

16世紀前半におけるドイツ固有の簿記

—— Gottlieb, Johann 1531年および1546年 ——

土 方 久

1. はじめに

「複式簿記」については、世界に現存する最初の印刷本『算術・幾何・比および比例全書』が、1494年にPacioli, Lucaによって出版されてから、これに遅れること約四半世紀、ドイツでは最初の印刷本『新しい技術書』が、1518年にGrammateus, Henricusによって出版される¹⁾さらに遅れること約四半世紀にかけて、1531年、1546年にGottlieb, Johannによって出版された印刷本『ドイツの明解な簿記』(„*Ein teutsch verstendig Buchhalten*…“, Nürnberg.), 『簿記, 二様の精巧かつ明解な簿記』(„*Buchhalten, Zwey künstliche unnd verstendige Buchhalten*…“, Nürnberg.)にも、これまた、「ドイツ固有の簿記」は解説される。Penndorf, Balduinによると、「これまでの著作にイタリア人が影響を与えたにしても、わずかであるか、全く影響を与えてはいない²⁾と表現するからである。

しかし、どこがドイツ固有の簿記であるか、それでは、このドイツ固有の簿記が今日の複式簿記に、どのような影響を与えたかとなると、全く解明されて

1) Vgl., Penndorf, Balduin; *Geschichte der Buchhaltung in Deutschland*, Leipzig 1913, S. 107.
参照, 拙稿; 「ドイツ固有の簿記の成立」, 『商学論集』(西南学院大学), 48巻2号, 2001年10月, 1頁以降。

この著作の原稿が完成されたのが1518年であって、実際に出版されたのは1523年であるともいわれる。

参照, 片岡義雄著; 『パチョーリ「簿記論」の研究』, 森山書店 1956年, 34頁。

2) Penndorf, Balduin; *a. a. O.*, S. 125.

はいない。たとえば、Paciolo³⁾によって出版される印刷本を原型とするイタリア簿記は、「口別損益計算」の域を出てはいないのに対して、このドイツ固有の簿記には、帳簿棚卸ではあるが、「期末棚卸」が導入されるばかりか、「貸借対照表」が仮設されることも予定されるだけに、さらに、「残高勘定」が開設されることも予定されるだけに、「期間損益計算」に移行することによって、貸借対照表、さらに、残高勘定は、どのような機能を果たすのかとなると、全く解明されてはいない。

そこで、どこがドイツ固有の簿記であるかについて、1531年、1546年にGottliebによって出版された印刷本『ドイツの明解な簿記』、『簿記、二様の精巧かつ明解な簿記』を解明して、筆者なりの卑見を披瀝することにしたい。

2. 帳簿記録

まずは、帳簿記録についてである。日々の取引事象を歴順的、特に叙述的に文章で記録するだけの「日記帳」であるばかりか、どの勘定に記録するか、いくらで記録するか、日々の取引事象を分解する「仕訳帳」が作成される。「仕訳帳ないし日記帳」(Journal oder teglich Buch)である。Gottliebは表現する。「現金を収入したか支出したか、商品を受取ったか引渡したか、仕入れたか売上げたか、債務者を持ったか債権者を持ったかなどについて、関係する項目を『仕訳帳』にどのように歴順的かつ正確に記録するか⁴⁾であるが、「仕訳帳としては、取引の期日、事実ごとに、しかも、誠実かつ手際よく毎日、これを作成す

3) Pacioli, Luca については、姓と名のみを表記する場合に、「パチョーリ家のルカ」というように複数形のPacioliを使用して、姓のみを使用する場合には、単数形のPacioloを使用する。

参照、小島男佐夫著；『簿記史』、森山書店 1973年、序3頁。

参照、中野常男著；『会計理論生成史』、中央経済社 1992年、30頁。

4) Gottlieb, Johann ; *Ein teutsch verstendig Buchhalten*..., Nürnberg, 1531, Bl. 3 R. 二重括弧は筆者。

なお、丁数ないし頁数が打たれてないので、以下、便宜的に、表紙の裏側から打った丁数、Bl. (Blatt) 右側の面は R. (Rechte), 左側の面は L. (Linke) と表記する。

る。特に『元帳』(Puch / Buch)には、帳簿の見開きの前半(ないし左側)の面に転記されるものが、『仕訳帳』には先行して記録(vorsetzen)されねばならない。しかし、帳簿の見開きの後半ないし右側の面に転記されるものが、『仕訳帳』には後続して記録(nach setzen)されねばならない。仕訳帳に記録されねばならないのは、取引の日付、月次、年度、さらに、商品の目方、寸法についてでもある。いくらで仕入れて、いくらで売上げたか、この取引はどこでなされたか、誰から仕入れて、誰に売上げたか、場合によっては、誰が仲間になっているかも記録しなければならない⁵⁾と。

したがって、実は「借方」(Soll / Debit)と「貸方」(Haben / Kredit)という表現は見出されないか、見出されるにしても断片的でしかないが、「仕訳帳」には、左側と右側の半々を対称にして日々の取引事象を分解するわけでもない。元帳には、帳簿の見開きの前半ないし左側の面に転記される項目が、「仕訳帳」には先行して記録されねばならない。これに対して、元帳には、帳簿の見開きの後半ないし右側の面に転記される項目が、「仕訳帳」には後続して記録されねばならない。したがって、「二重記録」のために、先行して記録される前半と後続して記録される後半とに、日々の取引事象を分解しなければならない。

しかも、実は「摘要欄」という表現は見出されないが、仕訳帳の摘要欄には、先行して記録される前半と後続して記録される後半との中間は「縦複線」(∥)によって区分される。したがって、仕訳帳には先行して記録される項目が、元帳には、帳簿の見開きの前半ないし左側の面に転記される。これに対して、縦複線によって区分されるが、仕訳帳には後続して記録される項目が、元帳には、帳簿の見開きの後半ないし右側の面に転記される。また、「金額欄」という表現は見出されないが、仕訳帳の金額欄には、いくらで記録するか、日々の取引事象の金額が記録される。

5) Gottlieb, Johann; *a. a. O.*, Bl. 4 R. 二重括弧と括弧内は筆者。

もちろん、先行して記録される前半と後続して記録される後半との中間が縦複線によって区分されることは、すでに、Pacioloによると、「仕訳帳には、二つの符号が使用される。一方に『借方』(Per), 他方に『貸方』(A), いずれも特殊な意味を持っている。借方は、常時、1人または1人以上の債務者、貸方は、常時、1人または1人以上の債権者を意味する。この二つの符号を冠しないでは、仕訳帳に記録されることはない。したがって、元帳に転記されることもない」⁶⁾が、「一方が他方から区別されるのは、『//』のような2本の小さな引用符』(vgolette cosi. //) によってである」⁷⁾と表現する。したがって、「複斜線」によって区分される。しかし、Paciolo自身、具体的な計算事例には、たとえば、「借方 現金：貸方 私の資本金」⁸⁾と表現して、「コロソ」(:)を使用する。

しかも、それだけではない。実は「元丁欄」という表現は見出されないが、仕訳帳の左隅の行に、転記される元帳の丁数、「元丁」が記録される。まずは、帳簿の見開きの前半ないし左側の面に転記される元帳の丁数、さらに、帳簿の見開きの後半ないし右側の面に転記される元帳の丁数が記録される。元帳の丁数を上下に記録して、上下の間は仕切線で区分される。すでに、Pacioloによると、「仕訳帳の最初の欄外には、二つの数字を上下に記録しなければならない。上の数字は、借方の関係する項目が元帳のどの丁数に転記されたか、下の数字は、貸方がどこに見出されるか、転記された元帳の丁数を明示する。現

6) Pacioli, Luca; *Summa de Arithmetica Geometria Proportioni et Proportionalita*, Venezia 1494, Cap. 11. 二重括弧は筆者。

Vgl., Penndorf, Balduin; *Luca Pacioli, Abhandlung über die Buchhaltung 1494*, Stuttgart 1933, S. 103.

