

マイスナーの諸勘定とそれに基づく決算

— イタリア式とイギリス式による —

百 瀬 房 徳

I 序

マイスナーでは、会計期間（この事例では3ヵ月）の終了にともなって勘定の締切りと同時に決算が行われる。マイスナーでは記帳についてイタリア式、イギリス式およびドイツ式の簿記についてそれぞれ特徴のある決算の例示がなされている。これらの事例は同じ資料により示されているので、比較可能である。ただし、ドイツ式については特別稿を改めて総合的に検討することにする。ここでは、前二者の決算による損益勘定（Gewinn und Verlust = Conto）および残高勘定（Bilanz = Conto）が示されている。イタリア式では仕訳帳および元帳の諸勘定より抽出して作成されている。特に、残高勘定の作成について、その特長を明らかにする。イギリス式では日記帳が仕訳帳の日記帳の特徴をもっているため、それにともなって、損益の計算とともに残高の作成がなされている。ドイツ式では、後に論ずるが、イギリス式を摂取して日記帳が作成され、その転記により元帳が作成され、そこにおける諸勘定より抽出されて損益勘定および一般貸借平均表が作成されている。そこで、当論文ではイタリア式とイギ

リス式について詳細に検討することにする。

尚、マイスナーの論文については本文中に括弧にて示している。

II イタリア式簿記における決算

イタリア式簿記は、マイスナーによれば、日記帳および日記帳のうち特に現金の取扱いに特化した現金帳、仕訳帳および元帳という体系がみられる。

このうち元帳は、取引に係わるすべての勘定が記録される。それに加えて、勘定の形式で損益勘定および一般貸借平均表がみられる。これらを設けるには、イタリア式簿記では、常に、仕訳が行われて、2つの勘定へと導かれる。

まず、「一般貸借平均表」では、借方側へは資産項目が、貸方側では負債および資本項目が振替えられている。マイスナーでは、特に、用具勘定（Utensilien = Conto）と4項目の様々な商品勘定（Diverses = Waaren = Conto）については仕訳が行われている。下記の「図表－1」は「用具勘定」と「様々な商品勘定」のマイスナーによる仕訳の抜粋を示している。（Journal 7）

図表－1 2つの勘定の決算振替仕訳

4	31	Per neues Utensilien = Conto			
4		An altes Utensilien Conto			
		Laut Invent. Befinden sich an Utensilien für	100	—	—
19	31	Per neues Diverses = Waaren = Conto			
19		An altes Diverses = Waaren = Conto			
		Für die noch vorrätigen div. Waaren laut Invent.	3651	8	—

この仕訳では、用具勘定（上段）と様々な商品勘定（下段）において、貸借平均して次期繰越を示すと同時に、勘定を締め切り、その下に前期繰越として振替える「英国法」を摂取したものであるが、ドイツでは仕訳をしなければ勘定への記載をしないため、上記のようになる¹。ただし、現金勘定（Cassa = Conto）、Christopf Sauer 勘定、雑勘定（Conto pro Divere）は、各々の勘定に残高が存在するが、勘定を締め切り用具勘定および様々な商品勘定のように仕訳がなされていない。しかしながら、いずれにしても、勘定そのものは同じ処理がなされている。その帰結として、残高勘定は作成されることは

ない。マイスナーが示す「一般残高勘定」を作成するとすれば、上記のような処理をするため、諸勘定の次期繰越額を蒐集したものとなる。かくして、仕訳は各帳簿および勘定の「接続機能」を持っていることが理解されよう²。

次ぎに、「損益勘定」では、借方側へ費用が、貸方側へ収益が振替えられている。費用には事業経費勘定、家計費勘定および利息勘定の3勘定がみられる。そして、収益には砂糖勘定、コーヒー勘定、様々な商品勘定および手数料勘定の4勘定がみられる。これらの諸勘定の振替仕訳の抜粋を示すと下記の「図表－2」の通りである。

