

ロイヒスにおける単式簿記-ニュールンベルク簿記-

メタデータ	言語: jpn 出版者: 明治大学経営学研究所 公開日: 2015-04-10 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 百瀬, 房徳 メールアドレス: 所属:
URL	http://hdl.handle.net/10291/17105

経営論集
61巻 第1号
2014年2月

ロイヒスにおける単式簿記

- ニュールンベルク簿記 -

百瀬 房徳

I 序

ロイヒス (Johan Michael Leuchs) は19世紀前半に多くの著作を刊行した。¹ヨーロッパにおいて商人の手で伝えられた複式簿記の体系を完全なかたちで、ニュールンベルクにおいて著した。商業、政治、文化の要衝であったこのニュールンベルクという都市は、マイン・ドナウ運河の中央に位置する。この内陸の地で複式簿記に関する多くの著作がロイヒスにより刊行されたのである。

ロイヒスは完全な体系で複式簿記を伝えているのであるが、小規模で少ない商品を扱っている商人にとっては、単式簿記が優れて付けられるとしている。²この簿記をニュールンベルク簿記と称している。ここでは取引を記録するのに日記長から元帳へ転記する方法をとるとする。したがって、単式簿記、即ち、ニュールンベルク簿記は複式簿記のように完全な体系ではなく、仕訳帳を省略した「簡略化された複式記入による簿記」と称することができる。³今日言われているところの、棚卸をし、財産目録を作成し、それを要約したところの貸借対照表を作成するのが単式簿記ではないのである。

単式簿記であるニュールンベルク簿記は、商品の仕入および売上、現金の収入および支出、および、債権および債務の決済帳簿の日記帳から、直接、借方および貸方を有する元帳の諸勘定へと転記する手続きをとっている。それ故、複式記入を内包する簿記である。このような帳簿付けは上述の商人には適しているとする。ロイヒスの単式簿記に関しては、この簿記を論ずる前に複式簿記について論じていることから、複式記入を基本とする簿記の中核である記帳方

¹ 拙稿 (2007) ロイヒス (Leuchs) の著作が示されている。

² Leuchs (1824 - 26), S.554.

³ 拙著 (1998), S.271.

法より乖離するものではない。

この単式簿記では、元帳においては、決算に際して損益勘定を設けるのではなく、常設の勘定として扱っている。次に、資本金勘定へすべての損益に係わる以外の勘定を振り替えるのではなく、マーゲルセンに続いて、残高勘定へ集合させている。そして、財産目録は、棚卸を行うことにより実際在高を示すため、決算の前に作成され、その調整後、残高勘定を意味する勘定の締切（貸借平均）が完成される。この決算のプロセスは複式簿記と変わるところなく引き継がれている。具体的改革としては、元帳における商品勘定について、口別商品勘定を経てマーゲルセンの元帳において一般の商品勘定と個別商品勘定の混合した商品勘定へと進み、さらに進めて、ロイヒスは単独の商品勘定を完成させている。

そのため、補助簿を導入して個々の商品を管理している。⁴この補助簿は勘定形式であり、いまだ現在の完成された補助簿には至っていないが、補助簿の完成への第一歩であるといえよう。また、当該補助簿における勘定の処理に際して、「減損」がみられることである。この減損を貸方に数量のみを記録することにより、数量の貸借平均を完成させ、売上原価に含めているのは、財産目録では実際の商品在高を示すとする方向へ進む道を歩みだしたといえよう。

以上、当論文では、「複式記入を前提とした単式簿記」についてロイヒスの著作を解明しようとするものである。

II 単式簿記の体系

ロイヒスは、複式簿記に関連して、ニュールンベルク簿記（単式簿記）を提示している。「今や、ここで、特有なかつ目的適合的な方向を提示することによって、すべてのこれまでの（複式簿記の）提示にあてはめ、かつ、それに属するシェーマにもあてはめてみる。⁵」としてニュールンベルク簿記の提示を試みる。

そこで、複式簿記における体系と比較することにより、ニュールンベルク簿記の特徴が浮き彫りにされる。まず、複式簿記の体系を概観する。それは下記の通りである⁶：

- ① 日 記 帳
- ② 仕 訳 帳
- ③ 元 帳
- ④ 残 高 勘 定

⁴ Leuchs (1806), ロイヒスの商品勘定の例示参照

⁵ Leuchs (1806), S.59.

⁶ 拙稿 (2009), S.45-47.

それに対して、ニュールンベルク簿記では、簿記の体系は下記の通りである⁷：

- ① 日 記 帳
- ② 元 帳
- ③ 補 助 簿
- ④ 勘 定 の 締 切 (貸借平均)

ニュールンベルク簿記以前には、ストリッカー (Johann Heinrich Stricker) により「簡単な簿記の解説」(1799年)が著されている。⁸ 当著は、ニュールンベルク簿記同様に、単式簿記を著したものである。プロイセン一般国法発布の4年後である。ストリッカーの簿記では「商売が小さいか、中程度で、主人が自分で簿記を付ける時に良く採用される。⁹」としている。この考え方は、前述のごとく、ニュールンベルク簿記で見られるところである。

しかし、簿記の計算構造は異なっている。ストリッカーの複式簿記の構造は下記の通りである¹⁰：

- ① 期 首 財 産 目 録
- ② 日 記 帳
- ③ 仕 訳 帳
- ④ 元 帳
- ⑤ 補 助 簿
- ⑥ 期 末 財 産 目 録

ストリッカーでは、ニュールンベルク簿記同様に、複式簿記を理解した上で単式簿記が論じられている。だがしかし、両者には3つの違いがみられる。その一つは、後者は日記帳と仕訳帳が一体となっており、前者は分離していること、したがって、後者には単独の仕訳帳がないこと、二つは、前者が単独の仕訳帳にあるのに対して、後者は分割した日記帳であること、三つは、前者は元帳が、主として、人名勘定のみが記録され、それ故、債権および債務のみが管理され、そのほかは補助簿で記帳される体系を備えているのに対して、後者は複式簿記を基底とする人名勘定を含むすべての勘定が元帳に記録されていることである。それ故、前者では元帳の詳細を示すべく補助簿が備えられているのである。元帳における諸勘定に対応する補助簿には現金出納帳、商品在高帳、手形在高帳等々多くの補助簿がみられる¹¹。いずれにしても、元帳における人名勘定に重きが置かれていることはプロイセン一般国法に従っていると言える。

⁷ Ludovici (1752-56), Fol.2219-20.

⁸ 拙著 (1998), S.267

⁹ 拙著 (1998), S.268.

¹⁰ Stricker (1779), S.138-39. 拙著 (1998), S.272.

¹¹ 拙著 (1998), S.272-73.