参照, 片岡義雄著; 前掲書, 75頁。

7) Pacioli, Luca; *op. cit.*, Cap. 11.

Vgl., Penndorf, Balduin; *a. a. O.*, S. 103 f.

参照, 片岡義雄著; 前掲書, 75頁。

8) Pacioli, Luca; *op. cit.*, Cap. 12.

Vgl., Penndorf, Balduin; *a. a. O.*, S. 104.

参照, 片岡義雄著; 前掲書, 79頁。

金という関係する項目から明白になるように、 $\frac{1}{2}$ と記録して、上下の中間に分数線はない。習慣によっては、 $\frac{1}{2}$ と記録して、上下の中間に仕切線があることもある⁹⁾が、「上の数字1は、現金が元帳の丁数1、借方に転記されたことを意味する。下の数字2は、資本が元帳の丁数2、貸方に転記されたことを意味する⁹⁾と表現する。しかし、Paciolo自身、「単位の端数とか、分子と分母の関係のように思わせないためには、仕切線がないほうがより好ましい⁹⁾と表現して、仕切線は使用しない。

それでは、先行して記録される前半と後続して記録される後半とに、どのように日々の取引事象を分解するのであろうか。Gottliebは表現する。「誠実 (Traw) と信義 (Glaub) は右手 (rechte Handt) によって誓約されるので、債権者は、『金銭帳』 (Schuldpuuch / Schuldbuch) の (後半ないし) 右側の面に転記されねばならない。したがって、債権者から仕入れた商品は、『商品帳』 (Gütterpuuch / Gütterbuch) の前半ないし左側の面に、これに対して、売上げた商品は、『商品帳』の後半ないし右側の面に転記されねばならない。仕入れるとか保有するかは、これを売上げるのに先行する。そこで、元帳には、ありのままに作成する。仕訳帳に関する項目は、元帳に一致するように作成しなければならないのである。したがって、仕入れた商品は先行 (vorgehen) して、債権者は後続 (hernach volgen) することになる。この関係する項目は、

蜜蠟を私は仕入れた。|| Hans Friedman から。

と記録される。これと反対に、

Hans Friedman に私は借りている。|| 蜜蠟を私は仕入れた。

とは記録されない¹⁰⁾と。

そこで、想像するに、債権者に対しては「右手によって誓約される」ので、「債務の発生」は、金銭帳の後半ないし右側の面に転記されるというのである。

9) Pacioli, Luca; *op. cit.*, Cap. 14.

Vgl., Penndorf, Balduin; *a. a. O.*, S. 109.

参照, 片岡義雄著; 前掲書, 94 / 95 頁。

10) Gottlieb, Johann; *a. a. O.*, Bl. 7 L. 二重括弧および括弧内は筆者。

そうであるとするなら、仕訳帳には、縦複線によって区分されるのだが、「債務の発生」が後続して記録されねばならない。これに対して、二重記録のために、先行して記録される前半と後続して記録される後半とに、日々の取引事象を分解しなければならないので、債権者から仕入れた商品、したがって、「商品の仕入」は、商品帳の前半ないし左側の面に転記されるというのである。そうであるとするなら、仕訳帳には、縦複線によって区分されるのだが、「商品の仕入」が先行して記録されねばならない。「仕入れるとか保有するかは、これを売上げるのに先行する」からでもある。

したがって、Gottliebによると、先行して記録される前半と後続して記録される後半とに、日々の取引事象を分解するのは、債権者に対しては「右手によって誓約される」と、「仕入れるとか保有するかは、これを売上げるのに先行する」、これを機軸にしてのことである。

まずは、「債務の発生」は、仕訳帳には後続して記録されるので、「現金の収入」はもちろん、債権者から仕入れた商品、したがって、「商品の仕入」は、仕訳帳には先行して記録されることになる。「仕入れるとか保有するかは、これを売上げるのに先行する」からでもある。また、現金で仕入れた商品も、「商品の仕入」として、仕訳帳には先行して記録されるので、「現金の支出」は、仕訳帳には後続して記録されることになる。これに対して、「債務の消滅」は、仕訳帳には先行して記録されるので、「現金の支出」は、仕訳帳には後続して記録されることになる。

しかも、それだけではない。Gottliebによると、出資された資本についても、債務と同様に記録される¹¹⁾資本主に対する「債務の発生」として、仕訳帳には後続して記録されることになる。したがって、資本が払戻されるとするなら、「債務の消滅」として、仕訳帳には先行して記録されることになる。

さらに、債権については、債務とは反対に記録される。「債権の発生」は、

11) Vgl., Gottlieb, Johann; *a. a. O.*, Bl. 8 L / 14 L.

仕訳帳には先行して記録されるので、「現金の収入」はもちろん、債務者に売上げた商品、したがって、「商品の売上」は、仕訳帳には後続して記録されることになる。「仕入れるとか保有するかは、これを売上げるのに先行する」からでもある。また、現金で売上げた商品も、「商品の売上」として、仕訳帳には後続して記録されるので、「現金の収入」は、仕訳帳には先行して記録されることになる。これに対して、「債権の消滅」は、仕訳帳には後続して記録されるので、「現金の収入」は、仕訳帳には先行して記録されることになる。

そこで、日々の取引事象を分解したところで、それぞれの勘定に転記されねばならない。「元帳」が作成されるのである。元帳は、Grammateusと同様に¹²⁾「商品帳」と「金銭帳」に分類される。Gottliebは表現する。「元帳には、『商品帳』に併せて『金銭帳』が必要である（二つの元帳は別々に作成されるが、一つの元帳としても作成されうる）。取引の期日の順に、仕訳帳に記録された項目は、脱漏なく簡潔に元帳に転記される。そうすることによって、すべての取引は感知される」¹³⁾と。

したがって、実は「借方」と「貸方」という表現は見出されないか、見出されるにしても断片的でしかないが、先行して記録される前半と後続して記録される後半とに、日々の取引事象を分解するに従い、元帳には転記される。まずは、金銭帳の前半ないし左側の面には「現金の収入」、後半ないし右側の面には「現金の支出」、さらに、金銭帳の前半ないし左側の面には「債務の消滅」（支払済）と「債務の発生」、後半ないし右側の面には「債権の発生」と「債権の消滅」（支払済）が転記される。これに対して、商品帳の前半ないし左側の面には「商品の仕入」、後半ないし右側の面には「商品の売上」が転記される。したがって、元帳は「商品帳」と「金銭帳」に分類されるにしても、Grammateusとは相違する¹⁴⁾「金銭帳」に転記される「債務」と「現金」だけではなく、今

12) Vgl., Grammateus, Henricus; *Ayn new kunstlich Buech*..., Erfurt 1518, Bl. 91 ff.
参照, 拙稿; 前掲誌, 3頁。

13) Gottlieb, Johann; *a. a. O.*, Bl. 7 R. 二重括弧は筆者。

日と反対に記録して、金銭帳に転記された「債権」と商品帳に転記された「商品」も、今日と同様に記録して転記される。

そこで、想像するに、金銭帳には、債務勘定から「債務残高」、債権勘定から「債権残高」、現金勘定から「現金残高」が計算されるにちがいない。また、商品帳には、商品が完売されているなら、X商品、Y商品に区別する商品勘定から「口別損益」が計算されるにちがいない。商品が完売されていないなら、「売残商品」である「繰越商品」が追加、記録されることによって、X商品、Y商品に区別する商品勘定から「期間の口別損益」が計算されるにちがいない。したがって、帳簿の見開きの両面が左右対照の様式、「T字型勘定」の原型が採用されるのである。そればかりか、帳簿の見開き両面の左右対照に、日々の取引事象の金額、同額が記録して転記されるので、常時、先行して記録される前半の合計と後続して記録される後半の合計が一致するのはもちろん、帳簿の見開きの前半ないし左側の面の合計と後半ないし右側の面の合計が一致するという「貸借平均原理」も保証されるにちがいない。

