

シーベの商学大辞典による簿記（英国法）

百 瀬 房 徳

I 序

シーベ（A. Schiebe）は、1837年にライプツィヒにおいて「商学大辞典（Universal Lexikon der Handlungswissenschaft）」を刊行した。そのなかで、s.164～s.200の36ページに簿記に関する多くの項目が収録されている。そこでは、簿記の体系、簿記に関連する日記帳および仕訳帳の項目および諸勘定の項目がとりあげられている。

簿記の体系に関しては、当時、ドイツで摂取されていた2つの体系がみられる。ひとつは、イギリスよりもたらされた「会計期間を超えた商業帳簿の継続」を基礎とする簿記の体系である。もうひとつは、ドイツへフランスおよびオランダよりもたらされた「会計期間ごとの商業帳簿の完結」を基礎とする簿記の体系である。

前者は、「イギリス式簿記（英国法）」と称される簿記であり、後者は、「ドイツ式簿記（大陸法）」と称される簿記である。2つはドイツにおいて理解されていたといえる。両者の違いは、元帳における決算違いにある。前者は、決算に際して、財産目録より仕訳をせず「貸借平均表（貸借対照表）」を作成するのに対して、後者は、決算に際して、財産目録より勘定を修正し、かつ勘定を締め切ると同時に仕訳をし、さらに、損益勘定を作成すると同時に残高勘定を完成させる。

当論文では、2つの簿記の体系のうち「イギリス式（英国法）」について論ずる。「ドイツ式（大陸法）」については次の論文に譲ることとする。

尚、シーベの論文の引用箇所は本文の中で括弧により示す。

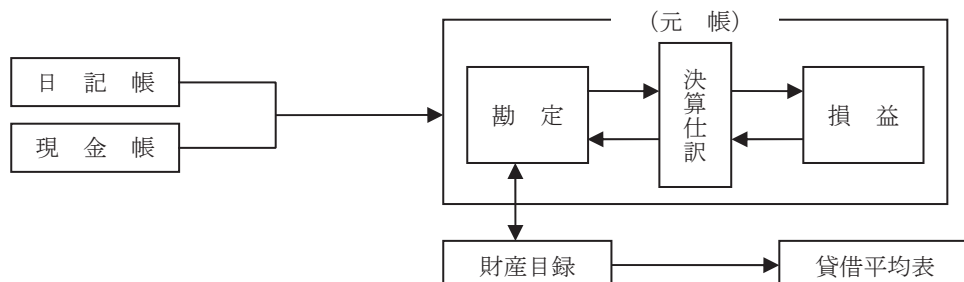
II 2つの簿記の体系

ドイツでは、ハンブルグが商業都市として発展した。このハンブルグは、イギリス、オランダ等々の国々との交易が行われた。それに伴って、簿記も摂取されていった。ひとつは、イギリスへは「会計期間を超えた会計帳簿の継続」を基礎としたところの簿記が伝えられた。イタリアよりオランダを経てイギリスへ伝えられた簿記は、イギリスの諸商業都市よりエルベ河口の港湾都市ハンブルグへ商人の手によりもたらされることになる。そして、エルベ川によりドイツ内陸へと広がりを見せる。首都ベルリンおよびライプツィヒは代表的な都市である。

シーベの著作は、ライプツィヒで刊行された商学大辞典であった。簿記に関してはその一部で36ページよりなる。この辞典は当時代の知識を反映したものであり、取り上げられているイギリス式簿記は、特に、ジョーンズのイギリス式簿記を摂取しているといえる。このイギリス式簿記を改良し、シーベが展開した簿記のシステムは、下記の「図表-1」の通りである。

図表-1

シーベのイギリス式簿記システム



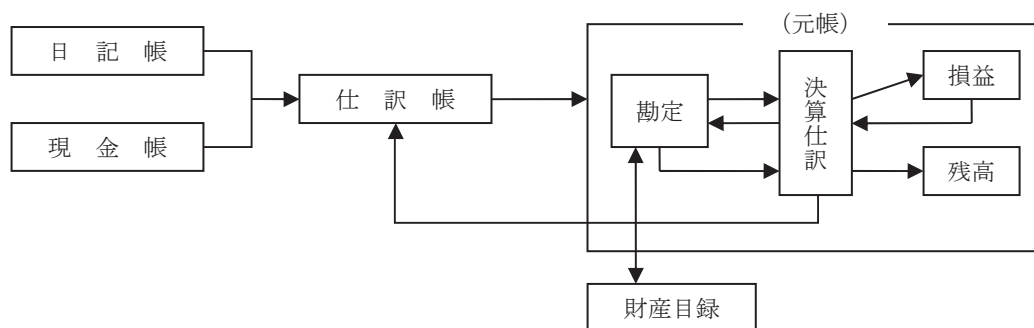
ここでは、日記帳および仕訳帳は、ジョーンズの日記帳および現金帳を記述式に変更して展開しており、仕訳帳を日記帳および現金帳に含めており、元帳は勘定の締切が元帳の継続、即ち「会計期間を超えた会計帳簿の継続」を考慮している。

もうひとつは、オランダ等よりハンブルグへ「会計期間ごとの会計帳簿の完結」を基礎としたところの簿記が伝えられた。この簿記は、イタリア式簿記を伝えた者であり、「複式簿記」である。したがっ

て、会計期間末で完結し、仕訳を通して決算をしている。その帰結として、仕訳を通して損益勘定を完成し、さらに、仕訳を通して残高勘定を完成する簿記なのである。イタリアに起源を持ち、ハンブルグのブッシュにみられ、ワーグナー、マーゲルセン、ゲアハルト等では、複式簿記がみられる。この簿記のシーベにより呈示されたシステムは下記の「図表－2」の通りである。

図表－2

シーベのイタリア式簿記のシステム



仕訳帳は、借方と貸方をもつ形式となっており、元帳は、仕訳帳よりもたらされた勘定を、仕訳帳同様に、借方と貸方を設けて記入する。したがって、仕訳が行われて始めて元帳の勘定記入が認められる。この元帳では、決算時には、このように、仕訳を通して損益勘定と残高勘定が完成されて、決算は終了する。

上記の2つのシステムは、これらの基礎となる「複式簿記」を想定している。この簿記は「複式記入の原則」および実際の記録に際しての「仕訳の原則」が基礎となっている。この両原則に基づいて、実際の記帳に際して、「貸借平均の商業帳簿への敷衍」、「仕訳の接続機能」、「代理人簿記」および「勘定の締切方法」が考えられている¹。

