する勘定様式の「財産目録の貸借対照表」と同様。資産の合計から負債の合計を控除して、「期末資本」を意味する「正味財産」が計算して記録される。したがって、「投下資本の回収余剰」を計算するには、その下欄に、「期末資本」を別記して、期末資本から投下資本である「資本金」を控除することによって計算することになる。期末資本から「資本金」を控除することによって、期末資本に「余剰」があるとしたら、投下資本は維持されて、維持「余剰」については、さらに、その下欄に、資本変動の結果としての「資本余剰」が計算される。「期間利益」が計算されるのである。これに対して、期末資本から「資本金」を控除することによって、期末資本に「不足」があるとしたら、投下資本は維持されることがない。維持「不足」については、その下欄に、資本変動の結果としての「資本不足」が計算される。「投下資本の回収不足」が計算される。「期間損失」が計算されるのである。

もちろん、複式簿記によって開設される「損益勘定」に計算される「期間利益」は、投下資本の回収余剰ではあるが、資本変動の原因としての「費用に対する収益余剰」である<sup>34)</sup>。これに対して、「損益勘定」に計算される「期間損失」は、投下資本の回収不足ではあるが、資本変動の原因としての「費用に対する収益不足」である<sup>34)</sup>。「損益勘定」に計算される期間利益または期間損失は、元入資本に追加資本および資本引出を記録する資本金勘定に振替えられる。複式

簿記によって開設される「資本金勘定」に計算される資本金残高（元入資本＋追加資本－資本引出土期間損益）は、資本変動の原因としての「期末資本」を意味する。さらに、複式簿記によって開設される「残高勘定」に計算される正味財産は、資本変動の結果としての「期末資本」を意味する。資本金残高が残高勘定に振替えらることによって、資本変動の原因としての「期末資本」（正味資本）が、資本変動の結果としての「期末資本」（正味財産）によって保全されるのは、残高勘定である「複式簿記の貸借対照表」なのである<sup>35)</sup>。

したがって、期間損益が資本金勘定に、さらに、資本金残高が残高勘定に振替えらることによって、資本変動の原因としての「期末資本」が、資本変動の結果としての「期末資本」によって保全されるためには、すでに、Schiebeが表現するように、「残高勘定では、『財産目録』と『資本金勘定』が完全に一致しなければならない。資本金勘定の残高は、財産目録の残高、資産と負債の差額と等しくなければならないのである。したがって、残高勘定は、「資本金勘定に計算される『正味資本』である差額を組入れて、財産目録になる」のである。図23を参照。

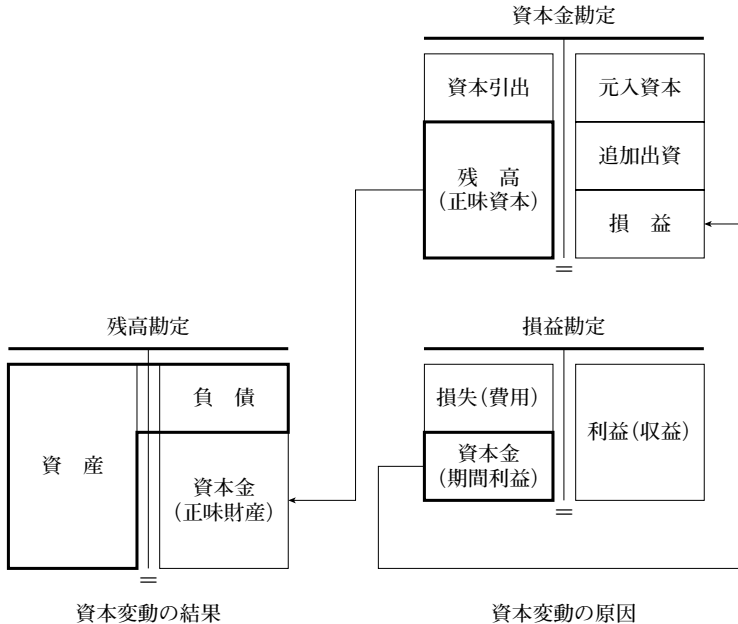


図23

しかし、「財産目録の貸借対照表」は、複式簿記によって開設される「残高勘定」とは相違する。残高勘定には、期間損益が計算されることはない。期間損益が計算されるのは「損益勘定」である。財産目録の貸借対照表に計算される正味財産も、資本変動の結果としての期末資本は意味する。しかし、「財産目録の貸借対照表」には、この期末資本から投下資本である資本金を控除して、資本の回収余剰を計算するのに、資産の合計から負債の合計を控除して、「期末資本」を意味する「正味財産」が計算して記録される。したがって、「投下資本の回収余剰」を計算するには、その下欄に、「期末資本」を別記して、期末資本から投下資本である「資本金」を控除することによって計算することになる。「期間利益」が計算されるのである。これに対して、投下資本の回収不足を計算するのも同様。その下欄に、「期末資本」を別記して、期末資本から投下資本である「資本金」を控除することによって計算することになる。「期間損失」が計算されるのである。