しかも、それだけではない。実は「仕丁欄」という表現は見出されないが、元帳の左端の行に、転記された仕訳帳の丁数、「仕丁」が記録される。仕訳帳と転記された元帳が符合するようにするためである。また、実は「摘要欄」という表現は見出されないが、元帳の摘要欄には、仕訳帳から転記されるので、帳簿の見開き前半ないし左側の面には、まずは、「仕訳帳には先行して記録される項目」、さらに、「縦複線」によって区分されるが、「仕訳帳には後続して記録される項目」、したがって、相手勘定、また、摘要欄の片隅、右隅の欄には、この相手勘定の転記された元帳の丁数、「元丁」が記録される。これに対して、帳簿の見開き後半ないし右側の面には、まずは、「仕訳帳には後続して記録される項目」、さらに、「縦複線」によって区分されるが、「仕訳帳には先行して記録される項目」、したがって、相手勘定、また、摘要欄の片隅、右隅

14) Vgl., Grammateus, Heinricus; a. a. O., Bl. 91 ff.

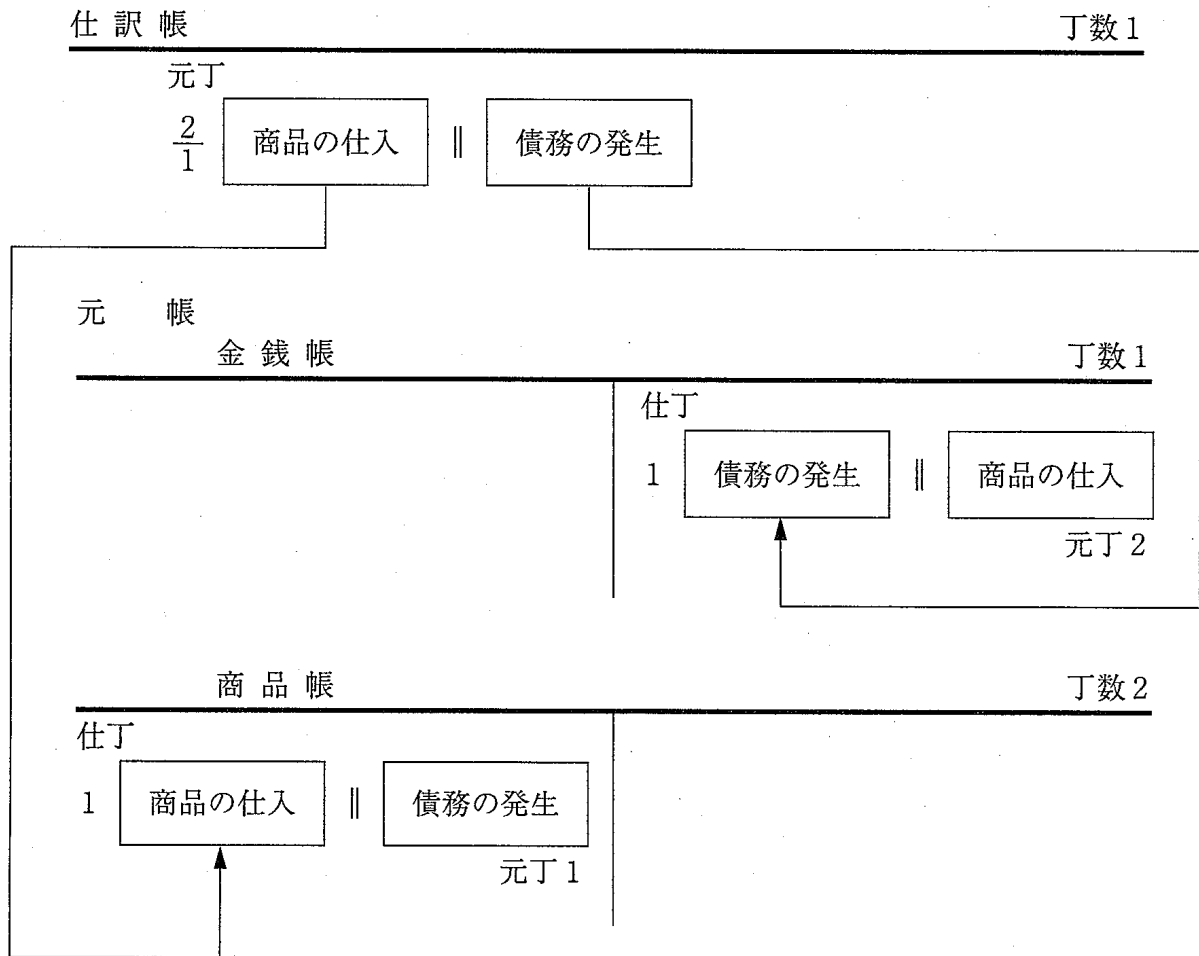
参照, 拙稿; 前掲誌, 7/8頁。

の欄には、この相手勘定の転記された元帳の丁数、「元丁」が記録される。二重記録によって転記された元帳と元帳が符合するようにするためである。さらに、「金額欄」という表現は見出されないが、元帳の金額欄には、日々の取引の金額、仕訳帳と同額の金額が記録される。

たとえば、仕訳帳の摘要欄に「商品の仕入 || 債務の発生」と記録されるとしたら、元帳の摘要欄には、これが脱漏なく簡潔に記録される。商品帳である帳簿の見開き前半ないし左側の面には「商品の仕入 || 債務の発生」、これに対して、金銭帳である帳簿の見開き後半ないし右側の面に「債務の発生 || 商品の仕入」と記録される。相手勘定が記録されることによって、商品帳では、「商品の仕入」が「債務の発生」によって生起したこと、これに対して、金銭帳では、「債務の発生」が「商品の仕入」によって生起したこと、したがって、元帳に転記される取引事象がどのような理由によって生起したかが判読される。しかし、元帳の摘要欄には、相手勘定だけが記録されるのではない。商品帳である帳簿の見開き前半ないし左側の面には、まずは、「商品の仕入」、これに対して、金銭帳である帳簿の見開き後半ないし右側の面には、まずは、「債務の発生」が記録される。想像するに、そのように記録されるのは、「元帳の見出し」として記録されるからではなかろうか。図1を参照。

ところで、Gottliebによると、断片的ではあるが、「借方」と「貸方」という表現が見出される。1531年の印刷本では、債権の発生は「私に支払うべし=私に借りている」(sol mir)、したがって、「借主」と記録されるのに対して、債務の発生は、資本主に対して、「彼は受取るべし=私に貸している」(sol haben)、したがって、「貸主」と記録されるが、債権者に対しては、「私は支払うべし=私は借りている」(sol ich)と記録される。ところが、1546年の印刷本では、債権の発生は「彼は支払うべし=私に借りている」(sol)、したがって、「借主」と記録されるのに対して、債務の発生は、資本主に対しても、債権者に対しても、「彼は受取るべし=私に貸している」(sol haben)、したがって、「貸主」と記録される。

図1



しかし、債権の消滅と債務の消滅は「支払済」(hat zahlt)とだけ記録される。また、現金の収入は「私は受取った」(hab ich empfangen)と記録されるのに対して、現金の支出は「私は支出した」(hab ich auβgeben)と記録される。さらに、商品の仕入は「私は仕入れた」(hab ich kaufft)または「私は受取った」と記録されるのに対して、商品の売上は「私は売上げた」(hab ich verkaufft)と記録される。したがって、「借主=借方」と「貸主=貸方」という表現が見出されるのは、「債権の発生」と「債務の発生」のみに限定される。