特に、日記帳に関しては、ニュールンベルク簿記では「営業活動が多くの人に分割されるならば、多くの日記帳が彼等の仕事に必要となろう。また、それは在庫商品においても必要となろう」とする。これに関連して、日記帳は下記のように分割される¹²：

- ① 商品仕入日記帳 (Einkauf der Waaren)
- ② 商品売上日記帳 (Verkauf der Waaren)
- ③ 現金収入日記帳 (Einnahme des Geldes)
- ④ 現金支出日記帳 (Ausgabe des Geldes)
- ⑤ 債権・債務決済帳 (Versetzung der Schulden und Forderungen)

仕訳帳については、複式簿記では、日記帳において詳細が示された後、ひとつの取引しかない場合には単独で、取引が複数の場合には集合させて仕訳がみられる。ニュールンベルク簿記では、この仕訳帳は省略されている。しかしながら、仕訳の機能がなくなったわけではなく、日記帳のなかに内包されている。それと同時に、取引の内容が、上述のように、分割されて記帳されている。ここでは、例えば、商品仕入日記帳に記録された取引は期間ごとにまとめて商品勘定の借方に振替えられている。したがって、すべての取引が誤りのないように仕入勘定配へ転記されるよう配慮されているのである。

元帳については、複式簿記と同様に、ひとつひとつ固有の特徴をもった諸勘定の集合体である。勘定は見開きの頁の左側の頁を借方とし、そして、右側の頁を貸方として処理される。ニュールンベルク簿記は、したがって、複式記入形式が、複式簿記同様に内包されているところの取引の処理がなされているといえる。上述の日記帳から仕訳帳を通さずに元帳に転記されているのは、日記帳が分割されており、元帳と連動し、取引が日記帳から誤りなく期間ごとにまとめて転記される工夫がなされているからである。

以上、日記帳と元帳が、完全な複式簿記を採用しているのではないが、連動するように工夫されているのがニュールンベルク簿記の特徴である。

Ⅲ 日 記 帳

日記帳では、前述のニュールンベルク簿記の体系でみられたように、帳簿を分割した取扱がなされる。その際、日記帳はすべてのそのほかの商業帳簿の出発点となる。取引の固有の特徴に基づき5分割されている。それは取引の同類性に従って分類することにより、即ち、不適切な項目を取り除くことにより分割されるのである。逆にみると、同類性のない取引をみいだすのにしたがって、それだけ取引に対して日記帳が設けられて付けられることになる。その結果、

¹² Leuchs (1998) S.44.

ロイヒスでみられるのが5つの日記帳であった。そして、これらの日記帳から元帳へと導かれる。したがって、各取引は完全に記録される。

(1) 仕入日記帳 (第1日記帳)

仕入日記帳では、すべての商品の仕入について、この特別の帳簿に付けられる。ここでは商品に直接関わるすべての仕入取引の詳細が下記の項目ように記録される¹³：

- 1) 売手の氏名または (仕入先の観点から) 債権者
- 2) 仕入に係る諸条件 (債務の期限, 船渡し条件, 運賃, 通貨の種類)
- 3) 仕入れた商品の重量, 数量, 大きさ, 尺度等
- 4) 商品の名称 (砂糖, コーヒー等), 価格, 諸経費
- 5) 年月日

ロイヒスはニュールンベルク簿記について1806年の1月および2月のその体系に基づいた事例を示している。この記帳例は下記のように示されている。

図表-1

仕入日記帳例

元丁	日		fl	kr
2	4	Metra, Andreas, in Triest, 貸方. 上記より受取った: 344 th Güssholzsafft afl.44 2/5 通貨 fl.152 : 45 843 th Resinen àfl.14 通貨 fl.124 : 45 通貨 fl.277 : 30 金額 àfl.75 および 120% - - -	fl 249	45kr
		借方 雑費支払、上記の Triest の商品の Nürnberg への	fl 174	47

(注) ニュールンベルク簿記における事例

¹³ Leuchs (1806) ,S.43.

この事例では掛で取引されているが故に、仕訳の機能に基づき、仕入先の人名勘定が示され、その後に、仕入の反対勘定である「貸方」が示されている。それ故、日記帳の機能とともに仕訳帳の機能も備えたところの日記帳である。この事例で“Metra, Andreas, in Triest, 貸方”となっているが、仕入日記帳であるので、借方は不要で省略されている。その意味で仕入について、仕訳帳を通さず月ごとの合計で、仕入勘定の借方に振替えられるのである。

次に、諸経費（雑費支払として処理）については、誤りをしない最善の方法として、処理している。この勘定の相手勘定は現金勘定であるため、現金支払帳に記録されている。この日記帳の処理は仕入に関わる費用であるので、ここで独立して記録されているのである。だがしかし、いったん雑費勘定の借方へ振り替えられ、さらに、合計で仕入勘定の借方へ振り替えられないよう工夫されているのである。「雑費支払」の頭に借方が示されているのはその証である。

もうひとつの事例では、現金による仕入を示している。したがって、「現金で支払った」と行の最後に記載されている。

図表－ 2

仕入日記帳例

元丁	日		fl	kr
	4	市の“計測所”で仕入れ、現金で支払った： 1268 th 差引 13 th 添量分 1255 th àfl. 9 628 th Anis の実 625 th 分, àfl. 32	fl.112 : 57 fl. 200 : —	312 57

(注) ニュールンベルク簿記における事例

この事例では、仕入は借方に記入されるので仕入勘定の借方へ振替えられる。「現金で払った」は現金勘定の貸方記入を意味する。その後に「貸方」が記載されないのは分割された現金支払日記帳に記載されるので省略されている。というのは、二重記帳を排除するため仕入の相手勘定としての現金勘定とはしていない工夫がなされているのである。蛇足であるが、ここで

“Waage”を「計測所」と訳したが、荷揚げする港の税関の役割をする場所を指す。川および運河で荷を陸揚げする場所には必ず存在し、たとえば、レーゲンスブルグの“Winklerstrasse”にはAdam Kraftによる“Relief an der ehemaligen Stadtwaage”(1497年)が飾られている。ほんのわずかな重さでも反応する精工なものである。

(2) 売上日記帳 (第2日記帳)

仕入日記帳と同様に、売上日記帳も付けられる。売上については下記の要件が記載されることを要する¹⁴；

- 1) 商人の氏名および住所
- 2) 販売の条件
- 3) 売上げた商品自体、数量、大きさ、重量等
- 4) 取り決められた価格、経費
- 5) 年月日

売上については、現金売と当地または外地における掛売が考えられている。現金売では重量、種類、単価および総額等について形式に従って記載されている。この現金売については下記の事例がみられる。

図表-3

売上日記帳例

1608年1月

	日		fl.	kr.
5	10	売 上 現金支払 Johann Gtund 向け： 200 th 風 袋 1 th 200 th メリス àfl. 68 -----	136	—

(注) ニュールンベルク簿記における事例

上記の現金売での1月の売上日記帳例では、現金売であるため「現金支払」として、Johann Gtundへ販売されている。次に、重量200 thで、その風袋は1 thであるとされている。この商品はメリス (Melis) でà fl. 68で、総額についてはfl. 136 : —kr. となっている。総額につ

¹⁴ Leuchs (1806) S.63.