この複式簿記は、具体的には、借方には貸方が、貸方には借方が相対置されなければならない。それぞれの勘定は、したがって、借方と貸方の2つの欄をもっている。それゆえ、一方では受け取り、もう一方では出てゆくのを記録すべく設計されている。シーベは、そこで、帳簿において、取引先、事業自

体の所有権（資本金）および現金の入と出（現金勘定）ばかりでなく、個人の財産部分、たとえば、商品、手形等々を勘定として設けている。さらには、事業経費、家計費、運送費、支払利息等々損益項目も設けられているとしている。(s.177)

このような複式簿記が、シーベによれば、このシステムこそ、大きなかつ発展した事業について表現することができ、可能とし、そして、概観することを容易にすることにより、大きな明瞭制（Klarheit）と確実性（Sicherheit）を与えるとする。その帰結として、このシステムが完全に理論的基礎を構築しており、かつ均衡の論理をそなえていることによる。しかしながら、このシステムは、経験科学であるが故に、その延長線において簿記方が育成されないとすれば、残念なことになるとしている。(s.177) それ故、複式簿記が、それをシステムと考えるならば、日記帳、現金帳、仕訳帳、元帳、財産目録および貸借平均表が考えられるとする。以下、これらの項目について検討する。

1 百瀬房徳、2022年、s.1～4.

Ⅲ 日記帳および現金帳

日記帳は、日々の取引を詳細に記録する帳簿であり、簿記の出発点である。取引は最終的に現金または通貨で決済されるため、これこそ、最も重要な要素である。それ故、日記帳から分離して現金取引のみを現金帳に記録するようになる。したがって、日記帳は、現金取引以外の取引を記録する帳簿となる。マイスナーの著作は、商業にかかわる辞典であるので、網羅的に論じられている。したがって、現金帳は、日記帳より分離した取引内容となっている。

(1) 日 記 帳

日記帳は、基本的には、日々の取引すべてを記録する帳簿である。マイスナーでは、日記帳の形式について、総括すると、下記の項目が明らかにされている。(s.165/166)

- 1) 日記帳は、1 ページを基本とする
- 2) ページの左側に仕丁欄を示す
- 3) 仕丁欄の右側に取引欄を示す
- 4) 取引欄は取引ごとに横線が引かれ、その中央において日付が示される
- 5) 取引欄の右側に金額欄を示す

取引欄では、取引ごとの内容が示される。総括すると下記の項目となる。

- 1) 取引が固有の勘定として示される
- 2) 当該勘定が、借方にか、それとも貸方に属するのか、一方の勘定のものが当該勘定の右側に示される。この勘定と借方か貸方かは太字で特徴を浮き彫りにしている
- 3) (2) の下に取引の内容が詳細に示される
- 4) 取引欄の右側に金額欄が設けられ、取引の合計額はライヒスターラー (Rthlr.), グロッシェン (Gr.) およびフローリン (Fl.) として示される

上記の取引欄における内容の(2)は、マイスナーの日記帳の特徴を示している。ここでは、ジョーンズの日記帳を摂取し、記述式で示している。それに加えて、ジョーンズの日記帳同様に、仕訳の機能を持たせている。その際、仕訳は、借方と貸方を同時に示すのではなく、どちらか一方しか示していない。さらに、ジョーンズでは、日記帳の末尾で決算が行われ、利益が算出されているが、マイスナーでは、日記帳は現金帳が設けられ、現金取引

が分離して示されており、両者を結合して利益を算出する説明はなされていない。また、日記帳は、仕訳の機能を備えていることから、日記帳から、直接、元帳へ転記されている。

このような、日記帳の形式および内容の事例が、マイスナーでは、日記帳が、現金帳を介さず、取引を単独で記帳する場合を取り上げている。

ここにおいて、商人“Klarensee”を主人公として、取引事例を日記帳に記載している。ここでは、まず、1月1日に、事業を開始するにあたり、資本を出資する。その際、仕訳をするとなれば、資本金勘定は債権者として“Haben”となり、拠出された財産(現金)は、債務者または受取人として“Soll”となる。日常の取引においては、主人は、コーヒー(商品)を現金と引替えに販売するにあたり、受け取った現金勘定は債務者とし、顧客に渡したコーヒー勘定(商品勘定)は債権者とする。この際、債権者の受取が第三者よりなされる場合がある。その際、1月12日に、債務者“Gunther”はその債務を第三者“Besser u. Goldau”に命じて、主人“Klarensee”へ支払わせている。この取引は為替手形によるものである。1月21日には、主人“Klarensee”は“Anton Bbriesmann”より現金を送付され受取る。その際、総額291Rthlr. 3Gr. 6Fl.であったが、割引料4Rthlr. 8Gr. 10Fl.を差し引いて、実際には、286Rthlr. 18Gr. 8Fl.を受取った。したがって、仕訳をするとなれば、下記の通りである。

(借) 現 金 286Rthlr. 18Gr. 8Fl.

割引料 4Rthlr. 8Gr. 10Fl.

(貸) 債務者 291Rthlr. 3Gr. 6Fl.

1月22日には、主人“Klarensee”は、仲介取引をする。その取引とは、“Gottlob Weiler”へ商品、花紺青(Smalte) 3樽を送付するため、仕入先“Schneeberg”より仕入れる。その際、商品の代金を“Klarensee”に対して6Rthlr. 21Gr. —.を立替えて支払う。さらに、“Gottlob Weiler”へ商品を送付して、“Klarensee”は仲介の労力に対して18Gr.—Fl.を加えて、7Rthlr. 15Gr. —Fl.請求する。したがって、“Klarensee”は“Schneeberg”からの仕入に際して、(借) 商品とするのに対して、(貸) 現金の仕訳をし、さらに、“G. Weiler”への商品の引き渡しに際して、(借) G. Weilerまたは受取手数料とするのに対して、(貸) 商品とする。