しかも、Gottliebによると、日々の取引事象を分解するために、「借方」と「貸方」、この二つの符号を冠して、仕訳帳に記録されるわけではない。したがって、元帳に転記されるわけでもない。日々の取引事象のうちで、債権の発生と

債務の発生にのみ、叙述的に文章で記録されるだけである。

3. 帳簿締切

さて、帳簿締切についてである。1531年の印刷本では、「帳簿締切」ばかりか、Grammateusの表現する「簿記の検証」(Proba des Buchhaltens)¹⁵⁾が暗示されるにすぎない。Gottliebによると、「さらに、どのように計算を完了して、『帳簿締切』をしては、『検証』(Probe)をしなければならないか、現金、債務、債権または商品、それぞれの残高を新たに開設される計算に振替えるにしても、どのように振替えるかについて説明しなければならない」¹⁶⁾とは表現するが、「帳簿締切だけではなく、これ以外に内密にされる技能、要旨を適切かつ簡潔に教授することについては、口頭によってしたい」¹⁶⁾と表現するだけである。これに対して、1546年の印刷本では、「帳簿締切」と「簿記の検証」についても解説される。Gottlieb自身、「14年前に出版した簿記の算術的かつ手段的な技法（これ自体は完結していなかったが）については、大いに好評を博しただけでなく、かなりの改良も示唆されたが、しばしば、この技法に興味のある人々ばかりか、良き親友および後援者からも、『帳簿締切』と『検証』まで例示する簿記を出版するように依頼された」¹⁷⁾と表現するからである。

そこで、「金銭帳」と「商品帳」に分類される元帳は、実際に締切られる。「口別損益計算」(Erfolgsrechnung an die Partien)の域に留まっていたのではない。

「期間損益計算」(Periodenerfolgsrechnung)に移行してのことである。金銭帳について、現金勘定から「現金残高」が、この帳簿(丁数1)の見開きの後半ないし右側の面に計算される¹⁸⁾債務と同様に記録される資本主勘定から「資本金残高」、債務勘定から「債務残高」が、この帳簿(丁数2)の見開きの前半

15) Vgl., Grammateus, Henricus; *a. a. O.*, Bl. 105 R.

16) Gottlieb, Johann; *a. a. O.*, Bl. 11 L. 二重括弧は筆者。

17) Gottlieb, Johann; *Buchhalten, Zwey künstlich unnd verstendige Buchhalten...*, Nürnberg 1546, Bl. 1 R. 二重括弧は筆者。

18) Vgl., Gottlieb, Johann; *a. a. O.*, Bl. 8 R.

ないし左側の面に計算される¹⁹⁾さらに、債権勘定から「債権残高」が、この帳簿（丁数3）の見開きの後半ないし右側の面に計算される²⁰⁾いずれも計算されると、「ここから振替」（hin hinter getragen）と記録して締切られる¹⁸⁾¹⁹⁾これに対して、商品帳については、商品が完売されるなら、X商品、Y商品に区別する商品勘定の左側の面には「商品の仕入」、右側の面には「商品の売上」が転記されるので、商品勘定には「口別損益」が計算される。事実、X商品、Y商品に区別する商品勘定から口別利益が、この帳簿（丁数6および丁数7）の見開きの前半ないし左側に計算される²¹⁾また、商品が完売されないなら、帳簿棚卸ではあるが、「期末棚卸」が導入される。X商品、Y商品に区別する商品勘定の左側の面には「商品の仕入」、右側の面には「商品の売上」が転記されるので、「売残商品」（so noch unverkauft sein / so noch vorhanden sein）である繰越商品が商品勘定の右側の面に追加、記録されるなら、X商品、Y商品に区別する商品勘定には「期間の口別損益」が計算される。事実、X商品、Y商品に区別する商品勘定から期間の口別利益が、この帳簿（丁数8）の見開きの前半ないし左側の面に計算される²²⁾しかし、いずれも計算されるだけである。「ここから振替」と記録しては締切られない²¹⁾²²⁾「売残商品」である繰越商品だけが、「ここから振替」と記録して締切られる²³⁾

しかし、商品帳の末尾に注目しなければならない。商品帳の末尾、この帳簿（丁数8）の見開きの後半ないし右側の面には、「売上商品（verkaufte Wahre）から商品帳に計算される（期間）利益²⁴⁾と記録すると同時に、商品帳に分類される元帳の丁数、「元丁6から、ここまでを合計、ここに振替（hierher getragen）」²⁴⁾と記録して締切られる。したがって、「ここに振替」と記録して締

19) Vgl., Gottlieb, Johann; *a. a. O.*, Bl. 9 L.

20) Vgl., Gottlieb, Johann; *a. a. O.*, Bl. 10 R.

21) Vgl., Gottlieb, Johann; *a. a. O.*, Bl. 12 L / 13 L.

22) Vgl., Gottlieb, Johann; *a. a. O.*, Bl. 14 L.

23) Vgl., Gottlieb, Johann; *a. a. O.*, Bl. 14 R.

24) Gottlieb, Johann; *a. a. O.*, Bl. 14 R. 括弧内は筆者。

切られるからには、実際に振替えられたからにちがいない。商品帳の末尾に振替えられるのである。

したがって、実は「損益勘定」(Gewinn-und Verlustkonto)という表現は見出されないが、損益勘定が開設、振替えられることによって、まさに「期間損益」が計算される。X商品、Y商品に区別する商品勘定から計算されるのは、「口別利益」、「期間の口別利益」である。利益は利益だけ集計して、この損益勘定の右側の面に振替えられる。さらに、「口別損失」が計算されもする。したがって、「期間の口別損失」が計算されることも可能である。損失は損失だけ集計して、この損益勘定の左側の面に振替えられる²⁵⁾そればかりか、諸掛り経費は直接に振替えられる。諸掛り経費は、商品に加算して記録されるか、X商品、Y商品に按分して記録されもする。さらに、諸掛り経費は、この損益勘定の左側の面に振替えられもする²⁰⁾たとえば、この損益勘定の右側の面に振替えられる「利益」(Gewin)の合計が左側の面に振替えられる「諸掛り経費と損失」(Unkost unnd Verlust)の合計を上回るなら、「純利益」(lauter Gewin)、したがって、期間利益が計算されることになる²²⁾²⁵⁾

そうであるとするなら、商品帳の末尾こそは、まさに「損益勘定」であるにちがいない。したがって、「商品帳の末尾には『損益集合表』(Zusammenstellung der Gewinne und Verluste)を認識するにすぎない²⁶⁾」ので、「実際の『損益勘定』が元帳にはない²⁶⁾」と、Penndorfが批判することには、あえて反論しておかねばならない。

ところが、Gottliebによると、損益勘定の左側の面に計算される「純利益」、したがって、期間利益が、商品帳の末尾、この帳簿(丁数8)の見開きの前半ないし左側の面には、「最後に、帳簿締切とその検証をしたところで、ここに計算される(期間)利益は、さらに取引を継続しようとするかぎりでは、私に

25) Vgl., Gottlieb, Johann; *a. a. O.*, Bl. 29 L.