掛売には、まず、相手先の人名勘定が用いられる。借方には債務者である "Ludovici, Karl Günther" がみられる。ここでは、債務者が遠隔地であるので運送業者を介して商品を送っている。商品には "Rosinen", "Zwetschen" および "Anis" がみられる。そして、風袋こみ、風袋、それぞれ重量、単価および小計が示され、右側の二重線で区分された金額欄では総計が示されている。商品の発送費が、商品の詳細の最後にしめされている。ここに発送費が示されるならば、補助簿としての発送帳 (Versendungsbuch) または運送帳 (Speditionsbuch) は省略することができる。売上に関わる費用であるので当該帳簿で特に示されたものである。さらに、掛売について、必要に応じて当地と外地の売上を区分するとしている。そして、さらに、商品掛売帳 (Waaren—Creditionbuch) および注文受帳 (Bestellungsbuch) に区分できるとしている。

この売上日記帳についても仕訳が記帳の基礎となっている。上記の例示の現金売上および掛売について下記の仕訳が想定されている¹⁵；

現金売上；

現金勘定 借方,
貸方 商品,

掛売；

Ludovici, Karl Günther 借方,
貸方 商品

これからして、ここで商品勘定の頭に「貸方」とあり、現金勘定の後に「借方」とあるのは仕入と区分する必要があったと推定される。仕訳帳は存在しないが、売上日記帳の1カ月の合計額は商品勘定の貸方に転記されることになる。売上日記帳の記帳例では借方の Ludovici, Karl Günther のみが転記される。このように、仕訳の機能が内包されており、それにより仕訳帳が省略されているといえる。加えて、現金売上については現金収入帳に記録されているため、転記は省略されている。

(3) 商品仕入帳と商品売上帳の結合 (第3日記帳)

ここまで、商品仕入帳と商品売上帳を分離独立した形式で論じてきたが、それぞれのもので記帳されるのではなく、仕入=売上日記帳としてまとめる方法もある。総記法による商品勘定の記帳方法を基礎とするのであれば、両者を分離するのではなく、この方法が採用されなければならないといえる。

この仕入=売上日記帳は、商品勘定を想定しており、見開きのページにより、左側、即ち、

¹⁵ Leuchs (1806) S.64-66.

借方は仕入を、右側、即ち、貸方は売上を記入する¹⁶。この記帳方法によれば、元帳における商品勘定の借方（仕入）と貸方（売上）を概観することができる。というのは、ページごとに、仕入額と売上額を同時にみることができるからである。だがしかし、このような帳簿を結合する方法には条件がある。その条件とは取引が拡大されず、商品勘定に対応するこれらの帳簿の分割を必要としないところでのみ妥当する。即ち、多くの仕入と売上の回数にかなり同様の関係があるところでのみ妥当するのである。たとえば、多くの商品が取引きされ、多くの買手が存在し、売上側に多く記入されるならば、仕入側には多くの空白をもたらす。それ故、記入すべき仕入は、記入すべき売上とは不均衡となる。このような場合には、帳簿の結合方式は適合しなくなる。その結果、記録の簡素化が始まる。それは、元帳における商品勘定はひとつであるが、補助簿においては仕入日記帳と売上日記帳の分離が始まるのである¹⁷。まさに、元帳における商品勘定の分割の源となる。仕入と売上が分離されると、商品勘定は決算に際して在庫する商品の在庫のみを示す勘定へと役割の変化がみられることになる。商品勘定の分割という将来がここに予期される。

（４）現金収・支日記帳（第４日記帳）

現金収入日記帳および現金支出日記帳が第３および第４の日記帳である¹⁸。

¹⁶ Leuchs (1806) ,S.16.

¹⁷ Leuchs (1806) ,S.67.

¹⁸ Leuchs (1806) ,S.68.

図表-5
現金支出日記帳例

				貸方	
元丁	日	1806年1月	fl	kr	
6	2	家計費勘定、借方 家計の賄いおよび家具調度に対する受取	500	—	
6	2	事業経費勘定、借方 事業経費の賄いに対して受取	300	—	
	4	商品勘定 ZwetschtenおよびAnisの実を買い現金を支払う fl.312:57	312	57	
	4	(商品勘定、または雑費勘定、または唯一これのみ) A.Metra, in Triest からの2箱のGussholzfast および4箱のRosinenの運賃および雑費の支払 13 4/5Zentner àfl.3 4/5 等々 fl.179:47	179	47	
	7	Bohn, Christian Friedrich, in Hamburg. 彼へ1カ月の手形による返済、W.G.Dickより Georg Watt 宛て800銀行マルク、金額 à120 および160%	720	—	
	7	1樽 melis 番号15, の運賃に対して、12ツェント ナーà10 1/2 Rthlr. となる。Bohn in Hamburg より、Hoff in Magdeburg にとる。	65	38	

(注) 記帳例では結合日記帳の貸方の例である。
ニュールンベルク簿記における記帳例

図表-6

借方		現金収入日記帳例		
元丁	日	1608年1月	fl.	kr
1	2	資本金勘定、貸方 借方 営業資金として受取った、 - - -	20000	—
	10	商品勘定、貸方、 借方 現金収支 Johann Grundへ販売 200 th Melis à fl.68. - - - - - fl.136:—	136	—
	12	商品勘定 現金で 100 th Melis 販売 - - - fl.40:—	68	—
	20	商品勘定 現金で 100 th Maryl. タバコ販売 fl.40:—	40	—

(注) 記帳例では結合日記帳の貸方の例である。

ニュールンベルク簿記における記帳例

これらの日記帳例は、上述のように、取引の詳細が示されている。これらの収入および支出は元帳では現金勘定の借方と貸方へ転記される。資本金と商品は貸方へ転記され、課経費、事業経費、運賃、手形の決済は借方へ転記されるよう明示されている。

(5) 債権・債務の決済に対する日記帳（第5日記帳）

現金収・支を伴わない取引、即ち、信用取引が、債権・債務の決済に対する日記帳において処理される¹⁹⁾。たとえば、商品の売上または仕入について、現金取引でない時には、債権または債務が発生する。これらの決済に対してこの第5の日記帳が用いられる。それは、一般的に言えば、一方の取引先からもう一方の取引先へ債務および債権の移転または決済について、あるいは一方の勘定からもう一方の勘定への我々の所有物およびその在高の移転について処理する。

¹⁹⁾ Leuchs'1806) S.60.

この取引は、手形の振出およびその決済を意味する。その処理は商品の仕入に関しては、「我々がA（我々に負っている）に引受けてもらうとすれば、彼はBに対して我々の勘定で支払うべきである」、それとも「我々はBへ手形をA宛に送付すべきである」とする。この処理は、Bから商品を仕入れ、我々に負っているAにBに対して支払うよう要請する為替手形の振出について示すものである。これについて、次の例では、上記では我々がAに対して引受を要請する例であり、下記では我々がBに対して手形を振出し、AへBが呈示して引受を得る例である。上記のAとBを例示すると下記の通りである。

図表-7

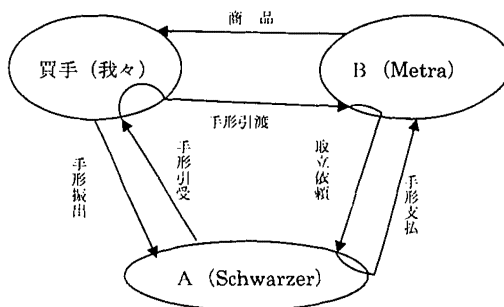
振替日記帳例

元丁	日		fl	kr
		2月		
2	3	Metra, Andreas, in Triest, 借方 Schwarzer, J, M, in Wien, 貸方 前者のために後者へ手形を振出す。最も信用ある手形2カ月後満期 通貨 321: 15kr. これを次のように換算する。- - -	249	45