したがって、「財産目録の貸借対照表」に計算される「期間利益」は、資本変動の結果としての「投下資本の回収余剰」である。振替えられることもなく、「財産目録の検証表」に計算される、資本変動の原因である「費用に対する収益余剰」によって検証されるのである。これに対して、「財産目録の貸借対照表」に計算される「期間損失」は、資本変動の結果としての「投下資本の回収不足」である。これまた、振替えられることもなく、「財産目録の検証表」に計算される、資本変動の原因である「費用に対する収益不足」によって検証されるのである。

なお、Schiebe の例示する「仕訳帳」の頁数 1、さらに、「元帳」、丁数 1 の「資本金勘定」、丁数 8 の「損益勘定」および丁数 15 の「残高勘定」を原文と共に表示することにする<sup>106) 107) 108) 109)</sup>。図24、図25、図26および図27を参照。

106) Schiebe, August; *a. a. O.*, S.285.

107) Schiebe, August; *a. a. O.*, S.292f.

108) Schiebe, August; *a. a. O.*, S.296f.

109) Schiebe, August; *a. a. O.*, S.302f.

## 仕訳帳

1834年7月

頁数 1

元丁	日		Thlr	gr
$\frac{2}{1}$	1	現金勘定 貸方 資本金勘定。 商業資金として現金を出資する。	3000	—
$\frac{7}{2}$	2	家事費勘定 貸方 現金勘定。 現金を家事費のために支払う。	50	—
$\frac{3}{2}$		商品勘定 貸方 現金勘定。 現金で当地のCarl Eulerから仕入れる。 記号C.E., 4樽, ドミンゴ産の珈琲。純量1608ポンド。仕入帳の何丁から移記。単価 5 gr。	335	—
$\frac{2}{3}$	4	現金勘定 貸方 商品勘定。 現金で当地のAndreas Rodeに売上げる。 記号C.E., 1樽, ドミンゴ産の珈琲, 1番, 純量404ポンド。 売上帳の何丁から移記。単価 6 gr。	101	—
$\frac{3}{9}$	5	商品勘定 貸方 当地のOtto Keilberg。 彼から2カ月の支払期限で仕入れる。 記号P., 3樽, イギリス産の精糖, 純量39センチ.50ポンド。 仕入帳の何丁から移記。単価 $\frac{16}{100}$ Thlr。	631	6
$\frac{10}{3}$	6	グリムマのHartm.とAug. Friedlein 貸方 商品勘定。 彼らに2カ月の支払期限で売上げる。 記号C.E., 1樽, ドミンゴ産の珈琲, 2番, 純量400ポンド。 売上帳の何丁から移記。単価 6 gr。	100	—
		次頁繰越	4217	6

\* 7月5日に記録される精糖は、632Thlr.の誤植。したがって、次頁繰越は、4218Thlr.の誤植。

Monat Juli 1834.

		Rp	ℳ
.2. .1.	1. Cassa - Conto an Capital - Conto: legte baar in die Casse als Handlungsfonds . . .	3000	—
.7. .2.	2. Haushaltungs - Unkosten - Conto an Cassa - Conto: nahm aus der Casse zur Bestreitung der Haushaltung . . . . .	50	—
.3. .2.	3. Waaren - Conto an Cassa - Conto: kaufte baar von Carl Euler hier: C. E. 4 Fass Domingo - Caffee netto 1608 ℳ, laut Facturenbuch Fol. . . . . à 5 ℳ	335	—
.2. .3.	4. Cassa - Conto an Waaren - Conto: verkaufte baar an Andreas Rode hier C. E. 1 Fass Domingo - Caffee No. 1. netto 404 ℳ, laut Facturenbuch Fol. . . . . à 6 ℳ pr. ℳ	101	—
.3. .9.	5. Waaren - Conto an Otto Keilberg hier: kaufte von ihm, Ziel 2 Monat, P. 3 Fass Zucker, engl. Raffinad, netto 39 ℳ 50 ℳ, laut Facturenbuch Fol. . . . . à 16 pr. ℳ	631	6
.10. .3.	6. Hartm. & A g. Friedlein in Grimma an Waaren - Conto: verkaufte ihnen, Ziel 2 Monat, C. E. 1 Fass Domingo - Caffee No. 2. netto 400 ℳ, laut Facturenbuch Fol. . . . . à 6 ℳ pr. ℳ	100	—
	<i>Transport Rp</i>	4217	6