26) Penndorf Balduin; *a. a. O.*, S. 123. 二重括弧は筆者。

関係する項目に振替 (tragen und setzen an mein Post)²⁷⁾と記録して締切られる。「私の関係する項目に振替」とは記録されるが、振替えられるのは、元帳の丁数、「元丁10」²⁷⁾である。資本主勘定の右側の面に振替えられるのではない。この帳簿(丁数2)の見開きの後半ないし右側の面に振替えられるのではないのである。金銭帳でも商品帳でもない、新たな帳簿(丁数10)の見開きの後半ないし右側の面に振替えられる。しかも、振替えられるのは、「帳簿締切とその検証をしたところで」の、まさに「最後に」なるというのである。

それでは、金銭帳について、「ここから振替」と記録して締切られる「現金残高」、「資本金残高」、「債務残高」、さらに、「債権残高」、これに対して、商品帳についても、「ここから振替」と記録して締切られる「売残商品」である繰越商品は、はたして、どこに振替えられるであろうか。Gottliebは表現する。

「金銭帳と商品帳からは、いずれも、以下の帳面 (Blat) に振替える。振替えることによって、この取引の帳簿締切をしなければならない」²⁸⁾ので、「金銭帳と商品帳からは、以下の帳面、丁数10に振替えられる」²⁹⁾と。

そこで、企業の決算時(決算日)には、金銭帳にも商品帳にも分類されない、新たな帳簿が作成される。帳簿の見開きの後半ないし右側の面に計算される「現金残高」、「債権残高」および「売残商品」である繰越商品は、この新たな帳簿(丁数10)の見開きの前半ないし左側の面に振替えられる³⁰⁾これに対して、帳簿の見開きの前半ないし左側の面に計算される「資本金残高」および「債務残高」は、この新たな帳簿(丁数10)の見開きの後半ないし右側の面に振替えられる³¹⁾いずれも振替えられると、「ここに振替」と記録して締切られる³⁰⁾³¹⁾

27) Gottlieb, Johann; *a. a. O.*, Bl. 14 L. 括弧内は筆者。

28) Gottlieb, Johann; *a. a. O.*, Bl. 21 R.

29) Gottlieb, Johann; *a. a. O.*, Bl. 15 R. 二重括弧および括弧内は筆者。

30) Vgl., Gottlieb, Johann; *a. a. O.*, Bl. 16 L.

31) Vgl., Gottlieb, Johann; *a. a. O.*, Bl. 16 R.

したがって、実は「残高勘定」(Bilanzkonto)という表現は見出されないが、残高勘定が開設、振替えられることによって、まさに翌期に繰越される。帳簿の見開きの後半ないし右側の面に計算される「現金残高」、「債権残高」および「売残商品」である繰越商品は、この残高勘定の左側の面に振替えて繰越されるのである。これに対して、帳簿の見開きの前半ないし左側の面に計算される「資本金残高」および「債務残高」も、この残高勘定の右側の面に振替えて繰越されるのである。したがって、新たに開設、振替えられるのは、まさに「繰越勘定」としての残高勘定であるにちがいない。

しかし、Gottliebによると、損益勘定に計算される「期間損益」は、資本主勘定に振替えられることはない³²⁾「資本金残高」は、それだけ減算されるか、加算されてはいないのである。したがって、期間損益が算出されない場合を除いては、この帳簿(丁数10)の見開きの前半ないし左側の面に振替えられる「現金残高」、「債権残高」および「売残商品」である繰越商品の合計と、この帳簿(丁数10)の見開きの後半ないし右側の面に振替えられる「資本金残高」および「債務残高」の合計とが均衡しては、この残高勘定は、まだ締切られることはない。たとえば、純利益、したがって、期間利益が計算されるなら、この残高勘定の左側の面に振替えられる「現金残高」、「債務残高」および「売残商品」である繰越商品の合計は、右側の面に振替えられる「資本金残高」および「債務残高」の合計を上回ることになる³²⁾図2を参照。

ところが、想像するに、これでは、まだ、帳簿締切は完結しない。簿記の検証が完了されて、最後に、損益勘定に計算される「期間損益」が振替えられてこそ、帳簿締切は完結する。Gottliebは表現する。「金銭帳と商品帳からは、以下の帳面、丁数10に振替えたところで、(丁数11に)天秤(Wag)にかける。まだ保有される現金、債権および商品は、天秤の左側の皿(lincke Schale)にある。しかし、資本金(期間利益は除く)と債務は、天秤の右側の皿(rechte

32) Vgl., Gottlieb, Johann; a. a. O., Bl. 16.

図2

残高勘定 (繰越勘定)

残高勘定 (繰越勘定)	
現 金	資 本 金
債 権	債 務
商 品	
	≠

Schale) にある]²⁹⁾が、たとえば、純利益、したがって、期間利益が計算されるなら、右側の皿は左側の皿と比較して、「それだけ軽いので、さらに、右側の皿に加算する必要がある。左側の皿に傾いた金額が『(期間)利益』である。取引においては、計算および帳簿締切をして、両側に皿のある天秤を比較しなければならない]²⁹⁾と。

そこで、金銭帳にも商品帳にも分類されない、新たな帳簿に加えて、企業の決算時(決算日または決算日の翌日)には、さらに新たな帳簿が開設される。この新たな帳簿(丁数11)の見開きの前半ないし左側には、残高勘定の左側の面に振替えられる「現金残高」、「債権残高」および「売残商品」である繰越商品が再び記録される³³⁾これに対して、残高勘定の右側の面に振替えられる「資本金残高」および「債務残高」は、この新たな帳簿(丁数11)の見開きの後半ないし右側の面に再び記録される³⁴⁾それだけではない。たとえば、純利益、したがって、期間利益が計算されるなら、この新たな帳簿(丁数11)の見開きの後半ないし右側の面には、現金+債権+商品>資本金(期間利益を除く)+債務、したがって、「実在の財産余剰」が計算される³⁴⁾純損失(lauter Verlust)、したがって、期間損失が計算されるなら、この新たな帳簿(丁数11)の見開

33) Vgl., Gottlieb, Johann; a. a. O., Bl. 17 L.

34) Vgl., Gottlieb, Johann; a. a. O., Bl. 17 R.

きの前半ないし左側の面には、現金+債権+商品<資本金（期間損失を除く）+債務，したがって、「実在の財産不足」が計算される。期間利益が計算される場合に、実在の財産余剰に一致することが確認されるか，期間損失が計算される場合には、実在の財産不足に一致することが確認されるかということである。確認されることによってこそ，簿記の検証は完了される³⁵⁾

したがって，実は「貸借対照表」(Bilanz) という表現は見出されないが，貸借対照表が仮設，検証されることによって，まさに簿記の検証が完了される。仮設，検証されるというのは，元帳ではなく，あくまで計算書，これに振替えらることも，これから振替えらることもないからである。この貸借対照表に計算されるのは「実在の財産余剰」または「実在の財産不足」。損益勘定に計算される「期間利益」または「期間損失」に一致することが確認されるなら，簿記の検証は完了されるからである。したがって，新たに仮設，検証されるのは，まさに「残高検証表」としての貸借対照表であるにちがいない。