(注) ニューレンベルク簿記における事例

図表-8

仕入代金の決済例



(注) ニューレンベルク簿記における事例

振替日記帳例では、仕訳の形式を内包するかたちで示されている。ここでは、上記の仕入代金決済例について手形取引例を示すもので、買手（我々）が売掛金のある A (Schwarzer) に対して為替手形を振出し、A の引受を得て売手 B (Metra) へ手形を引渡している。これにより、買手である我々による B から仕入れた商品の代金を決済しているのである。

商品の売上に関する処理は「我々が手形を他の C から第三者 D 宛で受取り、この手形を B に譲渡するか、それとも取立てのために送付する時」にみられるとする。我々は C より第三者 D 宛の手形を受取り保有する。そして、この手形を我々に対する売手である B へ譲渡するか、それとも両替商（または銀行）である B へ取立のために引渡すと理解できる。商品の売上についてもこのような為替手形の受取とその決済について論じられている。

上述の B、C および D を例示すると下記の通りである。

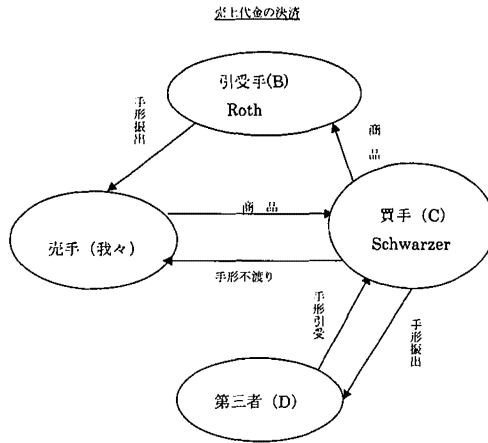
図表－9

振替日記帳例

元丁	日		fl	kr
7 5	24	Roth, Johann Franz, in Wien, 借方 Swarzer, J, M, in Wien, 貸方. 後者宛に 9 日に送られた商品、私は後者の 支払不能が故に止め、引渡される。金額は 通貨で一 — — fl. 1430; — および à 75 で 120%となる — — — — —	1280	—

(注) ニュールンベルク簿記における事例

図表-10



ここでは売手（我々）が、買手（Schwarzer）が第三者の引受を得て売手（我々）へ為替手形を引渡したが、買手（Schwarzer）が倒産してしまい、引渡しを止め、改めて、商品の引受手（Roth）へ引渡したことを示している。この例は倒産の伴う買手を処理した特殊な例を示すものである。この例の引受手（Roth）は両替商でも銀行でもない。

ヨーロッパでは信用取引が為替手形で決済されていることが理解できる。国の数が多く、他国の商人との取引において為替手形が用いられてきた。その際、通貨と通貨の交換（両替）が行われる。それ故、商品取引の時点の通貨価値と決済時点の通貨価値は異なる故に、為替換算差額が生ずる。この決済時の差額は、最終的に、損益勘定へともたらされる処理がなされている。

ここでは、換算差額の例示を示すと下記の通りである。

図表-11

振替日記帳例

元丁	日		f.	kr.
5	9	Swarzer, J.M. in Wien 借方 損益勘定、貸方 fl.4868: 45kr. の手形の相場の差異、それは 貸方で $\frac{1}{75}$ は $\frac{1}{75} \frac{1}{2}$ で換算された	29	13

(注) ニュールンベルク簿記における事例

受取った為替手形の換算差益を損益勘定へ振替える例を示したものである。

Ⅲ 元 帳

1 総 論

分割した日記帳より、仕訳帳を通さず、元帳へ一ヶ月ごとにまとめて元帳の勘定へ転記される。勘定は特性のある最小単位である項目の集合体である。複式簿記では仕訳帳が存在するが、ニュールン簿記では日記帳に取引の仕訳が内包されているのは前述したところである。したがって、仕訳の機能がなくなったわけではない。それ故、元帳の勘定科目の借方へは日記帳で借方を指示している項目が転記され、貸方へは、同様に、日記帳で貸方を指示している項目が転記される²⁰。ストリッカーの単式簿記では、転記先が人名勘定のみであったが、このニュールン簿記では、複式簿記同様に、すべての勘定が元帳の構成要素となっている。

元帳における勘定例では下記の科目がみられる：

- 1) 資本金勘定
- 2) 現金勘定
- 3) 商品勘定↔補助簿
- 4) Metra, Andreas, in Triest
- 5) Bohn, Gottfried Christian, in Hamburg
- 6) Hoff, Christian Friedrich, in Magdeburg
- 7) Savary, Jaques, in Paris, May, Johann Karl, in Bremen
- 8) Patteson, William, in London
- 9) Breyer und Companie, in Altona
- 10) Le Moine de l' Espine, in Amsterdam
- 11) Schoapp, Johann Georg, allhier
- 12) Ludovici, Karl Günther, in Leipzig
- 13) Schwarzer, Johann Michael, in Wien
- 14) Göhrung, Johann Friedrich, in Stuttgart
- 15) Haushaltungs=Unkosten (家経費勘定)
- 16) Handlung=Unkosten (事業経費勘定)
- 17) Verlust und Gewinn (損益勘定)
- 18) Roth, Johann Franz, in Wien

²⁰ Leuchs'1806) ,S.70-72.

19) 勘定の締切（貸借平均）

この単式簿記の勘定例は、複式簿記の例と下記の点で異なっている：

- (1) 複式簿記では19の科目があるのと同様に同数の科目数がみられる。しかしながら、複式簿記における雑事業経費勘定および換算差額勘定は削除され、ニュールンベルク簿記では(6)および(10)が増やされている。さらに、複式簿記における残高勘定はニュールンベルク簿記では勘定の締切に置き換えられている。
- (2) 複式簿記では家計費勘定および事業経費勘定が最初に示されているが、ニュールンベルク簿記では最後に示されている。
- (3) 複式簿記では取引ごとに仕訳され、勘定へ転記されるのに対して、ニュールンベルク簿記では各日記帳は合計で勘定へ転記される。したがって、元帳は簡素化されている。
- (4) 複式簿記でもニュールンベルク簿記でも共通しているのは損益勘定が常設されていることである。
- (5) 複式簿記においては残高勘定としているのに対して、ニュールンベルク簿記では「勘定の締切」としていることである。

2 特色のある勘定

ここではロイヒスが論じた複式簿記と対比して特色のある勘定について論ずる。ここでは、現金勘定、商品勘定、商品勘定の補助簿、損益勘定についてみることにする。残念ながら、ここでは、マーゲルセンに見られる減価償却については論じられていない。「勘定の締切」については次章において特別に論じることにする。

(1) 現金勘定

現金勘定について、複式簿記では各勘定からの振替がみられるが、ニュールン簿記では現金収・支日記帳において月ごとに合計される額が、その借方合計について現金勘定の借方へ、そして貸方合計について現金勘定の貸方へ転記されている。その意味からして、ニュールン簿記では月ごとの合計転記であるが故に、個別の取引の詳細は勘定においては知ることができない。個別の取引の内容を知ろうとすれば、日記帳まで遡及しなければならない。現金勘定の複式簿記による勘定とニュールンベルク簿記による勘定を対比すれば下記の通りである。