元帳 資本金鑑定

借方				資本金勘定				貸方 丁数 1				
1834年 月 日		仕 丁	元 丁	Thlr	gr	1834年 月 日		仕 丁	元 丁	Thlr	gr	
7	24	貸方 残高勘定。 残高。		6	15	3131	—	7	1	借方 現金勘定。 商業資金。		
									1	2	3000	—
									6	8	131	—
						3131	—				3131	—

\* 「財産目録」に計算される正味財産と比較。

1		Soll		Capital-	
1834.				Rp	st
Juli	24	An Bilanz-Conto, für Saldo . .		6	15 . 3131
					3131



<b>Conto</b>				<b>Haben.</b>	
				<i>Rß</i>	<i>ſt</i>
1384.					
Juli	1	Pr. Cassa-Conto, für Handlungsfonds	1	2	. 3000 —
	24	- Verlust- & Gewinn-Conto, für reinen Gewinn . . . .	6	8	131 —
					3131 —

図25

元帳 損益鑑定

借方		損益勘定				貸方 丁数 8					
1834年 月 日		仕 丁	元 丁	Thlr	gr	1834年 月 日		仕 丁	元 丁	Thlr	gr
7	22	貸方 Hartmannと A. Friedlein。売 上値引。	5	10	1	12	借方 諸口。利益。	5	—	212	12

(右頁へ続く)

8

Soll		Verlust- & Gewinn-				
1834.				Rß	s	
Juli	22	An Hartmann & A. Friedlein, für Discont . . . . .	5	10	1	12
	24	- Diverse, für Verlust . . . . .	5	—	80	—
	s	- Capital-Conto, für den reinen Gewinn & pr. Saldo . . .	6	1	131	—
					212	12

(左頁から続く)

24	貸方 諸口。損失。	5	—	80	—				
"	貸方 資本金勘定。								
	純利益。残高。	6	1	131	—				
				212	12			212	12

\* 「財産目録の検証表」に計算される純利益と比較。

Conto				Haben.			
1834.				8			
				Rp	K		
Juli	24	Pr. Diverse, für Gewinn . . . . .	5	212	12		
					212 12		

図26

元帳 残高鑑定

借方		残高勘定				貸方 丁数15						
1834年 月 日		仕 丁	元 丁	Thr	gr	1834年 月 日		仕 丁	元 丁	Thr	gr	
7	24	貸方 現金勘定。 現金在高。	6	2	1100	8	7	24	借方 Otto Keil- berg。残高。	6	9	131 —
"		貸方 商品勘定。 棚卸在高。	6	3	468	15	"		借方 Emil Tref- ftz。残高。	6	12	404 6
"		貸方 手形勘定。 手形在高。	6	4	371	6	"		借方 資本金勘定。 残高。	6	1	3131 —
"		貸方 Hartmannと A. Friedlein。残 高。	6	10	287	12						
"		貸方 Adolph Kres- ner。残高。	6	11	214	—						
"		貸方 ScharfとHe- mpel。残高。	6	13	750	—						
"		貸方 Ferdinand Wäntig。残高。	6	14	474	13						
					3666	6				3666	6	

\* 「財産目録」に収録される資産と負債と比較。

15

<b>Soll</b>		<b>Bilanz -</b>			
1834.			<i>Rp</i>	<i>ℳ</i>	
Juli	24	An Cassa-Conto, für baaren Cassabe- stand . . . . .	6 2	1100	8
=		- Waaren-Conto, für vorrätige Waaren . . . . .	6 3	468	15
=		- Wechsel-Conto, für vorrätige Wechsel . . . . .	6 4	371	6
=		- Hartmann & A. Friedlein, für Saldo . . . . .	6 10	287	12
=		- Adolph Kressner, für Saldo . .	6 11	214	—
=		- Scharf & Hempel, für desgl. . .	6 13	750	—
=		- Ferdinand Wäntig, - desgl. . .	6 14	474	13
				3666	6

1834.		Conto			15 Haben.	
					Rß	K
Juli	24	Per Otto Keilberg, für Saldo . . .	6	9	131	—
=		- Emil Trefftz, - desgl. . . .	6	12	404	6
=		- Capital-Conto, - desgl. . . .	6	1	3131	—
					3666	6

図27

このように、筆者は、わずか3冊でしかないが、筆者の脳裏から離れなかった問題を整理しうる印刷本を選定して、財産目録と貸借対照表は、どのように作成されたか、「単式簿記」の帳簿とは、どのように関わったか、さらに、「複式簿記」の帳簿とは、どのように関わったか、この問題を解明したところである。断片的ではあるが、単式簿記と複式簿記の関わりを解明することによって、「複式簿記会計」として進化したというべき卑見を披瀝しておこうとしたわけである。