以上、日記帳についてのシーベの事例を示すと「図表-3」の通りである。

図表－3

日 記 帳

January 1836				
1	Capital=Conto Haben			
	Für das heute baar in die Casse gelegte handlungs=Capital	4000	—	—
	Cassa=Conto Soll			
	Für die bare Capital=Eingage	4000	—	—
	Cassa=Conto Haben			
	Kaufte heite gegen baar hier ein:			
	100 Brobe Kaffinade=zucker 1248 Pfd. à 5 2/3Gr.	294	16	
	650 Pfd. gute orbin. Brasil. Kaffe à 5 1/2 Gr.	148	23	
	Chalau u. Co. in Bremen. Haben			
	Für ihre Faktura über die am 29 vor. Mts., nach meiner Bestellung			
	durch Fuhrmann Kauer von Leeste, lose verladen und in Fracht			
	À 4Thlr. Pr. Pfd. An mich abgefandten :			
	366 Btode Metis=Zucker, 2931 Pfd. à 10 Groot Ld'or	407	6	
	verschiebene Unkosten hierauf in Bremen	3	66	
	Ld'or	411	—	
	Commission 1 1/2 pct	6	12	
	Ld'or	417	12	
	Sind à 110 pct.	458	15	—
	Cassa=Conto Soll			
	Verkaufte heute hier, gegen baar:			
	75 Pfd. gut ordin. Brasil. Kaffe à 6 1/4 Gr.	19	12	9
	Wesser u. Soldau in Eilenberg Sollen			
	Sandte ihnen heute, laut Bestellung, durch Fuhrmann Reiter			
	Von Lindenau, In Lohn à 4 Gr. pr. Ctr., (auf Crdit) :			
	100 Pfd. gut ordin. Brasil Kaffe à 6 1/4 Gr.	26	1	—
	Cassa=Conto Haben			
	Kaufte heute folgende Wechsel baar hier ein:			
	Bco. Mk. 2850., 14Tage n. Sict auf U. Sumprecht in Hamburg,			
	À 137 3/4 pct.	1403	15	
	Holl. Cf. 1500, pr. 2. Märy, auf à 137 1/2 Ct.	825	—	
		2228	15	—

	6			
	Cassa=Conto Soll			
	Für den heute gegen baar verkauften Wechsel Von:			
	Bco. Mk. 2850, 14Tage n. Sicht, auf U. Sumprecht in Hamburg,			
	A 148 pct.	1406	—	—
	7			
	Cassa=Conto Haben			
	Für fracht u. Sämtliche Unkosten auf die heute mit Fuhrmann			
	Rauer von Leeste eingetrffenen 336 Brode Melis v. Bremen . . .	51	—	—
	8			
	Gottlob Weiler in Tützn Soll			
	Sandte ihm, nach Auftrag, durch Fuhrmann Clär von Erfurt,			
	in Fract 4 Gr. Pr. Ctr.,			
	1 Sack mit 70 Pfd. Gut ord. Brasil.			
	Kaffee à 6 1/4 Gr. 18 5 6			
	Für den Sack — 4 —			
	9	18	9	—
	9			
	Chalau u. Co. in Bremen Sollen			
	Dieselben melden mir heute mit Brif vom 7. dies, meinem			
	Auftrage zufolge, andiesem Tageihr Guthaben, 2 monate dato,			
	Ordre F. C. wagener, auf mich entonomen haben mit:			
	Ld'or. À 5 417 12			
	A 110 pct.	485	21	3
	9			
	Chedor Mühler und Sohn in Köln Sollen			
	Remittirte ihnen, zu bestmöglichster Begebungä			
	Soll. Cf. 1500, pr. 2. März, auf Lange und Co. In Amsterdam,			
	Berechnet unterm 15ten dies à 141 8/10 pct. Preuß. Court. . 850 24			
	Diese betragen à 103 pct. : . .	826	—	6
	10			
	Carl Blume hier Haben			
	Für die von ihm auf Credit gekauften:			
	850 Pfd. f. Maryl. Tabak à 6 Gr.	212	12	—
	11			
	Gustav Friedlich Weiler in Weisenfels Soll			
	Sandte ihm, seiner Bestellung zufolg, zufolge, durch Fuhrmann			
	Willer, von dort, in Lohn zu Gr. pr. Ctr.			
	50 Brode Raff. Zucker 650 Pfd. à 6 1/2 Gr.	176	1	—

<div> <div>12</div> <div> <div>Besser und Solbau in Eilenbürg · · · · · Haben</div> <div>Für Baarzahlung v/ Carl Günsther hier, für Rechnung v.</div> <div>Besser u. Soldau in Eilenburg : · · · · ·</div> </div> </div>	26	1	—
<div> <div>12</div> <div> <div>Cassa=Conto · · · · · Soll</div> <div>Für Baaryahlung v. Carl Günther hier, Fur Rechnung V. Besser</div> <div>u. Sldau in Eilenburg : · · · · ·</div> </div> </div>	26	1	—
<div> <div>13</div> <div> <div>Ant. Briesmann in Zwickau · · · · · Soll</div> <div>Sandte ihm heute, gemmaß seinem Auftrage, mit Fuhrmann</div> <div>Dries von dort, in Lohn à 15 Gr. P. Ctr., Ziel 2 Monate.</div> <div>150 Pfd. Maryl Tabak à 7 Gr: · · · · · 43 18 —</div> <div>125 Brode Melis, 1187 1/2 Pfd. à 5 Gr. · · · · · 247 9 6</div> </div> </div>	291	3	6
<div> <div>21</div> <div> <div>Ant. Briesmann in Zwickau · · · · · Haben</div> <div>Für seine Baarsendung: · · · · · 288 18 8</div> <div>Zuzüglich 1 1/2 pct. Disconto: · · · · · 4 8 10</div> </div> </div>	291	3	6
<div> <div>21</div> <div> <div>Cassa=Conto · · · · · Soll</div> <div>Für Waarsendung v. Ant. Briefmann in Zwikau · · · · ·</div> </div> </div>	286	18	8
<div> <div>22</div> <div> <div>Cassa=Conto · · · · · Haben</div> <div>Für Fracht und andere kleine Unkosten auf 3 Fässer Smalte,</div> <div>Brutto 10 1-2 Ctr..wiegend, von Alexander Maler in Chneeberg</div> <div>Kommend und für G. Weiler in Lützen bestimmt : · · · · ·</div> </div> </div>	6	21	—
<div> <div>22</div> <div> <div>Gottlau Weiler in Lützen · · · · · Soll</div> <div>Für verlegte Fracht und andere kleine Unkosten auf, von Schnee-</div> <div>Berg zur Weiterförderung an ihn empfangene 3Fässer Smalte,</div> <div>Brutto 10 1-2 ctr. Wiegend, welche ich heute durch Fuhrmann Clär</div> <div>von Erfurt, in Fracht à 4 Gr. Pr. Ctr. An ihn absandte: · · · 6 21</div> <div>Für Spedition: · · · · · — 18</div> </div> </div>	7	15	—
<div> <div>31</div> <div> <div>Cassa=Conto · · · · · Haben</div> <div>Für sämtliche Handlungunkosten yahlt ich im Laufe dieses</div> <div>Monats aus, laut Handlungsunkostenbuch · · · · · 74 18</div> <div>Zur Bestreitung meiner Haushaltung wurden in diesem Monat</div> <div>Baar ausgegeben, laut Haushalts=Buch · · · · · 66 10</div> </div> </div>	141	4	—