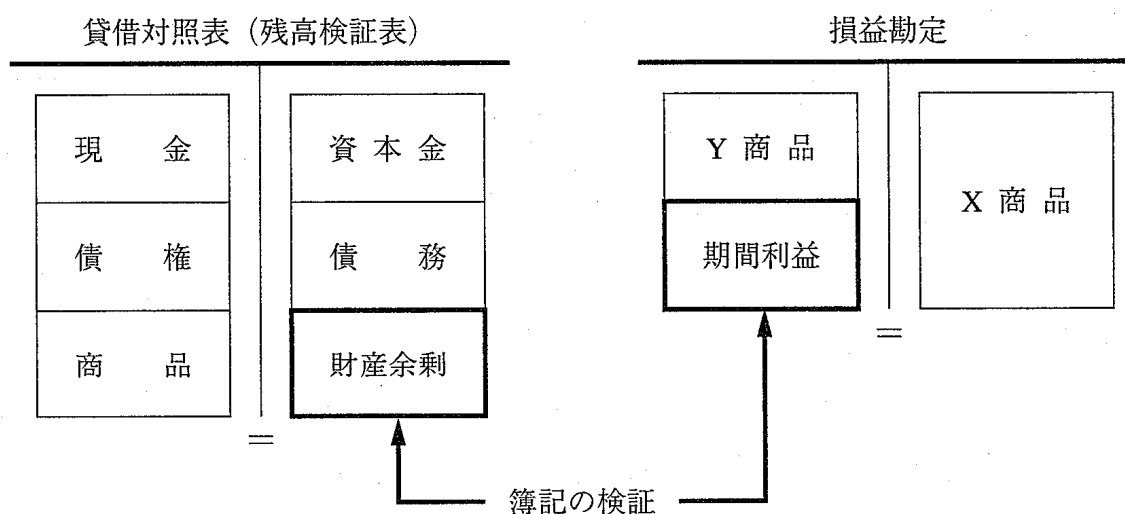
事実，この貸借対照表の左側の面に再び記録される「現金残高」，「債権残高」および「売残商品」である繰越商品の合計は，右側の面に再び記録される「資本金残高」および「債務残高」の合計と比較して，たとえば，「実在の財産余剰」が計算されると，この新たな帳簿（丁数11）の見開きの後半ないし右側の面には，「この天秤の左側の皿まで右側の皿を引上げて見出されるのは，余剰 (so uberscheust) である。ここに計算されるのは，純利益³⁶⁾と記録して締切られる。それだけではない。「純利益」，したがって，期間利益と記録するのに引続いて，この新たな帳簿（丁数11）の見開きの後半ないし右側の面の合計については，「すでに報告された『（期間）利益』と比較しての合計³⁶⁾と記録して，前半ないし左側の面の合計とが均衡するばかりか，さらに，最後に付記しては，「このスムーズな帳簿締切の検証をするためには，商品帳の末尾，丁数8の右側の面を捜しなさい。そうすることで，商品帳における売上商品か

35) 参照，拙稿；前掲誌，23頁以降。

36) Gottlieb, Johann ; *a. a. O.*, Bl. 17 R. 括弧内および二重括弧は筆者。

ら、そこに振替られると同額の『(期間)利益』が見出されるなら、この帳簿締切は間違いがなく、見事に検証をされたわけである』³⁶⁾と記録して、この貸借対照表は締切られる。したがって、この貸借対照表に計算されるのは、損益勘定に計算される「期間利益」または「期間損失」に一致することが確認されるための、あくまで「実在の財産余剰」または「実在の財産不足」である。図3を参照。

図3

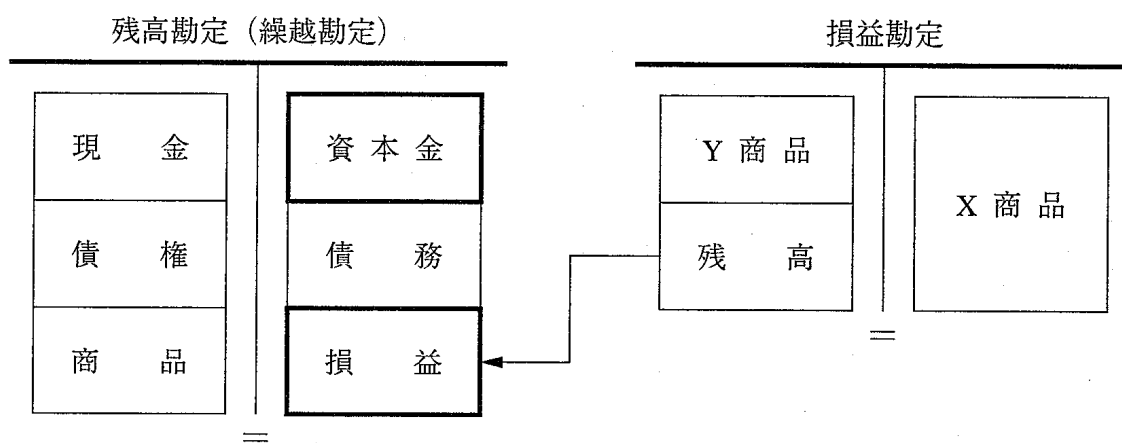


そこで、簿記の検証が完了されると、最後に、損益勘定に計算される期間利益が振替えられて、帳簿締切は完結する。しかし、Gottlieb自身、どのように振替えられるかについては、解説してはいない。したがって、想像するしかないが、振替えられるのは、「帳簿締切とその検証をしたところで」の、まさに「最後に」なるというのである。もちろん、損益勘定に計算される「期間利益」は、資本主が享受する権利、したがって、資本主に対しては、最終的に「債務の発生」、「期間損失」は、資本主が負担する義務、したがって、資本主に対しては、最終的に「債務の消滅」になるので、企業の決算時（決算日または決算日の翌日）には、資本主勘定に振替えられるはずである。まさに「私に関する項目に振替」と記録して締切られるはずである。しかし、資本金残高は、すでに振替えられている。資本主勘定は、すでに締切られている。資本主勘定に

は振替えて締切られようもないのである。したがって、「私に関係する項目に振替」とは記録されるが、元帳の丁数、「元帳 10」に振替えられるしかない。まさに「最後に」振替えられるしかないのである。たとえば、純利益、したがって、期間利益が振替えられるとしたら、残高勘定の右側の面に振替えられて、損益勘定が締切られるしかない。純損失、したがって、期間損失が振替えられるとしたら、残高勘定の左側の面に振替えられて、損益勘定が締切られるしかない。さらに、残高勘定の左側の合計と右側の合計とが均衡することで、まさに締切られることによって、帳簿締切は完結する。図4を参照。

図4

検証後



そうであるとするなら、金銭帳でも商品帳でもない、新たな帳簿（丁数 10）こそは、繰越勘定としての「残高勘定」、さらに新たな帳簿（丁数 11）こそは、残高検証表としての「貸借対照表」であるにちがいない。したがって、「Gottlieb の場合には、そこに決定される（期間）利益が『残高勘定』に連係して計算されるかぎりでは進歩する。Gottlieb は、この自己の『貸借対照表』に付記しては、『このスムーズな帳簿締切の検証をするためには、…』とまで表現する」³⁷⁾と、Penndorf が評価するにしても、残高勘定と貸借対照表を同視、混同することには、あえて反論しておかねばならない。

37) Penndorf, Balduin; *a. a. O.*, S. 123. 二重括弧および括弧内は筆者。

もちろん、帳簿締切が完結するとしたら、翌期に繰越されるはずである。しかし、Gottlieb自身、どのように振替えられるかについても、解説してはいない。そこで、想像するしかないが、「繰越勘定」としての残高勘定が開設、振替えられるからには、企業の翌期の開始時（決算日の翌日）には、残高勘定から改めて振替えられるはずである。金銭帳について、残高勘定の左側の面に振替えられた「現金残高」は現金勘定、「債権残高」は債権勘定、左側の面に改めて振替えられるはずである。さらに、残高勘定の右側の面に振替えられた「資本金残高」は資本主勘定、「債務残高」は債務勘定、右側の面に改めて振替えられるはずである。しかし、損益勘定に計算される「期間損益」は、資本主勘定に振替えられてはいない。資本金残高は、それだけ減算または加算されてはいないのである。期間利益は、資本主が享受する権利、したがって、資本主に対しては、最終的に「債務の発生」、期間損失は、資本主が負担する義務、したがって、資本主に対しては、最終的に「債務の消滅」になるにもかかわらず、資本主勘定に振替えられてはいない。たとえば、純利益、したがって、期間利益が計算されるなら、資本主に対する「債務の発生」になるにもかかわらず、「帳簿締切とその検証をしたところで」の、まさに「最後に」振替えられるので、資本主勘定にではなく、残高勘定の右側の面に振替えられるのである。したがって、改めて振替えられるとしたら、残高勘定の右側の面に振替えられた「期間利益」は資本金残高と合算されて、資本主勘定の右側の面に改めて振替えられるはずである。これに対して、商品帳については、残高勘定の左側の面に振替えられた「売残商品」である繰越商品は、X商品、Y商品に区別する商品勘定の左側の面に改めて振替えられるはずである。残高勘定から改めて振替えられることによって、翌期に繰越されるはずである。