最初に、1冊目であるが、1675年に Savaryによって出版される印刷本『完全な商人』（ドイツ語版が出版されるのは1676年）、さらに、2冊目としては、1704年に de la Porteによって出版される印刷本『商人および簿記方の学問』（第3版（1748年）のドイツ語版が出版されるのは1762年）、最後に、3冊目としては、1836年に Schiebeによって出版される印刷本『簿記論、理論と実務』を解明したことによって、筆者がこれまでに模索してきた問題、会計制度、会計理論と「複式簿記」の関わりを整理して、筆者なりの卑見だけでは披瀝しえたのではなからうか。

本来、複式簿記から「複式簿記会計」として進化する、まさに接点にある問題は「年度決算書」。いつから作成することが規定されたか、どのように作成されたかである。世界で最初に法律に規定されたのは、1673年の「フランス商事王令」、さらに、1807年の「フランス商法」である。「財産目録」を作成することが規定されたのである。財産目録が実地棚卸によって作成されると、「財産目録の貸借対照表」が作成されねばならない。したがって、両者が1対になってこそ、フランス商事王令に規定される「財産目録」であったにちがいない。

ところが、フランス商事王令に規定される「商業帳簿」は、債権者または出資者との係争時に、証拠書類として提出される帳簿である。したがって、「複式簿記」の帳簿が備付られるかぎりでは、帳簿締切によって、「残高勘定」の貸借対照表が作成されるのだが、「単式簿記」の帳簿が備付けられるかぎりでは、そのような貸借対照表が作成されるはずもない。帳簿締切後に、「財産目録」と「財産目録の貸借対照表」が作成されるしかない。

そこで、「単式簿記」と「複式簿記」のいずれを使用するかによって、二様

の財産目録が作成される。フランス商事王令に規定される「財産目録」は、「普通商人の財産目録」、単式簿記の貸借対照表である。これに対して、フランス商事王令に規定されることのない「財産目録」は、「大商人の財産目録」、複式簿記の貸借対照表である。大商人には、「複式簿記」が使用されたのだが、複式簿記を使用しえない普通商人には、複式簿記に比較して組織的ではないので、非組織的ではあるが、簡単な簿記ないし簡便な簿記を意味する「単式簿記」が使用されたことは想像するに難くない。

これに対して、ドイツで最初に法律に規定されたのは、1794年の「プロシア普通国法」、さらに、1861年の「ドイツ普通商法」である。しかし、「単式簿記」が使用されるのは、17世紀の中葉のフランスだけではなく、ドイツでは、19世紀の中葉でも同様。本来、「財産目録」としては、「単式簿記の貸借対照表」が作成されたはずである。「単式簿記」の帳簿が備付けられて、財産目録が作成されるのである。したがって、「単式簿記」の帳簿とは、どのように関わったかとなると、債権と債務について、直接に関わるのだが、「帳簿締切後」の实地棚卸ということでは、現金と商品について、間接に関わることによってしか、財産目録が作成されることはなかったはずである。

しかし、19世紀の中葉のドイツでは、そうではない。「帳簿締切前」の实地棚卸ということでは、債権と債務についてはばかりか、現金と商品についても、直接に関わることによって、財産目録が作成される。したがって、「複式簿記」の帳簿を意識して、「単式簿記」の帳簿が備付けられる。それだけではない。「複式簿記の貸借対照表」である残高勘定を意識して、「単式簿記の貸借対照表」である財産目録の貸借対照表が作成される。「複式簿記の損益計算書」である損益勘定を意識して、「単式簿記の損益計算書」である財産目録の検証表までも作成される。したがって、「単式簿記」は、非組織的であるばかりか、「複雑な簿記」ないし「煩雑な簿記」に陥ることは免れない。そのために、「複式簿記」の帳簿が備付けられるように啓蒙される。したがって、組織的な簿記を意味する「複式簿記」こそが使用されて、残高勘定である「複式簿記の貸借対照表」が作成されるようになるのではなかろうか。

実際、単式簿記の「旧い様式」が複式簿記の「新しい様式」に転換して、

「単式簿記」自体が退化してしまう事実については、Schmalenbachは表現する。「13世紀から16世紀の初頭までのイタリア諸都市の全盛時代に使用されたのだが、このイタリア簿記の様式が使用されるまでは、ドイツには、特にハンザ同盟都市と南ドイツ商業地域には、かなり発達した技術と洗練された術語を持った商業簿記の技法が存在した。しかし、15世紀のイタリアでは、複式簿記の『新しい様式』が発展して、南ドイツの交易関係の活況によって周知されるようになる」と、『旧い様式』を伝承したり、継続することはなくなった。イタリア簿記の様式が使用されて、当時の数学者によって熱心に伝播されたのである。フランス、オランダおよびドイツでは、『大商人』(Großkaufmann)にとって、本来的に正式の簿記(eigentlich formgerechte Buchhaltung)として承認されるほどにまでなった。この簿記は、単式簿記の様式が転換されるほどに、複式のシステムは使用しない『(普通)商人』(Kaufmann)の単式簿記に影響を及ぼすようになったのである。その結果、単式簿記の様式は、今日では、『退化、退歩した複式簿記』(rückgebildete, verkümmerte doppelte Buchführung)であるかのようにになっている<sup>110)</sup>と。