(2) 現 金 帳

現金項目を完全に日記帳から除き、これらを現金帳において把握しようとするならば、基本的には、日記帳のように記録されるが、シーベは、この現金帳について2つの形式を呈示している。

1つ目は、勘定形式により示している(図表-5)。そこでは、借方では現金の“入”を、貸方では現金の“出”を記録している。そして、通常では、貸借の差額は、借方が多く、この額は、現金の在高を示している。この事例については、元帳の現金勘定と同じであるのでここでは割愛させていただく。

2つ目は、中央に、摘要欄を設け、取引を時の経

過にしたがって詳細に記録する(図表-4)。そして、右端に金額欄を設ける。この金額欄では、借方と貸方の金額欄に区分されている。したがって、こうすることにより、取引について時系列に示されるとしても、現金の流れが借方の“入”と、貸方の“出”に区分され、現金の入と出が明確となる。

日記帳単独では、この現金取引を含めていたが(日記帳の事例参照)、現金帳を設ければ、改めて、現金取引は、すべて、この現金帳で把握されることになる。

この現金帳を示すと下記の「図表-4」の通りである。

図表-4 現 金 帳

Mem.		Cassa	Soll			Haben		
1	1	Für die baar Capital=Einkage	4000	—	—	—	—	—
1	1	、 Einkauf von Zucker und Kaffe	—	—	—	443	15	—
3	1	、 Verkauf von Kaffe	19	12	9	—	—	—
5	2	、 Einkauf von 2 Wechseln auf Hamburg und Amster.:	—	—	—	2228	15	—
6	2	、 Verkauf 1 Wechsels auf Hamburg	1406	—	—	—	—	—
7	2	、 Fracht und Spesen auf Melis von Bremen . .	—	—	—	51	—	—
12	2	、 Zahlung von Günther hier für Wesser u. Soldau in Eilenburg	26	—	—	—	—	—
15	3	、 Einkauf 1 Wechsels auf Berlin:	—	—	—	866	23	9
20	3	、 Zahlung von G. F. Weiter aus Weissenfels : . .	176	1	—	—	—	—
21	3	、 Baarsendung von A. Briesmann in Zwickau: . .	286	18	8	—	—	—
22	3	、 Fracht und Unkosten auf Smalte von Schneeberg:	—	—	—	6	21	—
30	4	、 Verkauf von Melis:	201	16	—	—	—	—
31	4	、 Handlungs= und Haushaltungs=Unkosten: . .	—	—	—	141	4	—
		Cassen=Bestand:	—	—	—	2377	18	8
			6116	1	5	6116	1	5
			2377	18	8	—	—	—

IV 仕 訳 帳

仕訳は、簿記のシステムにおいて基本的な役割をはたす。仕訳の原理およびそれに基づく帳簿の形式は、まさに、この原理に基づいているからである。したがって、日記帳および現金帳による取引記録が、仕訳により、借方と貸方に分解される。この作

業が行われるのが「仕訳帳」である。この仕訳帳における仕訳は、簿記全体に行き渡る。それ故、仕訳の原理である「貸借平均の原理」および「仕訳の取引への対応」は商業帳簿において敷衍され、帳簿から帳簿へおよび勘定から勘定への転記において必要不可欠な役割を担う。(s.1~3)

シーベは、日記帳および現金帳において仕訳の機

能をもたせている。したがって、摘要欄において、まず、取引が借方であるのか、または貸方であるのか、仕訳を示し、その下に取引の詳細を示している。この帳簿は「仕訳帳の日記帳」と言えよう。ここでは、ジョーンズの日記帳より始まり、借方と貸方を両建てで示すのではなく、借方か、貸方かの一方を示す形で、かつ記述式で示している。加えて、

日記帳と現金帳を結合したことにより、ジョーンズの日記帳の末尾では利益計算をしているのであるが、シーベの日記帳と現金帳の両建てでは利益計算はできない。したがって、シーベは別の場所で利益計算をしている。元帳に損益勘定がシーベでは設けられているのである。

図表－ 5

仕 訳 帳

Cassa. Januar 1836									
Capital=Conto · · Haben Für die bare Geschäfts= Einlage · · ·	4000	—	—	1	Kaufte heute gegen baar hier en: 100 Brode Raffinade= Zucker, 1248 Pfd. à 5 2/3				
Verkaufte hier gegen baar: 75 Pfd. gut ord. Brasil. Kaffe à 6 1/4 Gr. · ·	19	12	9		Gr. 294 16 650 Pfd. gut. ord. Bräf.Kaffe à 5 1/2 Gr. 148 23				
Für heute hier baar verka- ufte : Bco Mrk. 2850, 14 tage n. Sicht auf A. Gumprecht in Hamburg, à 148 · · · ·	1406	—	—	5	Kaufte folgende Wechsel hier Ein: Bco. Mrk. 2860, 14Tage n. Sicht, auf A.Gunprecht in Wamburg, à 147 3/4 · · ·	443	15	—	
Besser und Soldau in Eilenburg · · Haben Für ihre Rechnung yalte mir Carl Günther hier Gust. Friedr. Weiter in	26	1	—		· · 1403 15 Sll. Eft. 1500 pr. 2 März, auf Lange u. Co. in Amsterdam, à 137 1/2 · 825 —	2228	15	—	
Weissenfels · · Haben Derselbe zahlte bei sei- sem Hier=sein heute baar: · · · ·	176	1	—	7	Für Fracht und sämtliche Un- kosten auf die heute mit FuhRmann Rauer von Reeste ein Getroffenen 336 Brode Melis v. Bremen v. . Bremen · · · ·	51	—	—	
A.Briesmann in Zingau Für seine Baarsendung: · · 286 18 8 zuzüglich 1 1-2 pct. Dis- conto: · · 4 8 10 291 3 6	286	18	8	15	Kaufte heute Pr. Srt. Thlr. 893 Pr. 12 Febr., auf Emil Wenzel in Berlin, à 103 · ·	866	23	9	
Verkaufte gegen baar: 100 Brode Melis, 968 pfd. à 5 Gr. · · ·	201	16	—	22	Für Fracht und Spesen auf 3 Fässer Smalte, Brutto 10 1/2 Str. Von Alex. Maler in Sch-Neeberg kommend und fürG. Weiler in Lütyn best- immt: · · · ·	6	21	—	

商品については、シーベによれば、商品在庫帳 (Waarenlagerbuch) により商品ごとに勘定が設けられている。(s.173~175) ここでは、借方に仕入 (Einkauf)、貸方に売上 (Verkauf) が両建て記録されている。そして、決算に際して、貸方に商品在庫が記録されると同時に、借方と貸方の差額として売上利益が記録され、商品在庫帳が貸借平均され締切られる。したがって、ここでは、商品ごとに商品在庫と売上利益が算定されることになる。そして、商品在庫では、“Raffinade-Zucker”, “Gut ordin Brasil”.