図表 - 12

借方				複式簿記の現金勘定				貸方			
1806	仕丁	元丁		fl	k	1806	仕丁	元丁		fl	kr
1月	1.	1.	貸方資本金勘定			1月2日	1	1	借方家経費勘定		
			fl.20,000:-						1.500:-		
2日	5.	2.	— 商品勘定				1	2	— 事業経費勘定		
			fl. 668:-	20688					fl.300:-		
							2	2	— 商品勘定		
2月	6.	4.7.	貸方4債権勘定						fl.853:-		
			fl.11,919:-				3	2	— 雑事業経費勘定		
28日	8.	7.	— 換算差額勘定						定 fl.789:-		
			fl. 52:36	11,971	8		4	3・6	— 5借方勘定		
								4	fl.13967::40	16410	41
								—	借方4借方勘定		
									(4.5.1.2.)		
									fl.5274:16		
									— 雑事業費勘定		
									fl.114:30	5388	46
									— 残高勘定	10840	9
				32639	36					32639	36

(注) ロイヒスの元帳における現金勘定
百瀬房徳 (2009) S.48 参照.

図表 - 13

借方		単式簿記の現金勘定				貸方		
1806	日		fl	kr			fl	kr
1月		現金出納帳による	20663	—	1月	現金出納帳による		
2月		1月の収入	11971	36	2月	1月の支出	16410	41
		2月の収入	32639	38		2月の支出	5388	46
			10384	9			21799	27
		借方繰越				借方 新勘定へ	10840	9
							32639	38

(注) ニュールンベルク簿記における事例

以上、ニュールンベルク簿記では勘定記録が非常に簡素化されていることが理解できる。それ故、日記帳において個別の取引の詳細な内容をみななければならない。

(2) 商品勘定

商品勘定では商品の売買について記録される。複式簿記の商品勘定では、月ごとに、現金による仕入については現金勘定から合計で振替えられ、掛または手形による仕入については複数人の仕入勘定からの合計で借方へ振替えられる。売上については現金による売上および掛または手形による売上が、仕入と同様に、貸方へ振替えられている。このような勘定の記録方法は総記法と称されている。このように、商品勘定ではすべての仕入と売上がまとめられて記録されているのは、今まで個々の商品が元帳の一つの勘定を構成していたことからすれば、一大変革であるといえよう。即ち、従来の個別商品ごとの商品勘定による処理であったのに対して一つの統合された商品勘定による処理への大変革なのである。このような処理では、必然的に、この商品の詳細を扱う補助簿を必要とする。商品勘定の例を示すと下記の通りである。

図表-14

借方				複式簿記の商品勘定					貸方		
				fl	kr	1806	仕丁	元丁		fl	kr
1月	2	1	貸方 現金勘定			1月	3	4・5	借方5 借方勘		
4日			fl. 853:47						定 fl.10492:56		
	3	3・4	— 6 貸方勘定				5	1	— 現金勘定		
			fl.14797:24	15651	11				fl. 668:—		
2月	7	7・5	貸方2 貸方勘定	1438	43					11160	56
28日	12	2	— 雑事業経費			2月	7	5・4・	借方6 借方勘		
			勘定	1197	19			1	定	7566	15
	12	6	— 損益勘定	2267	26	28日	11	8	— 残高勘定	1827	28
				20554	39					20554	39

(注) ロイヒスの元帳における現金勘定
百瀬房徳 (2009) S.49 参照.

上記の商品勘定では、仕入に関わる直接の事業経費のみが加算されている。したがって、商品の仕入価格は「購入代価+付随費用」であるという原則を確立していることである。それ故、これまでの事業経費および家計費等は商品勘定へは記録されず、損益勘定へと移転している。これからして、一つの商品勘定の確立および商品の仕入価格の確立等近代会計の萌芽がみられるといえよう。

ニュールンベルク簿記の商品勘定では、借方へは商品仕入日記帳の月ごとの合計が振替えられ、貸方へは商品売上日記帳から同様に振替えられる。これは、両者を統合した商品仕入・売上日記帳からの振替についても同様である。したがって、ニュールンベルク簿記では日記帳より月ごとに合計額が勘定の借方および貸方へ転記されるのに対して、複式簿記では各々の取引ごとに振替えられるのとは異なる。

次に、ニュールンベルク簿記では、商品の仕入に関連する事業経費（付随費用）は商品の仕入価格に直接課すため仕入日記帳に記録されるので個別の勘定は設けないが、複式簿記ではその額が分離され雑事業費勘定において記録され、この勘定から商品勘定へ振替えられるのとはことなる。それ故、ニュールンベルク簿記では雑事業費勘定は削除されているのである。

加えて、特に、Roth, Johann Franz が Schwarzer, Johann Michael, in Wien の倒産により商品を引受けた時にかかった諸費用が払われており、特別に示されている。

ニュールンベルク簿記における商品勘定の例は下記の通りである。

図表- 15

借方		単式簿記の商品勘定				貸方	
月	日	fl	kr	月	日	fl	kr
				1月		11150	56
	借方入って来た						
1月	商品 1月	16734	—				
2月	商品 2月	1553	13	2月		7566	15
	借方 Roth, Joh.			2月	28		
	Franz, in Wien					361	—
	雑営業経費	261	—				
	貸方損益勘定	2267	26				
		20815	39				
	貸方商品在高、商品						
	在高帳による	1827	28			1827	28
						20815	39

(注) ニュールンベルク簿記における事例

商品勘定の補助簿

元帳において各々の商品勘定が統合されて、すべての商品勘定が一つにまとめられている。そのため、商品勘定に対して個々の商品の明細が必要となる。それ故、商品勘定と商品勘定の補助簿との密接な関係が生まれる。商品勘定は3つの段階でここまで発展してきた。まず、同じ商品でも仕入時が異なると別勘定で処理した荷口別商品勘定である。次に、同じ商品は同一の商品勘定ごとに処理した口別商品勘定である。そして、さらに、すべての商品について1つの商品勘定に統一したことである。後者の二つの商品勘定は必然的に商品の詳細を示すために補助簿を必要とする。ニュールンベルク簿記は、多数の商品を扱い、補助簿 (Scontro) を示している。取扱い商品については、様々な商品 (Verschiedene Waaren), カンゾウ (Sussholzsaft), 干しぶどう (Rosinen), 精白糖 (Raffinade), ドーム・コーヒー (Dom・Kaffee), サフラン液 (Saffran・Saft), マリル・タバコ (Maryl. Tabak.), マート・コーヒー (Mart Kaffee), コツヒエニール (Cochenille), プネント (Punent), ビルク・タバコ (Birg Tabak.), カフィア・リグネア (Caffia

lignea), ズリン・コーヒー (Surin Kaffee), 鉛丹 (Mennig) を掲げている²¹。

これを見る限り、マーゲルセンの複式簿記における元帳の勘定例と同じである。このことから、マーゲルセンの元帳よりニュールンベルク簿記に補助簿として位置付けたところの商品在高帳 (Waaren Scontro) への大転換がなされたのである。現代の補助簿とは異なり勘定形式であるが、その源といえる。以下、特徴のある補助簿として、Marryl・タバコ、Raffnade (精白糖) および Dom・コーヒーを示す。最初に、Maryl・タバコを示す。