図表－2 損益勘定への振替仕訳

22	31	Per Gewinn=und=Verlust=Conto.			
		An drei Creditores.			
	14	An Handlung=Unkosten=Conto	166	21	9
		` Haushaltungs=Unkosten=Conto	160	9	1
		` Interessen=Conto	62	12	—
			398	18	10
22	31	Per vier Debitores.			
		An Gewinn=und=Verlust=Conto			
		Per Zucker=Conto	333	17	5
		` Ksffee=Conto	642	6	4
		` Diverses=Waaren=Conto	14	16	—
		` Provision=Conto	46	14	—
			1037	5	9

かくして、損益への振替仕訳は損益勘定へと導かれる。その損益勘定は「図表－3」の通りである。

1 百瀬房徳、2022年、s.9

2 百瀬房徳、2022年、s.9

図表－３

損益勘定と一般貸借平均表

22		Debet		Gewinn=Verlust=Conto				Credit		22	
März	31	An drei Creditor						März	31	Per vier Debitor	
		14,15	21	389	18	10				6.7.19.	11
										1037	5
											9
	31	Capital=									
		Conto	1	647	10	11					
				1037	5	9				1037	5
											9

23		Debet		General=Bilanz				Credit		23	
März	31	An Cassa=						März	31	Per Capital=	
		Conto	2	3900	—	—				Conto	1
										5647	10
											11
	31	An Utensilien=							31	Per Andr. Köller	3
		Conto	4	100	—	—				5000	—
											—
	31	An Chris. Sauer	10	3480	6	3			31	Per Sommer in	
										Hamburg	8
										697	11
											4
	31	An diverses									
		Waaren=Conto	19	3651	8	—					
	31	An Conto pro									
		Diverse	20	213	8	—					
				11344	22	3				11344	22
											3

損益勘定では、貸借平均すると、一般に利益が出るとすると、費用より収益の方が大きいので、借方にその差額が利益647Rthlr. 10Gr. 11Fl.である。そして、その利益が資本金の増加となり、元金と合算すると5647Rthlr. 10Gr. 11Fl.となる。この処理は損益勘定より資本金勘定への仕訳を通しての振替をようする。マイスナーではこの仕訳は行われていない。

そこで、上記「図表－３」にみられる「一般貸借平均表」の作成についてである。利益の資本金への振替え以外に、現金勘定、Christopf Sauer勘定および雑勘定は、仕訳を通して振替えず、直接、勘定の次期繰越となっている。加えて、用具勘定および様々な商品勘定については仕訳をするが、上述のように、残高勘定への振替仕訳ではなく、当該勘定の次期への繰越の仕訳である。その帰結として、「一般貸借平均表」は、本来の残高勘定の作成ではなく、

これらの勘定を蒐集した一俵ということになる。

Ⅲ イギリス式簿記における決算

イギリス式簿記は、マイスナーによれば、ジョーンズの簿記がその代表となっている。ジョーンズの簿記では、日記帳が仕訳帳を内包しており、その日記帳の中で利益が算出されている。マイスナーは、ジョーンズを摂取することにより、利益の算出では、特別に、“Conto der vorrathigen Waaren u. Sache”勘定、即ち、「残存している商品および物品」勘定を設けて算出している。(s.124～125)

ジョーンズの日記帳では、日記帳の末尾で、四半期ごとの借方と貸方の取引の合計を示し、さらに、一年間の合計をしている。その結果、借方は206931Rthlr. 18Gr.、そして貸方は201904Rthlr. — Gr. となる。ただし、第4四半期の借方には商品在庫がふくまれている。この算出から、借方合計より

貸方合計を控除すると利益2027Rthlr. 18Gr.が算出される。ここで、一般には、貸方に在庫額を記載し貸借平均すると、貸方側の方が大きいので借方側に差額、即ち、利益を記載して勘定を締め切るが、ジョーンズの勘定処理では、商品取引は、日記帳において記載されない。したがって、現金で取引するとすれば、仕入は貸方現金とし、売上は借方現金となる。相手勘定は記載されない。商品在高勘定は、

すべて仕入額で記載され、貸借平均すると貸方差額となり、これに対応して、日記帳では借方に在庫高が記載される。それ故、借方の側の方が大きく、貸借平均すると、貸方側に利益が記載される。それ故、一般の処理とは逆となる。これが、ジョーンズの日記帳である。