“Kaffe”, “F. Maryland-Tabak” および “Havana-Kaffe” がみられる。売上利益は、まとめるべく、商品勘定の貸方で記録される。

手形勘定は、シーベによれば、手形の入手は借方に、手形の振出は貸方に、1つの勘定に貸借両建てで記録している。事例では、仕入に際して、手形を取引先に振り出せば、貸方に記録され、現金と引替えに受取れば、借方に記録される。(s.178) このような事例は、単純な手形取引である。この取引を示せば下記の「図表-6」の通りである。

図表-6

単純な手形取引

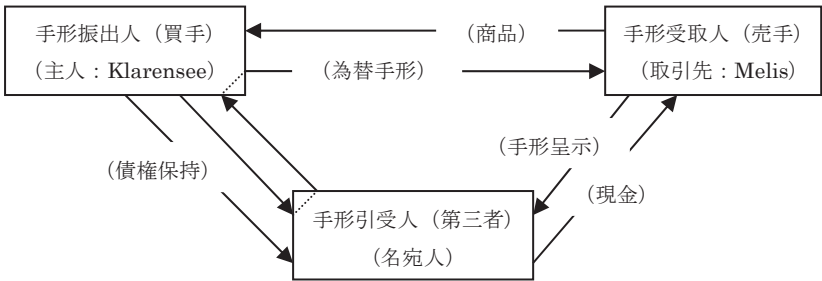


手形は、第三者に手形代金の決済を託す為替手形として用いることができる。この手形では、商品の買手である主人 Klarensee は、第三者に商品の代金の支払いを引受けてもらう。したがって、その第三者が主人に代わって商品の仕入代金を支払うことになる。ここでは、シーベは、主人 Klarensee が、商

品を Melis より仕入、その代金を、主人の得意先である債務を負っている第三者宛に手形を振出し、引受けてもらい (手形引受人)、その手形を仕入先 Melis (手形受取人) へ譲渡する為替手形を振り出す例を掲げている。それは、下記の「図表-7」によって示される。

図表-7

為替手形の流通



手形取引による利益

– 11 –

決算に際して、貸借平均すると残高が算出されるが、この残高は次期に繰越され、さらに、回収に向けて努力がなされる。

利息または換算差額勘定には、貨幣の流通に関して、銀行および両替商に関連する取引の差額について記録する。利息は銀行に預けた貨幣に対してもたらされる増殖額である。換算差額には、ある領邦の貨幣とその他の領邦の貨幣との交換に際して生ずる換算差額である。ただし、この差額は、換算率が時と供に変化するので、差益とも、差損ともなることがある。いずれにしても、貨幣の価値に関連する差額を記録する勘定といえる。

保険金勘定は、保険料の支払いおよび受取りに関して記録する。シーベは、保険料は取引に際して損害の発生に対して担保することに関係する支払である。保険対象に対する保険料の支払は借方とし、それにたいして、損害が発生すれば、保険料を受け取る。その受取は当該勘定の貸方となるとする。したがって、保険料について1つの勘定で処理している。この保険料の受取は、保険対象の損害の査定により支払われるので、差額が発生する。保険料受取額の方が大きければ、差益が発生し、小さければ、差損が発生する。これらの差損益は、保険料の払い戻しとともに損益勘定で処理される。

運送費勘定では、物品の運送に関して記録される。運送事業者に対する支払は当該勘定の借方となる。この支払が現金によるとすれば、現金勘定は貸方となる。決算に際して、運送費勘定は損益勘定の借方へと振替えられる。

事業経費勘定は、事業のすべての活動を行うことに係わる経費を記録する。この支払は当該勘定の借方に記録される。この支払は、一般に、現金でおこなわれるので、現金勘定の貸方となる。決算に際して、事業費勘定は損益勘定の借方へ振替えられる。

家計費勘定は、経営者たる主人が私用で事業から引出す現金等について記録する。この勘定は、損益勘定の費用の項目として記録されてきた。本質的には、利益の分配という意味を持つ。しかしながら、この勘定は事業経費と同様の扱いがなされている。あえて理解しようとするれば、経営者たる主人に対する事業への労働の対価と言えよう。そうだとすれば、人件費を意味する。内容的には、それ以外に、主人の個人的持ち出しを意味する支出も含まれていたと言えよう。

(2) 勘定の事例

シーベは、勘定は、形式としては、借方と貸方を中央で区分した両建てで示しており、仕訳による借方と貸方の勘定を受け継いでいる。これらの勘定は、その性格として事業活動の成果を表示する勘定系列と財産を表示する勘定系列を内包している。前者の系列の内、商品勘定は利益を生み出す勘定で、後者の系列の販売益を求める勘定と連携する勘定である。そこで、両者は、相関連しているといえる。

シーベは、勘定記録の最終段階において、2つの事例を示している。そこでは、まず、財産目録の事例(図表-10)で、上述の諸勘定の概要で示したように、資本金、現金、商品、債務者、債権者、手形の諸勘定を示している。ただし、手形については「図表-8」で詳細が示されているので、勘定は省略されている。次ぎに、損益計算表の事例では、「図表-11」で示されているように、収益側では、5項目の個別の商品の販売益、手形の取り扱い利益、受取運送費、および受取事業経費、費用側では、支払割引料、支払事業経費、および支払家計費の勘定が示されている。シーベが掲げる元帳の諸勘定は下記の「図表-9」の通りである。

図表-9 シーベによる元帳の諸勘定

Soll		Capital=Conto						Haben			
Jan.	Mem					Jan.	Mem				
						、	1	1	Für die Capital		
									=Conto:	4000	— —