図表-16

Maryl・タバコ

借方				貸方			
1806	風袋こみ 894th, 風袋 96th 荷番 24 May, in Bremen より àfl. 61:37kr.	fl	kr	1806	風袋こみ 892th 風袋 90th 荷番 24802 Göhrung, in Stuttg-	fl	kr
	風袋こみ 849th, 風袋 70kr. 荷番 25 May, in Bremen より àfl. 37:49kr.	480	36		ard àfl 66: kr	529	19
				880	同上 40: kr	176	—
		287	24	440	現金	40	—
		768	—	100	現金	40	—
	損益勘定	96	53	100		785	19
		837	53	640			
	繰越 àfl. 38:49kr.	52	34	139	残高 àfl 37:49kr	52	34
				779		837	53

(注) ニュールンベルク簿記における事例

上記の商品在高帳では、借方をみれば、2回の仕入が記録されており、荷口別商品勘定から口別商品勘定への転換を意味するものである。次に、貸方をみれば、2回の仕入のうち荷番24は完売され、荷番25に売れ残りが生じており、最後に仕入額による残高が示されている。この記録方法は、先に入荷した商品が先に出荷する処理がなされており、元帳における総記法による商品勘定の処理と同様である。それ故、商品在高帳たる勘定を締切ると、借方では、利益

²¹ 拙稿 (1998) S.116.

が損益勘定へ振替えられている。各々の商品は仕入ごとに新しく勘定を設けるのではなく、同一の商品について処理されているのである。貸方では、売上額と次期へ繰越される残高が示されている。この残高は仕入額である。

要するに、「一方の側では、商品についてどれほど受入れたかを、そして、他方の側では、再び払い出したかが示されるが故に、なおどれほど残っていなければならないのかが同時に見られる。そこで、この勘定では一方では仕入額を他方では売上額とともに見られるので、商品で得られたところの損益も決定される」のである。

かくして、元帳の勘定においては単一の商品勘定とし、補助簿における商品在高帳の商品ごとの記録たる口別商品勘定では勘定の形式で処理している。ここでは、商品の数が多くなり、元帳における1つの商品勘定の設定と多くの商品の詳細を記録する補助簿の相互の関係が構築されているのである。これらの補助簿としての商品在高帳が現在のような記帳形式になるのには時間を待たなければならない。

次に、Raffinade（精白糖）を示す。

図表- 17

借方						貸方					
1806	計量	差引				1806	計量	差引			
		後量						後量			
月	th	th		fl	kr	1月	th	th		fl	kr
	996	986	Bohn, in Hamburg より fl 86:33kr 損益勘定	853	23			506	60Brose, 貸方 Göh- rung in Stuttgart àfl.90:-kr	455	24
				42	47			483	51Brose, 貸方, 同上 àfl.90:-kr	434	42
				896	10			7	1 一家計 àfl.-: 52kr	6	4
								996	112Brose	896	10
								1/2	減耗		
								996 1/2			

(注) ニュールンベルク簿記における事例

上記の精白糖で特徴のある項目が貸方の家計費である。今までとは異なり、この家計費は費

用として損益勘定へ振替えられている。この項目は商品の売上原価を構成するのではなく、損益を計算する場としての損益勘定の構成要素への変革をもたらした。それにより、商品勘定の借方にみられた仕入額の内容から家経費が除外されている。それ故、本来の商品の仕入原価を明確にしている。

さらに、Dom・コーヒーを示す。

図表－18

借方		Dom・コーヒー										貸方	
1806	計量	差引		fl	kr	1806	計量	差引		fl	kr		
月	th	後掛				1月	th	後量					
	642	685	Bohn,	709	18			664	Gohrung,				
			in Hamburg						In Stuttgard	796	48		
	23	23	Prony.	27	50			1	減耗				
	665			737	8			665					
			損益勘定	59	40								
				796	48								

(注) ニュールンベルク簿記における事例

ドーム・コーヒーで特徴のある項目が貸方の減損である。ここでは、金額欄に金額が示されていない。減損量を貸方に加えることにより数量の貸借を一致させている。これは、減損を貸方に加えることにより、減損を売上原価に負担させていることを意味する。ここでは、商品の残高がないのでその処理は明らかではないが、この減損の処理は補助簿のなかで行われており、売上げられた商品の仕入価格に転嫁されている。当時、取引において生ずる減損が認識され、補助簿であるにしても、勘定において処理されているといえる。この処理方法は、現在では簡便法として実施されているが、歴史的には、こちらの方法のほうが先行したのである。この処理が商品の品質低下および商品の価格の変動の認識にも応用されていくとすれば、商品に関連するフランス商事王令の商品の取扱いが簿記のシステムの中で行われる方向に進むものといえよう。

(4) 損益勘定

損益勘定では、複式簿記で存在していた換算差額勘定が省略され、その代わり商品の仕入日記帳および売上日記帳へ移転されることなく、明確に見られるように個別的に記録されている。また、手形の決済差額を仕入または売上取引に対する付随費用とみなかったともいえる。そして、商人本来の商品の取引に関する損益が、総記法により記録された商品勘定から移転され、記録されている。さらに、これまでの損益勘定とは異なり、家計費および事業経費が商品勘定で記録されず、損益勘定へ移転していることである。複式簿記の損益勘定とニュールンベルク簿記のそれと対比して示すと下記の通りである。

図表－19

借方			複式簿記の損益勘定						貸方	
1806	支丁	元丁	fl	kr	1806	仕丁	元丁	fl	kr	
2月					2月					
28	10	5			28	7		70	17	
						2		2267	26	
	10	7								
			1186	44						
	11	1	596	23						
		2	460	—						
			96	6						
			2337	43				2337	43	

(注) ロイヒスの元帳における現金勘定
百瀬房徳 (2009) S.53 参照.

図表 - 20

借方		単式簿記の損益勘定				貸方			
		fl.	kr.			fl.	kr.		
1月	26	貸方 Patteson, William, in London	14	56	1月	20	借方 Savary, Jaques. In Paris	29	42
		— Schwarzer, J.M. in Wien	29	13	2月	3	— 現金, Ludovici	8	—
		— Schwarzer, J.M. in Wien	1074	14	28		— 現金	44	36
		— Roth, Joh. Franz, in Wien	112	30	9		— Savary, J.M. in Wien	29	13
		— Bohn, G.C. in Hamburg	—	30	10		— May, J.K. in Bremen	2	55
		— 家計費勘定	596	25			— 商品勘定	2267	26
		— 事業経費勘定	460	—					
			2287	46					
		資本金勘定 利益の余剰	94	6					
			2381	52				2381	52

(注) ニュールンベルク簿記における事例

上記のニュールンベルク簿記の例示において、借方における Patteson および Schwarzer, および貸方における Savary, 現金 (Ludovici による), 現金, Schwarzer および May は、換算差額勘定があれば、そこで記録されるのであるが、そうしないで、損益勘定へ個別的に振替えられている。そして、借方における Roth 勘定および Bohn 勘定は取引において損失が発生し損益勘定へ振替えたものである。貸方における商品勘定は取引において利益が得られ、損益勘定へ振替えられたものである。さらに、借方における家計費勘定および事業経費勘定は、商品勘定ではなく、この損益勘定へ振替えられたものである。これらの結果、損益勘定を締切るとき、貸借の差額が生ずるが、それが利益であり、借方において資本金勘定へ振替える額として示されている。