それでは、年度決算書として、貸借対照表に併存する「損益計算書」(Gewinn- und Verlustrechnung)は、ドイツの法律に、いつから作成することが規定されたか、なぜ作成されたかである。筆者の想像するところを付言しておかねばなるまい。「損益計算書」がドイツで最初に法律に規定されたのは、筆者の知るかぎりでは、1884年の「ドイツ改正株式法」(Aktienrechtsnovelle)からである(第185c条1項)。すでに、1870年の「ドイツ改正株式法」には、有限責任会社、特に株式会社の急増に対して、債権者を保護するために、「確定資本金制」を導入することが規定される(第217条1項)。損益勘定である「複式簿記の損益計算書」にしても、「単式簿記の損益計算書」である財産目録の検証表にしても、作成しようとするれば作成しうのだが、ドイツの法律に規定されたのは、あえて憶測してのことではあるが、確定資本金制が導入されたからでは、と想像するのである。

110) Schmalenbach, Eugen; *Dynamische Bilanz*, 4. Aufl., Leipzig 1926, S.56. 二重括弧および括弧内は筆者。



**ドイツ改正株式法（1870年）<sup>111)</sup>**

第217条1項 一定額の利息が株主に約定されてはならないし、支払われてもならない。年度貸借対照表に基づいて、しかも、定款に予備資金の留保が規定されているときは、出資金の全額を超える純余剰から控除した後に生ずるものだけを株主に配当しなければならぬ。株主は、損失によって減少された資本金の総額が填補されるまでは、配当金を受取ることができない。

**ドイツ改正株式法（1884年）<sup>112)</sup>**

第185c条1項 株主総会の承認後、貸借対照表ならびに損益計算書は、遅滞なく、人的責任ある社員によって、特定される官報に公告して、商業登記簿に記載するものとする。

**ドイツ改正商法（1897年）<sup>113)</sup>****第II編 第1章 第3節 株式会社**

第260条 株主総会は年度貸借対照表および利益処分承認ならびに取締役会および監査役会の免責を決議する。

取締役会は、営業年度の最初の3カ月以内に、前営業年度について、貸借対照表、損益計算書ならびに財産の状況および会社の状態を開陳する報告書を監査役会に提出して、その所見と共に株主総会に提出しなければならない。ただし、定款には、6カ月の期間を超えない、これ以外の期限を規定することができる。

第263条 第260条2項に規定する提出は、会社の営業期間における株主総会の前、直前の2週間の間に、すべての株主の閲覧に供するものとする。

要請があれば、すべての株主には、株主総会前、遅くとも2週間に、貸借対照表、損益計算書、監査役会の所見および営業報告書の謄本を閲覧に供するものとする。

株主の供託からの議決権が行使される場合には、株主総会の期日に代えて、供託が終了するまでの期日とする。

第265条 株主総会の承認後、貸借対照表ならびに損益計算書は、遅滞なく、取締役会によって社報に公告するものとする。

すでに、個人事業、組合事業では、負債が資産を超過する「債務超過」に陥った場合に、債務超過を弁済するのに、資本金に関係なく責任を負う「無限責

111) Vgl., Keyßner, Hugo; *Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch* ..., Stuttgart 1878, S.202.

112) Vgl., Barth, Kuno; *a. a. O.*, S.287.

113) Vgl., *Die Handelsgesetzgebung des Deutschen Reiches*, hersg von Friedberg, Emil, 9. Aufl., Leipzig 1908, S.133f.

任」の出資者が債権者を保護するのだが、株式会社の急増によっては、そうではない。資本金を限度としてしか責任を負わない「有限責任」の出資者が債権者を保護するともなると、資本金は、「債務超過に対する弁済能力」の最低限度を意味するので、自由に増減することはできない。債権者を保護するために、「確定資本金制」が導入されるのである。

たとえば、無限責任にあるとしたら、資本金が確定されることはないので、2期以降は、1期の資本金に関係することなく、2期以降の資本金（期中に追加出資または資本引出があれば、これを加減）を期末の貸借対照表に収録する。これに対して、有限責任にあるとしたら、資本金が確定される。したがって、2期以降は、期末の貸借対照表に収録しなければならないのは、1期の資本金、「確定資本金」（期中に追加出資（増資）または資本引出（減資）があれば、これを加減）である。そのために、期末の貸借対照表に、「期間損失」（純損失）が計算されるとしたら、2期ないし2期以降の「期間利益」（純利益）によって填補されなにかぎりでは、2期ないし2期以降の貸借対照表には、「期間利益」（純利益）が計算されることはない<sup>114)</sup>。