Soll			Cassa=Conto						Haben		
Jan.	Mem					Jan.	Mem				
1	1	Für die Capitl=				1	1	Für Einkauf v.			
		Einlage	4000	—	—			Zucker u. Kaffee	443	15	—
3	1	‘ Kaffee=Ver-				5	2	‘ 2 Wechsel			
		kauf	19	12	9			Hamburg und			
6	2	‘ einen Wech-						Amsredam	2228	15	—
		sel Hamburg	1406	—	—	7	2	‘ Fracht u. Spe-			
12	2	‘ Zahlung v.						sen auf Melis	51	—	—
		Günsther für				15	3	‘ einen Wechsel			
		R. v. Besser u.						Berlin	866	23	9
		Soldau	26	1	—	22	3	‘ Fracht u. Spe-			
20	3	‘ bitto. V. G. F.						sen auf Smalte	6	21	—
		aus Weistzen-				31	4	‘ Handlung u.			
		fels	176	1	—			Haushaltungs			
21	3	‘ Baarsendung						=Unkosten	141	4	—
		v. A. Briesman						‘ Cassen=Bes-			
		in Zwickau	286	18	8			tand: . .	2377	18	8
30	4	‘ Melis Verkauf	201	16	—						
			6116	1	5				6116	1	5
		Für Cassen=Bestand . .	2377	18	8						

Soll			Gottlob Weiler in Lützen						1836			Haben		
Jan.	Mem					Jan.	Mem							
8	2	Für Brsil.=Kaffe	18	9	6	17	3	Für Remesse						
22	3	‘ Spesen=Rech.	7	15	—	31	—	‘ Saldo						
			26	—	6									
Febr	1	Für Saldo	7	15	—									

Soll			Teodor Mühler & Sohn in Cöln						Haben		
Jan	Mem					Jan	Mem				
9	2	Für Rimesse	826	—	6	19	3	Für Rimesse	728	3	9
						31	—	Saldo	97	20	9
			826	—	6				826	—	6
Febr.	1	Für Saldo	97	20	9						

			Carl Blume Hier								
Febr	Mem					Jan	Mem				
1	—	Für Saldo	212	12	—	10	2	Für Tabak	212	12	—
						Febr	1	Für Saldo	212	12	—

Anton Briesmann in Zwickau

Jan		Mem					Jan		Mem					
`	13	3	Für Tabak und Melis, Zeit 2 Monat				`	21	3	Für Baarsendung, Zuzüglich Disgconto				
				291	3	6								
	25	4	` Havanna=Kaffe	121	—	—		31	—	—	` Saldo	121	—	—
				412	3	6							412	3
Febr	1		Für Saldo	121	—	—								

Loser's Erben hier

Jan			Mem					Jan		Mem				
✓	26	4	Für Rimesse	889	14	9		✓	14	3	Für Havanna=			
	31	—	✓ Saldo	326	7	3					Kaffe	1215	22	—
				1215	22	—						1215	22	—
											Für Saldo	326	7	3

Soll

Gustav Weinert in Naumburg

1836

Haben

Jan		Mem					Jan		Mem				
‘	18	3	Für Tabak	17	12	—	‘	31	—	Für Saldo			
	27	4	‘ Havana=Kaffe	49	8	—							
				66	20	—							
				66	20	—							

Soll

W. E. Risler in Oschatz

Haben

Jan		Mem					Jan.		Mem				
`	24	4	Für Waaren	434	18	6	`	1	—	Für Saldo			
Febr	1	—	Für Saldo	433	18	6							

Soll

Ed. Freudenreich im Weissenfeld

Haben

Jan.		Mem					Jan.		Mem				
`	28	4	Für Melis	98	14	—	Febr	1	—	Für Saldo			
Febr	1	—	Für Saldo	98	14	—							

Soll

Conto Für Verschiedene

Haben

Jan.			Mem				Jan.			Mem			
`	11	2	Gust. Fr. Weiter in Weitzenfels				`	20	3	Gust. Fr. Weiter in Weitzenfels			
			Für Raffinade	176	1	—				Für Baarzahlung	176	1	—
Jan	28	4	Ed. Freudenreich in Weitzenfels				Jan	31	—	Ed. Freudenreich in Weitzenfels			
			Für Melis	98	14	3				Fur Saldo			
Febr	1	—	Für Saldo	98	14	3							

Einkauf			Raffinade-Zucker			1836			
Jan		Mem	Von baarem Einkauf Gewinn <div></div> Von Vorrath	Brode		Preis	Rthl/.		
1	1	1		100	1248	5 2/3	294	16	—
	31	—		—	—	—	39	11	6
				100	1248	—	334	3	6
Febr	1	—		10	111	5 2/3	26	5	—

Verkauf									
Jan		Mem	An G. F. Heiter in Weitzenfels ` W. E. Risler in Oschatz ` Vorrath	Brode		Preis	Rthlr.		
`	11	2		50	650	6 1/2	176	1	
`	24	4		40	487		131	21	6
	31	—		10	111	5 2/3	26	5	—
				100	1248	—	334	3	6

Einkauf			Gut ordin. Brasil. Kaffe						
Jan		Mem			Preis	Rthlr.			
1	1	1	Von baarem Einkauf	—	650	5 1/2	148	23	—
			Gewinn	—	—	—	7	15	9
				—	650	—	156	14	9
				—	405	5 1/2	92	19	6

Verkauf										
	Jan.		Mem				Preis	Rthlr/		
	3	1	An	baar. Verk.	—	75	6 1/4	19	12	9
	4	1	3	Besser u. Solbauin Eilenb.	—	100		26	1	—
	8	2	3	Gotti. Weiler in Lützen	—	70		18	5	6
	31	—	3	Vorrath	—	405	5 1/2	92	19	6
					—	650	—	156	14	9

Einkauf			Melis=Zucker			1836			
Jan		Mem		Brode		Preis	Rthlr.		
`	2	1	Von Thalau u. Co. in Bremen	336	3125 1/2	3 11/12	509	21	3
	31	—	` Gewinn	—	—	—	131	16	10
Febr	1	—	Von Vorrath	31	221 3/4	3 11/12	—	13	4

Verkauf									
Jan.		Mem.		Brode		Preis	Rthlr		
`	13	3	An A. Briesmann in Zwick.	125	1187 1/2	5	247	9	
`	24	4	` W. E. Risler in Oschatz	30	285		59	9	
`	28	4	` Ed. Freidenreich in Weitz.	50	473 1/4		98	14	
`	30	4	` baaren Verkauf	100	968		201	16	
`	31	—	` Vorrath	31	3 11/12	3 11/12	34	13	
				336	3125 1/2	—	641	14	1

Einkauf		F. Maryland—Tabak							
Jan		Mem.				Preis	Rthlr		
`	10	2	Von Carl Blume hier	—	850	6	212	12	—
`	31	—	` Gewinn	—	—	—	8	18	—
				—	850	—	221	6	—
Febr.	1	—	Von Vorrath	—	640	6	160	—	—