以上から、次のことが言える。損益勘定は日常の取引から生ずる損益を振替えるため、今日の決算時に開設される損益勘定ではなく、常設の勘定である。さらに、損益勘定が商品の取引からもたらされる損益の集合の場から費用と収益を集合させた損益を算出する場へと変革して

いるものと理解できる。これは商品について仕入原価とは何かを明らかにしたことに由来するものである。このことは近代の損益計算の萌芽といえよう。次に、損益勘定の貸借の差額は資本金勘定へ振替えられている。これはすでに確立されてきた処理であるが、利益は資本の増加を意味するものであるからである。

V 勘定の締切（決算）

1. 総論

例示では、1月と2月の2カ月間について示されており、各々の月で締切がみられる。ここでは「勘定の締切（貸借平均、すべての勘定の）」および「貸借平均表」として勘定が締切られ一表としている。前者は、現代では、「貸借対照表」と称され、後者は「合計試算表」と称されているものである。

2. 貸借平均表

貸借平均表は元帳におけるすべての勘定について勘定の貸借が相殺されることなく示されている。したがって、すべての勘定の借方合計と貸方合計が示され、両者の合計は一致している。現代の「合計試算表」といえるものである。これによって勘定記録の正確性が検証されるとともに、「勘定の締切」へと進んで行く。2月の貸借平均表は下記の通りである。

図表— 21

借方				貸方			
				2月貸借平均表			
		fl	kr			fl	kr
Fol. 1	現金勘定	32639	36	Fol. 1	資本金勘定	20000	—
1	商品勘定	18548	13	1	現金勘定	21799	27
1	Mtra, Andreas, in Triest	249	45	1	商品勘定	18938	11
2	Bohn, Gottfrist Christ-			1	Metra, Andreas, in Triest	249	49
	Ian, in Hamburg	2061	47	2	Bohn, Gottfried Christian,		
2	Hoff, Christian Friedr-				In Hamburg	2061	7
	ich, in Magdeburg	191	40	2	Hoff, Christian Friedrich,		
2	Savary, Jaques, in Paris	2376	—		In Magdeburg	191	40
2	May, Johann Karl,			2	Savary, Jaques, in Paris	2376	—
	In Bremen	635	42	2	May, Johann karl.		
3	Patteson, William,				In Bremen	635	2
	In London	9489	36	3	Patteson, William,		
3	Schoapp, Johann Georg				in London	9489	36
	allhier	3315	35	3	Breyer und Compagnie,		
4	Ludovici, Karl Günther,				In Magdeburg	101	55
	In Leipzig	5005	43	3	Lemoine de l'Espine,		
4	Schwarzer, Johann				In Amsterdam	1321	34
	Michael, in Wien	10337	42	3	Schoapp, Johann Georg,		
4	Göhrung, Johann Frie-				allhier	2364	9
	drich, in Stuttgart	3814	30	4	Ludovici, Karl Günther,		
5	家計費	596	23		In Leipzig	921	41
5	事業経費	460	—	4	Schwarzer, Johann		
5	損益勘定	1230	53		Michael, in Wien	10337	42
5	Roth, Johann Franz,			5	損益勘定	114	26
	In Wien	4834	25	5	Roth, Johann Franz,		
					in Wien	4834	25
		95787	30			95787	30

整理表

1月の日記帳および仕訳帳合計	fl.62707:14kr.
2月の日記帳および仕訳帳合計	fl.33080:16kr.
	fl.95787:30kr

上記の2月における貸借平均表においては、損益勘定では月の経過のなかで発生した換算差額のみが記録されているため決算時の借方合計および貸方合計とは異なる。というのは、借方では家計費および事業経費はそれぞれ当該勘定で示されており、かつ貸方では商品勘定も当該勘定に示されており、月末に損益勘定へ振替えられているからである。また、資本金勘定は損益勘定より利益が振替えられないところの期首の額で示されている。これからして、決算前の状況で貸借平均表は作成されている。

3. 勘定の締切（貸借平均、すべての勘定の）

貸借平均表のすべての勘定を締切り残高勘定へ振替えたのがこの「勘定の締切」である。それを示すと下記の通りである。

図表— 22

借方 (積極、所有物、債権)				勘定の締切				(負債、消極) 貸方	
		fl	kr			fl	kr		
1805				1806					
元帳				元帳					
Fol. 1	現金,現金残高	10840	9	Fol. 3	Breyer und Companien,				
1	商品勘定,いまだ在庫して				in Altona が請求すべき	101	55		
	いる	1827	28	3	Le Manie de P Espine,				
5	Schoapp,Johann Georg,				In Amsterdam	1321	34		
	当地	951	26			1423	29		
4	Ludovici,Karl Günther,			1	資本金勘定,資本金に留まっ				
	In Leipzig	4084	2		ている	20094	6		
4	Göhrung,Johann Fridrich					21517	15		
	In Stuttgard	3814	30						
		21517	35						

(注) ニュールンベルク簿記における事例

上記の例示では、各勘定が締切られるので、損益勘定への振替、その後の資本金勘定への振替等の決算固有の振替操作が行われている。この操作に際して、損益勘定へ家計費および事業

経費が借方へ、次に、商品勘定より売上利益が貸方へ振替えられ、そして、勘定の貸借の差額としての利益が資本金勘定へ振替えられている。また、損益勘定の貸方に商品勘定があるのは、いまだ在庫商品があることを示している。さらに、人名勘定が借方と貸方に見られるのは、債務者（借方）および債権者（貸方）の存在を示している。

以上からして、損益勘定は常設勘定であるので、最終的に、残高勘定ではなく、「勘定の締切」をもって決算を終了している。

V 商業帳簿の役割

プロイセン一般国法は、フランス商事王令が基礎となっている。ロイヒスは両法を熟知していたのである。さらに、簿記についてプロイセン一般国法はより精緻化し発展させている。商業帳簿の作成に関して、ここで、基本的な考え方を両法との関連で考察する。

フランス商事王令第1編第2章第8条では、商業帳簿の作成について、すべての商人に対して「その債権および債務、その手形取引、証券の受取および引渡し、および、一般に商人がその権利のもとにあるところのものを受取りまたは譲渡する日々記載されるところの日記帳を付ける義務がある²²」としている。この日記帳は、サヴァリイによれば、「日記帳たる仕訳帳」をいう。ニュールンベルク簿記における日記帳は仕訳を示すとともに、取引の詳細を示している。ここでは仕入、売上、現金の収入と支出、および債権・債務の決済の5つの日記帳がみられる。仕訳帳は持たず、日記帳において仕訳の機能を内包させる形で、その日記帳から元帳へ集合させて転記している。したがって、ニュールンベルク簿記の日記帳は、日記帳と仕訳帳の複合した機能を果たしているのである。それ故、仕訳帳は省略されている。分割したところのサヴァリイの「日記帳たる仕訳帳」とニュールンベルク簿記の「仕訳をともなった日記帳」はほぼ近いといえよう。

ロイヒスは、さらに、商業帳簿について「毎年・・・積極および消極の債権同様に、動産および不動産の財産目録を作成する義務がある。そして、それらを年々この責任のために指定された帳簿に記載する義務がある。²³」としている。ここでいう「指定された帳簿」とは、ニュールンベルク簿記では、日記帳および元帳であり、各種補助簿である。サヴァリイでは、日記帳たる仕訳帳からもたらされた元帳について、仕入先元帳、得意先元帳、現金帳および商品在高帳等が示されている。ほぼ同様の内容がみられる。そして、これらから誘導される財産目録がすべての勘定の棚卸を通じて作成されるよう要求されている。ニュールンベルク簿記では、元

²² Leuchs (1624—26) ,S.574—75.