したがって、「単式簿記の貸借対照表」である財産目録の貸借対照表の左側、借方の面の差額である正味財産に「資本金」を投射することによってか、右側、貸方の面に期末資本を意味する「正味財産」を計算して、期末資本から投下資本である「資本金」を控除することによって、「期間損益」を計算するにしても、投射される資本金、控除される資本金は、「確定資本金」、したがって、払込資本の内、「法定資本」として組入れる金額であるので、「期間損益」が計算されるとはかぎらない。正味財産に「確定資本金」を投射するか、期末資本から「確定資本金」を控除することによって計算されるのは、期末資本に余剰があれば、「確定資本金」は維持されて、維持「余剰」、資本変動の結果としての「資本余剰」が計算されるが、計算されるのは「処分可能利益」（verteilbarer Gewinn）である。期間損益である「稼得利益」（erzielter Gewinn）が計算されるとはかぎらない。

114) 参照、拙稿：「静態論の財産計算」、『西南学院大学』（西南学院大学）、46巻3・4号、2000年2月、27頁以降。

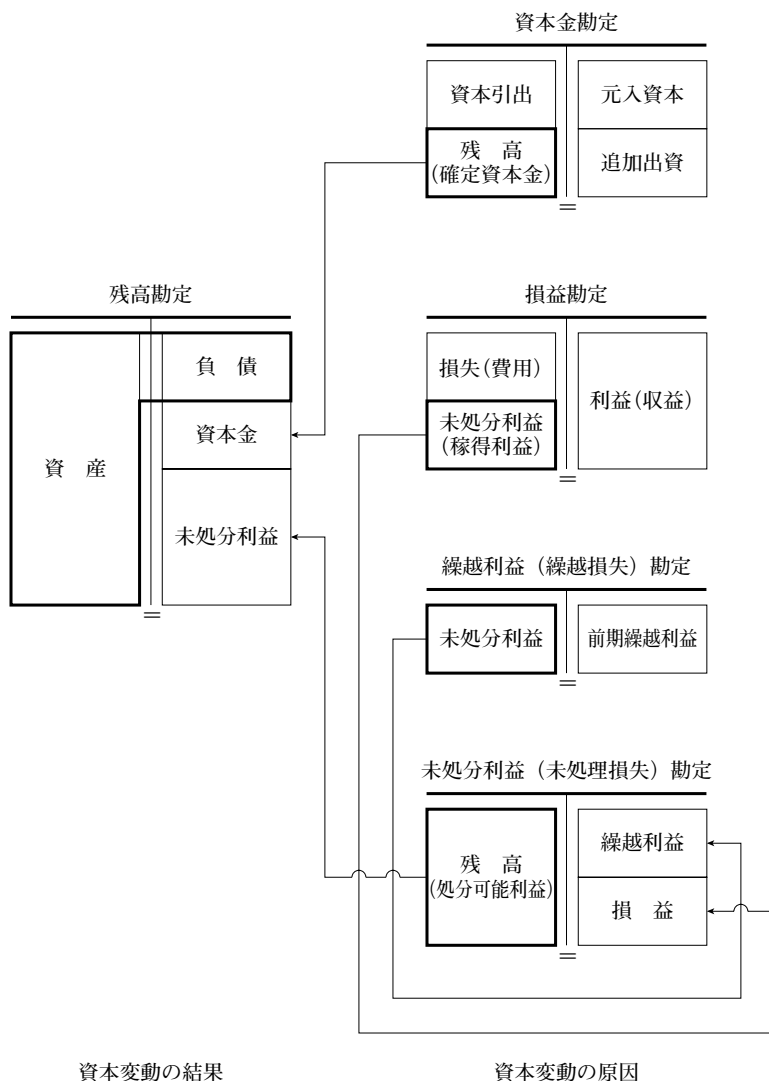
そうであるとしたら、「期間損益」が計算されるには、損益勘定である「複式簿記の損益計算書」が作成されねばならない。もちろん、「単式簿記の損益計算書」である財産目録の検証表も作成されはする。しかし、「単式簿記の貸借対照表」である財産目録の貸借対照表に計算される期間損益を検証するために作成されるにすぎないので、損益勘定である「複式簿記の損益計算書」こそが作成されねばならないのである。

ところが、「複式簿記の貸借対照表」である残高勘定にも、資本金勘定の資本金残高である「確定資本金」が振替えられると、「処分可能利益」は計算されると反駁されるかもしれない。しかし、「複式簿記の貸借対照表」である残高勘定に、「処分可能利益」が計算されるのは、「未処分利益勘定」から振替えられてのことである。