4. む す び

このように、1531年、1546年にGottliebによって出版された印刷本『ドイツの明解な簿記』、『簿記、二様の精巧かつ明解な簿記』を解明して、筆者なり

の卑見を披瀝したところで、複式簿記としては、どこがドイツ固有の簿記であるかについても解明される。

まずは、帳簿記録については、元帳が「金銭帳」と「商品帳」に分類されることにある。暫定的な期間損益計算が反復されて、口別損益計算が終了したら、企業の解散時。商品が完売されるので、最終的に商品帳から計算されるのは「全体損益」である。これに対して、最終的に金銭帳に計算されるのは、全体利益が計算される場合に、投下資本の回収余剰である「資本余剰」、全体損失が計算される場合には、投下資本の回収不足である「資本不足」である。債権、債務も完済されてしまい、実在の財産余剰である現金残高が計算されるなら、これは資本主に払戻されるからである。まだ債務が完済されないとしたら、実在の財産不足である債務残高が計算されるので、資本主はこれを弁済、補填しなければならないからである。したがって、「口別損益計算」の域を出ないかぎりだけではなく、さらに、期間損益計算の片鱗を讀取ることができるだけの「暫定的な期間損益計算」であるにしても、まさに対蹠的な元帳である。

しかし、暫定的な決算時でしかないにしても、企業の決算時には、もはや対蹠的な元帳ではない。商品が完売されるとはかぎらないからである。債権、債務も完済されるとはかぎらないからである。企業の決算時に、残高検証表としての「貸借対照表」が仮設されるのは、そのためである。さらに、「期間損益計算」に移行するとなると、なおさらである。企業の決算時に、繰越勘定としての「残高勘定」が開設されるのは、そのためである。

さらに、帳簿締切については、「簿記の検証」のために、残高検証表としての貸借対照表が仮設されることにある。暫定的な期間損益計算、したがって、暫定的な決算時でしかないにしても、企業の決算時。さらに、期間損益計算に移行するとなると、完全に企業の決算時。金銭帳について、現金勘定から「現金残高」、債権勘定から「債権残高」、債務と同様に記録される資本主勘定から「資本金残高」、債務勘定から「債務残高」が計算される。これに対して、商品帳については、帳簿棚卸ではあるが、「期末棚卸」が導入されるので、「売残商

品」である繰越商品が追加・記録されることによって、X商品、Y商品に区別する商品勘定から「期間の口別損益」が計算される。さらに、「損益勘定」が開設されることによって、X商品、Y商品に区別する商品勘定に計算される期間の口別損益が振替えられて、「期間損益」が計算される。それだけではない。さらに、「貸借対照表」が仮設されることによって、期間利益は、現金+債権+商品>資本金(期間利益を除く)+債務、したがって、「実在の財産余剰」に、期間損失は、現金+債権+商品<資本金(期間損失を除く)+債務、したがって、「実在の財産不足」に一致することが確認される。したがって、元帳に組込まれる「損益勘定」が損益計算機能を果たすのに対して、元帳に組込まれずに、ただ仮設される計算書、「貸借対照表」こそは、まさに検証機能を果たすにちがいない。

それでは、貸借対照表が仮設されて、期間損益が実在の財産余剰または実在の財産不足に一致することが確認されないとしたら、どうであろうか。もちろん、実在の財産余剰または実在の財産不足が重視されるので³⁸⁾ 損益勘定に計算される期間損益がこれに一致するように修正されねばならないかもしれない³⁸⁾ しかし、期末棚卸は導入されるが、実地棚卸ではない。貸借対照表が仮設されるのは、あくまで帳簿棚卸でしかない。したがって、実在の財産余剰または実在の財産不足に一致することが確認されないとしたら、記録自体の過誤、締切自体の過誤に起因するはずである。したがって、帳簿記録の過誤、帳簿締切の過誤が探索して訂正されねばならない。

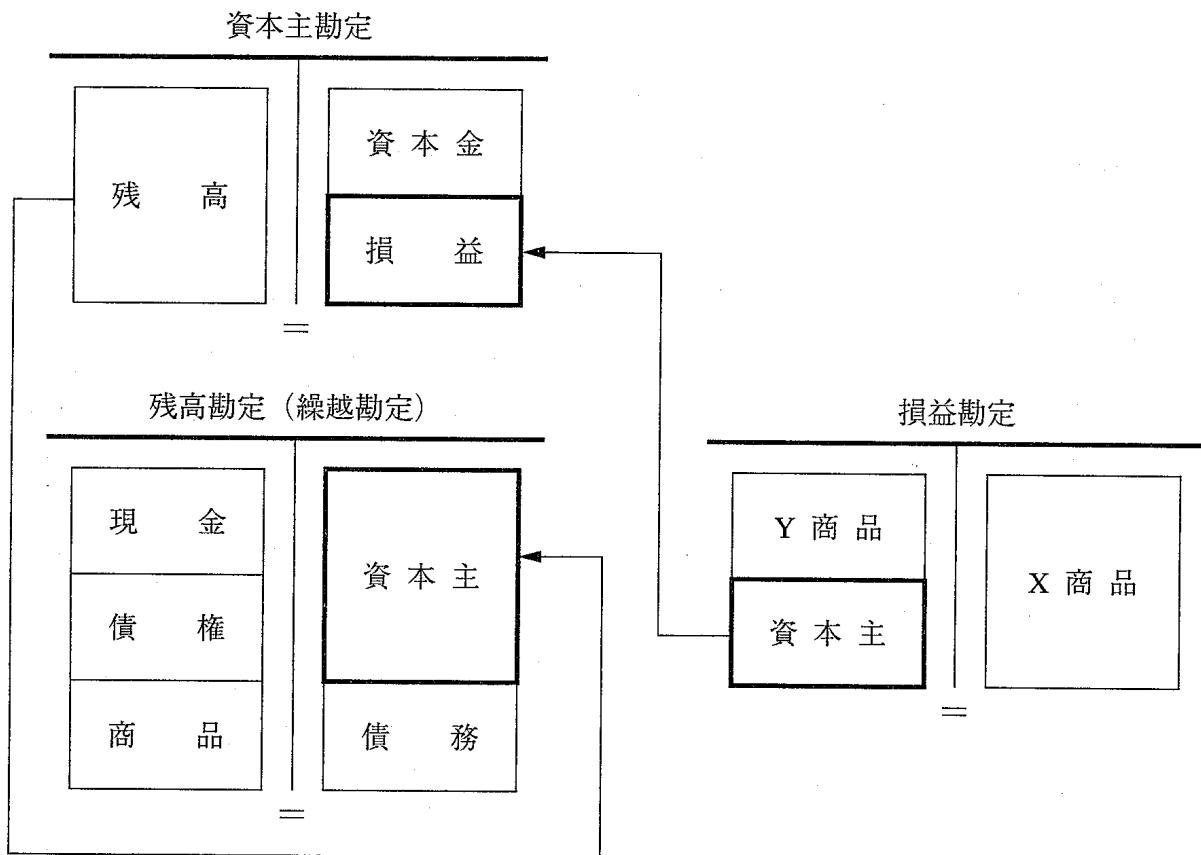
さらに、「残高勘定」が開設されることによって、「現金残高」、「債権残高」、「資本金残高」、「債務残高」、「売残商品」としての繰越商品が振替えられて、翌期に繰越されるはずである。現金勘定、債権勘定、債務と同様に記録される資本主勘定、債務勘定、X商品、Y商品に区別する商品勘定から残高勘定に振替えて締切られる。しかし、資本主勘定から残高勘定に振替えられるのは、元