²³ Leuchs (1824—26) ,S.575.

帳は勘定の集合体であり、サヴァリイの元帳とは異なるところは、サヴァリイでは全体像がみられず、それに対して、ニュールンベルク簿記は、複式簿記を基底として簿記の体系的な例示を示し、明確にしていることある。

プロイセン一般国法は、フランス商事緒王令が具体的な科目名称を使用するのに対して、一貫して「商業帳簿」の用語を使用している。商人の法における「VII商事会社」の規定では、第642条において下記のごとく商業帳簿が体系づけられている。

「定款 (Contrakte) に特定の約定がないならば、年度末にゾツイエータートの全財産に関して財産目録が作成され、かつ商業帳簿より決算が行われ、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。」

ここでは「全財産に関して財産目録が作成される」としているが、勘定記録とそれに基づき棚卸をしたところの実際と調整した財産目録を作成することを意味する。即ち、決算前の勘定の調整がおこなわれるのである。そして、調整後の勘定に基づいて決算が行われることを意味するのである。「商業帳簿より決算が行われる」とは、このことを意味しているのである。それ故、財産目録は簿記システムのなかに位置付けられているのである。その帰結として損益勘定が完成される。そして、そこで計算された利益または損失が配分される。したがって、プロイセン一般国法という法のなかで簿記が認知され、その簿記のシステムが法の体系の基底となっているのである。

ロイヒスはニュールンベルク簿記においても、前述してきたように、この規定に忠実に従っているといえよう。それに対して、サヴァリイでは、勘定と実際の棚卸を調整したところの財産目録の作成が中心となっている。簿記の存在は推定されるにすぎない。

財産目録の作成については、フランス商事王令では商人の持つ財産の在高を示すことにより、債権者に対して返済能力のあることを示すものであった。この作成は2年ごとに作成されるよう義務付けられた。こ作成を怠った商人は、支払不能とみなされ詐欺破産者として罰せられた²⁴。これに対して、プロイセン一般国法は、財産目録の作成について第642条では簿記システムのなかに位置付けている。決算に際して、商業帳簿を作成するのに財産目録を位置付けているのである。即ち、決算に際して、これに基づいて、商業帳簿作成を要求しているのである。ニュールンベルク簿記では補助簿において、例示でみられるように、「Dom・コーヒー」の勘定を締切るにあたって減損を示しているのである。このことは財産目録作成を前提としている。ここでは、完売時であるが、在庫商品がある場合へも拡大して行くものと推定される。この流れは現代の簿記・会計の萌芽ともいえよう。

このように、簿記システムを完成させてきたには、商業帳簿によって訴訟の際に証拠能力を

²⁴ 拙著 (1998) S.37-38.

示すことにある。フランス商事王令は第3章第11条において破産時に記録および日記帳を作成せず、呈示できない時には、詐欺破産者とみなしている。したがって、王令は商人に対して帳簿付けを命じて・・・秩序の維持をはかっているのである。帳簿の証拠能力たる観点からは、債権・債務関係を立証する掛売帳および仕入帳（日記帳たる仕訳帳）の2つを挙げ、これに対して、とくに商事裁判官または市長の署名およびその委任を受けた者の略署、丁数記入がなされなければならないとしている（第3条）。これについて、プロイセン一般国法は商業帳簿に証拠能力をもたせるために下記のように規定している²⁵：

第562条 商人はその商業帳簿（Handlungsbucher）を、適切に付けられているならば、訴訟となった債権の場合に、証拠として使用することができる。

そして、証拠能力をもつ条件は、下記の通りである：

第566条 商業帳簿に証拠能力を持たせようとすれば、商人の様式に従って付けられていなければならない。

ここで、商業帳簿は、「商人の様式に従って付けられる」としているのは、当時の慣習となっている簿記を法として認知しているのである。このように商業帳簿は、それを閲覧することにより事業の内容を知ることができるとともに、訴訟となったときの証拠能力を持つものでならなければならないのであったのである。したがって、後者について、帳簿は訴訟の時には呈示されるよう要求され、その際、元帳と同時に、他の帳簿も引き合いにだされる。これらの帳簿は、元帳に一致しなければならないのである。この場合、元帳に対する「仕訳帳を含む日記帳」および「補助簿」は他の帳簿に属し、元帳と常に一致する簿記が商人の世界では慣行となっていると理解できる。ロイヒスにおけるニュールンベルク簿記の日記帳および元帳は、特に、人名勘定において一致の思考が貫かれているのである。

かくして、ロイヒスのニュールンベルク簿記は、複式簿記とともに、時代の経済・経営を反映するかたちで旧来の簿記を発展させたものである。

独参考文献

ドイツ

- Simon Steven, "Wisconstige Ghedachtnisse", 1605-1608.
 C.G.Ludovici, "Grundriss eines vollständigen Kaufmanns-Systems". 1756.
 Hinrich Magelsen, "Die ersten Grunde des Buchhaltung", 1772.
 J.G.Busch, "Theoretische=Praktische Darstellung der Handlung", 1792.
 "Allgemeines Gesetzbuch für die preussischen Staaten", 1794.
 Johann Heinrich Stricker, "Kurze Erklärung des Buchhaltens", 1799.
 Rudorf Feyyfert, "Carl Gunter Ludovici und Hauptwerk", in Quellen und Geshichte der

²⁵ 拙著（1998）, S.204 - 205.

Betriebswirtschaftslehre", herausgegeben von R. Seyffert, 1932.

— "Johann Michael Leuchs Als Handelswissenschaftler", herausgegeben von R. Seyffert, 1933.

J.M. Leuchs, "Theorie und Praxis des Italienischen Buchhaltens und Nurnberger Buchhaltens", Nurnberger, 1806.

— "System des Handels", Nurnberg, 1804.

— "Ausfuhrliches Handels-Lexicon oder Handbuch der hohen Kentnisse des Handels", 1824~26.

B. Pendorf, "Geschichte der Buchhaltung in Deutschland", 1913.

Ter Vehn, "Die Entwicklung der Auffassungen bis zum AHGB", ZfB 1929.

J. Savary, "Der vollkommene Kauf=und Handels=mann", Genf 1676, neudruck 1968.

拙稿

松尾憲橋・百瀬房徳 (1985) 「貸借対照法の論理」森山書店 (クノー・バルト著) .

百瀬房徳 (1998) 「貸借対照表法の生成史」森山書店 .

— (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」『獨協大学計経済学研究』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) 「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) .

— (1997) 「マーゲルセンの簿記」『獨協経済』第 64 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 .