Verkauf									
Jan		Mem.				Preis	Rthlr		
`	13	3	An A. Briesmann in Zwick.	—	150	7	43	18	—
`	18	3	` G. Weinert in Naumburg	—	60		17	12	—
	31	—	` Vorrath	—	640	6	160	—	—
				—	850	—	221	6	—

Einkauf		Havanna—Caffe				1836			
Jan		Mem.		Säcke		Preis	Rthlr		
`	14	3	Von Loser's Erben hier	120	5836	5	1215	22	—
	31	—	` Gewinn	—	—	—	68	18	—
				120	5836	—	1284	16	—
Febr.	1	—	Von Vorrath	86	4180	5	870	20	—

Verkauf									
Jan.		Mem.		Säcke		Preis	Rthlr		
`	24	4	An W. E. Briesler in Oshaß	20	974	6	243	12	—
`	25	4	` A. Briesmann in Zwick.	10	484		121	—	—
`	27	4	` G. Weinert in Naumburg	4	198		49	8	—
	31	—	` Vorrath	86	4180	5	870	20	—
				120	5836	—	1284	16	—

VI
 補助簿

補助簿とは取引の詳細を示す帳簿で、元帳の勘定を補助する機能をもつ。一般には、取引を勘定にまとめる。その勘定を単位として、仕訳を通して元帳の勘定へと振替えられる。勘定は、種類の異なる多くの取引項目では、その種類におうじて補助簿が付けられ、それを統括する役割をする。それ故、補助簿と勘定は相関関係をもつ。

シーベでは、債務者および債権者において、および取扱う商品について、すべてが勘定で処理されている。したがって、元帳の勘定の数が膨大なものとなっている。それ故、元帳をすっきりさせるため、補助簿を設け、それを統括すべく勘定を必要としよう。勘定と補助簿には、一般には、たとえば、下記の関係がみられる。

勘定	補助簿
現金勘定	現金出納帳
仕入	仕入帳
売上	売上帳
買掛金	仕入先元帳
売掛金	得意先元帳
商品	商品在高帳

このような勘定と補助簿の関係が、以後、みられるものとなろう。

VII
 財産目録

財産目録は、事業に属するすべての財産について、個別に評価・測定し、記録する一俵を言う。この財産目録は、事業開始に際して作成される開始財産目録と事業の決算に際して作成される決算財産目録が存在する。シーベでは「事業開始時点の財産目録」は作成されていない。なぜならば、事業開始時点では、現金出資により資本形成をしているからである。即ち、下記の仕訳があるのみであるからである。

(借) 現金・・・(貸) 資本金・・・
 事業開始時点で財産目録を作成するのは、継続事業でのその作成をすることにあるからである。

シーベでは、「決算財産目録」について詳細に論じられている。決算財産目録は、現金在高、手形、商品、債務者および商品、ならびに債権者および事業用の財(資本金)により余剰(Uberschüß)が証明され、元帳の締切および繰越を達成するのに奉仕している。(s.178) なぜならば、ここではそれぞれの余剰を総合して平均化するからである。したがって、その余剰を補足する一俵と考える。さらに、その余剰の総合の結果としての利益が資本金勘定へと振替えられるのである。要するに、総合してもたらされる貸借平均表(貸借対照表)は財産目録を具現したものといえる。シーベによる財産目録は貸借平均表が想定されており、それを示すと下記の「図表－10」となる。

図表－10
 シーベによる決算財産目録

Jannuar, den 31sten, 1836			
Inventarium Nr. 1.			
I. Activa			
1. an baaren Geldern.			
Zufolge Cassa=Buch Fol. 1. Sind baar vorrâthifä:	2377	18	8
2. an Wechseln.			
Pr. Ert. Thlr. 750. —. Pr. 5. Febr. Auf Gebrüd. Schickler in Berlin, à 103: . .	728	3	9
3. an Waaren.			
Raff.=Zucker: Bco. 10. 111 à 5 2/3 26 5 —			
G. ord. Br. Kaffe: —450 à 5 1/2 92 19 6			
Melis=Zucker: Bco. 31. 211 3/4 à 3 11/12 160 — —			
Hav.=Kaffe: Säcke 86. 4180 ä 5 870 20 —			
	1184	9	10

4. an guten Debitoren.			
G. Weiler in Lüßen: · · · · ·	7 15 —		
Th. Mühler u. Sohn in Cölnä · · · · ·	97 20 9		
Ant. Briesmann in Zwickau: · · · · ·	121 — —		
G. Weinert in Raumbürg: · · · · ·	66 20 —		
W. G. Rister in Qschaß: · · · · ·	434 18 6		
Ed. Freudenreich in Weißenfels: · · · · ·	98 14 3		
		826	16 6
Belauf der Activa: · · ·	5117	—	9
II. Passiva			
1. an laufenden Wechseln.			
Ld'or. Thlr. 417. 12. —, pr. 9. März, auf mich gezogen von			
Thalau u. Comp. In Bremen: à 110; · · · · ·	458 21 3		
2. an Crditoren.			
Carl Blume hier: · · · · ·	212 12 —		
Loser's Elben hier · · · · ·	326 7 3	538 19 3	
		997	16 6
Belauf der Passiva: · · · ·	4119	8	3
Reines Vermögen: · · · ·	4000	—	—
Das anfängliche Vermögen betrug:	119	8	3
Reiner Gewinn: · · · ·			
Meiner reiner Vermögensbestand beläuft sich also auf Viertausend einfundert und neinyehn Tahler, acht Groschen, drei Pfennige hiesige Wechselyahlung.			
Leipzig, 1 Febr. 1836.			
Gustav Klarensee.			

貸借平均表作成で思考された余剰を具体的に補足するのは、損益計算表（損益計算書）である。ここでは、個々の勘定で生ずる余剰とそれを生み出す諸経費を総合する計算表である。具体的には、借方で余剰が、貸方で諸経費が記録され、両者の比較により、最終的に、差額としての1つの利益が算出される。その内容をみると、借方では、ここの商品販売

でもたらされた利益、手形取引による利益、運送に際して受け取った利益、および事業経費の受取による利益が、貸方では、割引料、事業経費、および家計費が記録されている。そして、借方と貸方の差額として1つの利益が算出されている。この利益は、上述の貸借平均表による利益と一致する。損益計算表を示すと「図表－11」となる。

図表－11

シーベによる損益計算表

Bei Verkauf der Waaren wurde gewonnen:			
an Raffinade=Zucker: · · · · ·	39 11 6		
gut ord. Brasil. Kaffe: · · · · ·	7 15 9		
Melis=Zucker: · · · · ·	131 16 10		
f. Maryland=Tabak: · · · · ·	8 18 —		
Havana=Kaffe: · · · · ·	68 18 —		
		256	8 1