38) 参照、泉谷勝美著；『スンマへの径』、森山書店 1997年、145/156頁。

入資本の資本金残高。追加資本または資本引出があるなら、元入資本に加算または減算されての資本金残高でしかない。「帳簿の検証」が完了されないかぎりでは、期間損益が振替えられるはずはないからである。

もちろん、損益勘定に計算される「期間利益」は、資本主が享受する権利、したがって、資本主に対しては、最終的に「債務の発生」、期間損失は、資本主が負担する義務、したがって、資本主に対しては、最終的に「債務の消滅」になるので、損益勘定から資本主勘定に振替えて締切られるはずである。したがって、企業の決算時には、期間損益は資本金残高と合算されて、資本主勘定から残高勘定に振替えられて、翌期に繰越されるはずではある。図5を参照。

図5



しかし、残高勘定が開設されてから、貸借対照表が仮設される。したがって、資本金残高は、すでに振替えられている。資本主勘定は、すでに締切られている。資本主勘定には振替えて締切られようもないのである。したがって、期間

損益が振替えられるとしたら、「帳簿締切とその検証をしたところで」の、まさに「最後に」、損益勘定から残高勘定に振替えて締切られるしかない。さらに、残高勘定の左側の合計と右側の合計とが均衡することで、まさに締切られることによって、帳簿締切は完結する。

したがって、改めて振替えられるとしたら、期間損益は資本金残高と合算されて、残高勘定から資本主勘定に振替えられて、翌期に繰越されるはずである。現金残高、債権残高、債務残高、売残商品としての繰越商品についても同様。改めて振替えられるとしたら、残高勘定から現金勘定、債権勘定、債務勘定、X商品、Y商品に区別する商品勘定に振替えられて、翌期に繰越されるはずである。したがって、元帳に組込まれる「残高勘定」は繰越機能を果たすにちがいない。

しかし、残高勘定が開設されてから、貸借対照表が仮設されるのではなく、簿記の検証が完了されて、したがって、貸借対照表が仮設されてから、残高勘定が開設されるのも可能ではなからうか。可能であるとしたら、損益勘定から資本主勘定に振替えて締切られるはずである。したがって、期間損益は資本金残高と合算されて、資本主勘定から残高勘定に振替えられて、翌期に繰越されるはずである。改めて振替えられるとしたら、期間損益は資本金残高と合算されることもない。資本金残高として、残高勘定から資本主勘定に振替えられて、翌期に繰越されるはずである。したがって、これでも、元帳に組込まれる「残高勘定」は繰越機能を果たすにちがいない。

ところで、企業の解散時には、「資本主勘定」が検証機能を果たすことを想起してもらいたい³⁹⁾。しかし、簿記の検証は「全体損益」についてではない。「投下資本±全体損益」についてである。全体利益が計算される場合に、回収資本>投下資本、したがって、資本主勘定に計算されるのは、回収資本(現金残高)=投下資本+全体利益(資本余剰)、全体損失が計算される場合には、投下資本<投下資本、したがって、資本主勘定に計算されるのは、回収資本(現金残高)+全体損失(資本不足)=投下資本、極端には、全体損失(資本不足)=投

下資本（債務弁済を含む）であることを想起してもらいたい³⁹⁾

もちろん、企業の決算時には、現金残高だけしかないにしても、資本主勘定に振替えられるはずはない。利益配当、資本引出を除いては、これが資本主に払戻されるはずもないからである。債権、債務が完済されないとしたら、商品も完売されないとしたら、なおさらである。現金残高、債権残高、債務残高、売残商品としての繰越商品は、資本主勘定には振替えられるはずはない。したがって、資本主勘定の、まさに擬制勘定として、残高勘定が開設されるとしたら、現金勘定、債権勘定、債務勘定、X商品、Y商品に区別する商品勘定が振替えられて、残高勘定には、現金+債権+商品-債務、したがって、「実在の正味財産」が計算される。企業の決算時の「回収資本」を意味する。これに対して、資本主勘定に計算されるのは、投下資本±期間損益、したがって、「期末資本」である。これまた、企業の決算時の「回収資本」を意味する。しかし、実在の正味財産が計算されるのに併行して、期末資本、資本金残高が計算されるにしても、これでは、「残高勘定」と「資本主勘定」は開放されたままで、締切られることはない。

そこで、資本主勘定が締切られるために、期末資本、資本金残高は残高勘定に振替えられねばならない。さらに、「残高勘定」が締切られることによって、帳簿締切は完結するはずである。期間利益が計算される場合に、回収資本>投下資本、したがって、回収資本（実在の正味財産）=投下資本+期間利益（資本余剰）、期間損失が計算される場合には、回収資本<投下資本、したがって、残高勘定に計算されるのは、回収資本（実在の正味財産）=投下資本-期間損失（資本不足）（債務超過を含む）、極端には、期間損失（資本不足）-投下資本=回収資本（実在のマイナス正味財産）（完全に債務超過）である。したがって、実在の財産余剰または実在の財産不足に一致することが確認されるのではな

39) 参照，拙稿；「ドイツ固有の簿記の展開」、『商学論集』（西南学院大学），48巻3・4合併号，2002年2月，50頁以降。

い。資本余剰または資本不足に一致することが確認されるのでもない。「実在の正味財産」に一致することが確認されるのである。もちろん、簿記の検証は「期間損益」についてではない。「投下資本±期間損益」についてである。したがって、資本主勘定の、まさに擬制勘定として、元帳に組込まれる「残高勘定」こそは繰越機能を果たすばかりか、検証機能も果たすにちがいない⁴⁰⁾

そうであるとするなら、「貸借対照表」は、検証勘定としての「残高勘定」に、その地位を譲るのではなからうか。期末棚卸が導入されるにしても、実地棚卸ではない。貸借対照表が仮設されるのは、あくまで帳簿棚卸でしかない。したがって、実在の財産余剰または実在の財産不足が重視されて、損益勘定に計算される期間損益がこれに一致するように修正されねばならないのではない。帳簿記録の過誤、帳簿締切の過誤が探索して訂正されねばならないのである。したがって、元帳に組込まれる残高勘定に、実在の正味財産が計算されて、期末資本、資本金残高がこれに一致することさえ確認されるなら、「簿記の検証」も完了されるのでは、と愚考するからである。

40) 参照、拙稿；「簿記の構造・覚え書」、『商学論集』(西南学院大学)，47巻2号，2000年10月，12/14頁。

企業の決算時には、資本主勘定の、まさに擬制勘定として、「残高勘定」が開設、振替えられるとしたら、現金残高、債権残高、債務残高、売残商品としての繰越商品が残高勘定に振替えられてから、資本金残高が残高勘定に振替えられても、これとは反対に振替えられても、残高勘定の右側の面は「債務残高」，「資本金残高」の順序で記録されるか，「資本金残高」，「債務残高」の順序で記録されるだけである。「投下資本±期間損益」について、残高勘定に計算される「実在の正味財産」に一致することが確認されてはいる。いずれにしても、企業の決算時には、残高勘定が検証機能を果たすことに変化はない。

しかし、企業の解散時には、繰越勘定としての「残高勘定」が開設、振替えられることはない。振替えられるのは「資本主勘定」であらねばならない。

したがって、企業の解散時には、現金残高が計算されるなら、これは資本主に払戻されねばならないので、まだ債務残高が完済されないとしたら、資本主はこれを弁済、補填しなければならないので、資本主勘定に振替えられるようにして、資本主勘定には、「資本余剰」または「資本不足」が計算されることも可能である。それから、損益勘定に計算される「期間損益」が資本主勘定に振替えられるようにして、「資本主勘定」が検証機能を果たすことも可能である。

参照、拙稿；「ドイツ固有の簿記の展開」、『商学論集』(西南学院大学)，48巻3・4合併号，2002年2月，51頁。