たとえば、損益勘定に計算される「期間損益」の稼得利益は、無限責任にあるとしたら、資本金勘定に振替えられる。これに対して、有限責任にあるとしたら、そうではない。「未処分利益勘定」または「未処理損失勘定」に振替えられる。前期からの繰越損益があるとしたら、「繰越利益勘定」または「繰越損失勘定」から未処分利益勘定または未処理損失勘定に振替えられる。未処分利益勘定には、「未処分利益」である処分可能利益を計算して、残高勘定に振替えられる。未処理損失勘定には、「未処理損失」を計算して、残高勘定に振替えられる<sup>115)</sup>。したがって、資本金勘定の資本金残高である「確定資本金」が振替えられて、「処分可能利益」が計算されるのではない。依然として、資本変動の原因としての「期末資本」(確定資本金±未処分利益または未処理損失)が、資本変動の結果としての「期末資本」(正味財産)によって保全されるのは、「複式簿記の貸借対照表」である残高勘定なのである。図28を参照。

---

115) 参照、拙稿；「動態論の損益計算」、『西南学院大学』(西南学院大学)、47巻1号、2000年6月、11頁以降。



\* 残高勘定に振替えられる資本金は、「確定資本金」のみに限定。

図28

このように、複式簿記に比較して組織的ではないので、非組織的ではあるが、簡単な簿記ないし簡便な簿記を意味する「単式簿記」が、かつて、複式簿記に併存する「特定のシステム」を持った簿記と理解されたのだが、ドイツでは、19世紀の中葉から、「複式簿記」の帳簿が備付けられるように啓蒙される。事実、「複式簿記」の帳簿を意識して、「単式簿記」の帳簿が備付けられる。それだけではない。単式簿記によって作成される「財産目録」には、「財産目録の検証表」が作成される。しかし、財産目録の検証表を作成するには、商品売買益または商品売買損は「商品売買帳」から拾録して、これ以外の利益（収益）と損失（費用）は「仕訳帳」から拾録しなければならないので、非組織的であるばかりか、「複雑な簿記」ないし「煩雑な簿記」に陥ることは免れない。さらに、複式簿記が普及するのに拍車を掛けたのは、有限責任会社、特に株式会社の急増である。あえて憶測してのことではあるが、想像するに、ドイツの法律に「確定資本金制」が導入されることから、年度決算書として、「貸借対照表」に併存する「損益計算書」を作成することが規定されるとなると、「単式簿記」は退化してしまい、「複式簿記」が普及したのではなかろうか。そうであるとしたら、「年度決算書」として、残高勘定である「複式簿記の貸借対照表」と損益勘定である「複式簿記の損益計算書」が作成されねばならないようになってこそ、複式簿記から「複式簿記会計」として進化する基盤が整備されたにちがいない。

しかし、簡単に整備かつ確立されたわけではない。すでに、Schmalenbach自身、単式簿記を「旧い様式」、これに対して、複式簿記を「新しい様式」と表現したにもかかわらず、「複式簿記の貸借対照表」を支持する de la Porteの見解を「旧い見解」、これに対して、ドイツでは、19世紀の末葉でも、「単式簿記の貸借対照表」を支持する Jäger, Ernst Ludwigの見解を「新しい見解」として比較する事実から、その混乱ぶりは想像しうる。Schmalenbachは表現する。「新しい見解と旧い見解の間の相違は、二者の意見を比較するなら、特に明白になる。1685年に de la Porteによっては、『(残高勘定の) 貸借対照表 (Balance)』によって勘定を締切るに先立って、勘定に利益が得られたか、勘定に損失を被ったかを確認しなければならない。利益があるなら、これを損益勘定 (Compte à profits & pertes) の貸方の面に振替えねばならない。損失がある

なら、これを損益勘定の借方の面に振替えねばならない。残高だけが（残高勘定の）貸借対照表によって締切られる』<sup>116)</sup>と説明される。

これに対して、Jägerは（1874年に）貸借対照表のより新しい見解に偏向して、そのような意見は間違っていると判断した。これについて、彼によっては、『商品、不動産などの在高を表示する勘定の場合に、その手順が反対である。まずは、この在高を実地棚卸 (Sturz) によって決定して、これを（財産目録の）貸借対照表 (Bilanz) として記録、それから、左側の面に生ずる差額を利益として、右側の面に生ずる差額を損失として書き入れる。この点では、de la Porteは、彼の著作『商人および簿記方の手引』、この初版を出版するときに、Manzoni, Domenicoを陵駕するものではなかった』<sup>117)</sup>と説明される。