Auf Wechsel ist Gewonnen worden, laut untenstehender Specification: . . .	7	15	—
Durch Spedition Wurde gewonnen:	—	18	—
Von den Handlungsunkosten gehen ab für die bei meiner Kaffe= Sendung an G. Weiler in Lüßen berechnete Emballage:	—	4	—
	264	21	1
Hiervon Geht ab:			
Für Disconto bei A. Briesmann in Zwickau:	4	8	10
Handlungsunkosten:	74	18	—
Haushaltungsunkosten:	66	10	—
	145	12	10
Bleibt reiner Gewinn:	119	8	3

貸借平均表および損益計算表について、両者を作成する際に、仕訳がなされていないことである。複式簿記では仕訳が中心的役割をはたす。したがって、仕訳なくして帳簿から帳簿へ、および勘定から勘定への移転または転記はありえないということである。それ故、両者は勘定から、単純に、注出したものといえる。

VIII 結 語

シーベの辞典による簿記は、「イギリス式簿記」と「ドイツ式簿記」を論じている。当論文では、そのうち前者について詳論している。

このイギリス式簿記は、ジョーンズのイギリス式簿記を解説・摂取したものである。まず、シーベが論ずる日記帳と現金帳では、ジョーンズの「仕訳帳的日記帳」の形式を摂取し、仕訳の形式では、借方か、貸方の一方のみを示し、示されていないもう一方では、取引の内容を詳細に示し、仕訳における勘定の役割を示している。ただし、仕訳そのものは、記述式となっており、右端に金額欄が1つ設けられている。ジョーンズのように、借方と貸方に区分し、その中間に日記帳としての取引内容を示す欄を設けるような勘定形式にはなっていない。さらに、ジョーンズの日記帳では、その末尾で利益が算出されているが、シーベの示す日記帳と現金帳に区分した形式では利益計算はできず、「損益計算表」を別にもうけている。

日記帳と現金帳に続いて、元帳の諸勘定へと振替えられて、個別に取引の結果が記録される。そして、諸勘定の総合としての元帳が作成される。決算日には、「図表—2」のシステムでみられるように、諸勘定より損益計算表が作成され、同時に財産目録より「貸借平均表」が作成される。この貸借平均表が作成されるのは、勘定の締切にある。勘定の締切では、資産に属する勘定は、貸方に「次期繰越」を記載し、貸借平均して勘定を締切り、同時に、借方に「前期繰越」を記載して次期の取引の記録をしてゆく。一方、負債および資本に属する勘定は、資産に属する勘定と逆の処理をする。

この貸借平均表を勘定より作成するのに、仕訳を通して作成されない。それ故、仕訳を通して「残高勘定」はされない。その帰結として貸借平均表が作成されることになる。

拙 稿

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

百瀬房徳（1998）「貸借対照表法の生成史—プロイセン一般国法の形成過程—」森山書店。

- （2002）「体系複式簿記」（初版）森山書店。
- （2009）「体系複式簿記」（改定版）、森山書店。
- （1983）「プロシア一般国法の会計規定の起草者」『獨協大学経済学研究』

- 第32号.
- (1987)「プロシア一般国法における計算規定の形成」『獨協大学経済学研究』第22号.
 - (1989)「プロシア一般国法における商人の法の位置付け」、『獨協大学経済学研究』第53号.
 - (1993)「プロシア一般国法における商業帳簿」『獨協経済』第60号.
 - (1996)「プロシア一般国法における評価問題」『獨協経済』第62号.
 - (1996)「ストリッカーの簿記」『獨協経済』第63号.
 - (1997)「ルドヴィシの簿記」『獨協経済』第65号.
 - (1997)「サヴァリイよりルドヴィシに伝えられた二つの財産目録」『獨協経済』第66号.
 - (1997)「プロシア一般国法の会計規定の生成過程」『会計史』(会計史年報).
 - (1998)「18世紀におけるドイツ会計の生成とその背景」『獨協経済』第67号.
 - (1998)「マーゲルセンの簿記」『獨協経済』第64号.
 - (2001)「マーゲルセンにおける損益勘定」『獨協経済』第74号.
 - (2001)「財産目録の位置付け」『会計』森山書店.
 - (2004)「会計制度創始期における評価」『獨協経済』第78号.
 - (2007)「ロイヒスと彼の著作」『獨協経済』第84号.
 - (2008)「総記法の歴史的意義」『会计学の諸相』白桃書房.
 - (2008)「ロイヒスにおける決算手続」『会計総合研究』会報.
 - (2009)「ロイヒスにおける複式簿記」『獨協経済』第86号.
 - (2014)「ロイヒスにおける単式簿記」『経営論集』第61巻第1号、明治大学経営学部.
 - (2014)「ドイツにおけるジョーンズの簿記とその評価」『獨協経済』第88号.
 - (2015)「ワーグナーの複式簿記」『獨協経済』第97号.
 - (2016)「ゲアハルトの簿記の基礎」『獨協経済』第98号.
 - (2017)「ゲアハルトの簿記の実践」『獨協経済』第100号.
 - (2017)「ゲアハルトの簿記の制度への対応(1)」『獨協経済』第101号.
 - (2018)「ゲアハルトの簿記の制度への対応(2)」『獨協経済』第102号.
 - (2018)「ヒングステッドの単式簿記およびイギリス式簿記の検討」『獨協経済』第103号.
 - (2019)「ヒングステッドの複式簿記」『獨協経済』第104号.
 - (2019)「ヒングステッドの複式簿記の事例」『獨協経済』第105号.
 - (2020)「ブーゼの基礎となる財産目録」『獨協経済』第106号.
 - (2020)「ブーゼの決算処理およびその関連事項」『獨協経済』第107号.
 - (2020)「ブーゼの複式記入と勘定」『獨協経済』第108号.
 - (2021)「帳簿在高と実際在高」『獨協経済』第109号.
 - (2021)「ブーゼによるジョーンズの簿記の解説」『獨協経済』第110号.
 - (2021)「ブーゼによるマイスナーの簿記の解説」『獨協経済』第111号.
 - (2022)「マイスナーの簿記の基礎 —イタリヤ式簿記—」『獨協経済』第112号.
 - (2022)「マイスナーの諸勘定とそれに基づく決算 —イタリヤ式とイギリス式による—」『獨協経済』第113号.
 - (2022)「マイスナーのドイツ式簿記」『獨協経済』第114号.
 - (2023)「マイスナーによるプロイセン一般国法の理解」『獨協経済』第115号.