1700年からの簿記教科書での学問的に容易ならない現象は異なったものである。貸借対照表の目的を確定するのに、財産計算を目的にして、この傾向に徹底して追従してしまうと、これに対して、多様に反論されたのだが、そうなることは明白であった。しかし、多くの簿記の著作者は、法律家がなしたよりも以上に容易ならない方向に進んだ。この著作者は、財産計算と損益計算を無頓着に同等の目的にして、いわゆる二元論 (eine Art Dualismus) に順応したのである』<sup>118)</sup>と。

したがって、「1700年からの簿記教科書での学問的に容易ならない現象」は、フランス商事王令に「財産目録」を作成することが規定されたことに起因するにしても、「いわゆる二元論に順応した」のは、「単式簿記」の帳簿に関わることに起因したのではなかろうか。そうであるとしたら、「複式簿記会計」として進化する基盤が確立されるには、さらに、財産計算を目的とする「静態論」での評価論争に終焉をもたらすために<sup>119)</sup>、まさに「複式簿記」の帳簿に関わることによって、損益計算を目的とする「動態論」が打ち出されるまで待たねばならなかったにちがいない<sup>120)</sup>。

116) de la Porte, Mathieu; *LE GUIDE DES NEGOCIANS ET TENEVRES DE LIVRES*, p.197. 括弧内は筆者。

117) Jäger, Ernst Ludwig; *Beiträge zur Geschichte der Doppelbuchhaltung*, Stuttgart 1874, S.209. 括弧内は筆者。

118) Schmalenbach, Eugen; *a. a. O.*, S.64. 括弧内は筆者。

119) 参照, 拙著; 『貸借対照表能力論』, 森山書店 1998年, 191頁以降。

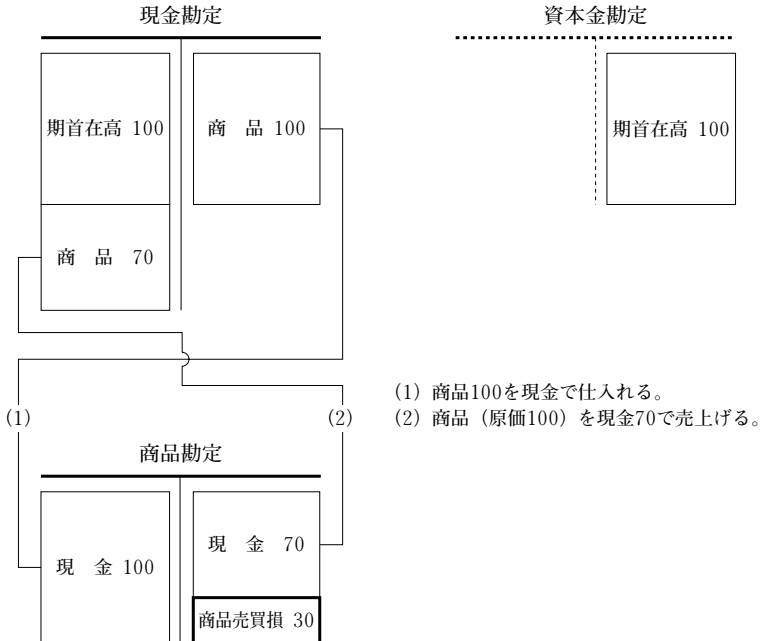
120) 参照, 拙稿; 前掲誌, 2/12頁以降。

最後に、単式簿記の貸借対照表である「財産目録の貸借対照表」によっては、本来、複式簿記の損益計算書である「損益勘定」と同様に、期間損益である「稼得利益」が計算されるのだが、確定資本金制が導入されることによって、「処分可能利益」が計算されるようになることを例示することにする。

事例：1期

期首貸借対照表

現 金 100	資本金 100
---------	---------



期末貸借対照表

現金 70	資本金 100
未処理損失 30	

||

当期純損失

損益計算書

商品売買損 30	当期純損失 30
----------	----------

事例：2期

期首貸借対照表 (無限責任)

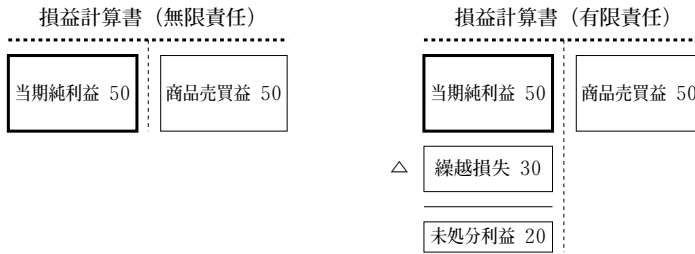
現金 70	資本金 70
-------	--------

期首貸借対照表 (有限責任)

現金 70	資本金 100
繰越損失 30	







本研究は平成20年度・科学研究費補助金（基盤研究（C））交付による成果である。