この日記帳を示すと「図表－4」の通りとなる。

図表－4 日 記 帳

借方 様々な勘定				貸方 様々な勘定			
Rthlr.	G			借 or 貸		Rthlr.	G
			—— 12 月 ——	Rthlr.	G		
			・				
			・				
			・				
11815	-		借 様々な商品の勘定				
			An 330 Ellen breites Tuch				
			à 7 Rthlr.12Gr. . . . Rthlr 2850 -				
			— 570 Stab Kasimir				
			à 3 Rthlr.18Gr. . . . — 2137 -				
			— 245 Stuck Gattun				
			à 13 Rthlr.12Gr. . . — 3307 -				
			— 8 Pipen Port-Wein				
			à 440 Rthlr. . . . — 5520 -	11815	-		
46600	-		10, 11, および 12 月の合計 Rthlr.	73144	6	26544	6
Rthlr.	G.		様 々 な 勘 定			Rthlr.	G.
58083	12		1 月、2 月、および 3 月			90750	-
44050	-		4 月、5 月、および 6 月			39965	-
48108	6		7 月、8 月、および 9 月			44644	18
46600	-		10 月、11 月、および 12 月			26544	6
206931	18		1801 年の取引の総合計			201904	-
			利 益 Rthlr.	5027	18		
			貸 Friedrich Muller				
			Für den halben Gewinn . . .	2513	21		
			貸 Carl Meyer				
			Für den haiben Gewinn . . .	2513	21		

5027Rthlr.が算出される。この勘定で利益が算出されるのは消極的負債が商品のみであることである。用具勘定のような動産が登場し、減価償却が行われるようになると一変しよう。ジョーンズの商品在高勘定は下記の「図表－５」の通りである。

借方

			20	12 月 31	11815	-	借方	商 品 在 高		
							12 月	借	das Inventarium	11815
									残高 : Rthlr.11815 -	
									残高 Rthlr. 16121 6Gr.	
									残高 carta6 より - 27511 12 -	
									総合計 . . . - 43632 18Gr.	
									Muller および Meyer の取引はすべての積極負債に対して貸方、	
									総額 Rthlr. 43623 18Gr.	
									差引、消極負債、	
									ここに並んで - 38605 -	
									利益 Rthlr 5020 18Gr.	
									(この半額は各々の持分勘定へもたらされる)	
					16121	6				
					30478	18				
					46600	—				

[illegible]

「図表－５」では、借方では仕入額が、貸方では売上額が記載されている。決算に際して利益を算出するとすれば、借方に期末における商品の在高、即ち、棚卸高を記載して貸借の差額としての利益を算

出することになる。ジョーンズは、それを補助簿としての「仕入・売上帳」で示している。この例示は「図表－６」の通りである。

図表－６

仕入・売上帳

Friedrich Müller und Carl Meyer
Monatlicher Status ihrer gemeinschaftlichen Rechnung
ライプツィヒ １月 １８０１

借方										貸方				
	在庫	日	Wein	Rthlr.		Tuch	Rthlr.		Kasimir	Rthlr.		Gattun	Rthlr.	
			40Pipen	17500	-	1000Ell.	7500	-	1000Stab	3750	-	500Stück	7000	
	売上	3				50Ell.	437	12				5Stück	75	-
		8	1Pipen	500	-									
		10	11 —	500	-	40 —	547	12						
		12				110 —	956	6						
		15				90 —	782	12						
		18							50Stab	242	12			
		21							20 —	92	12			
		25							110 —	507	12			
		27							70 —	328	12			
		29							40 —	185	-			
	売上		3 —	1000	-	290 —	2523	18	290 —	1356	6	5 —	75	-
	An 商品		58Pipen			710Ell.						à	440	-
	1月31日											à	7 12	-
	の棚卸							710Stab				à	3 18	-
												495Stück à	14	-
												借方		45955
	借方 様々な											貸方 様々な		
	貸方に対して											借方に対して		77592 12

「図表－６」では、下段の「商品 1月31日の棚卸」において示されている。ここでは、その棚卸額は、1月で45955Rthlr. — Gr. となっているが、3月の決算による棚卸額は、「図表－５」によると、11815Rthlr. — Gr. である。この棚卸額により決算が可能となる。

かくして、ジョーンズによるイギリス式簿記は、

決算に際して、「日記帳」とそれを支える「商品在高勘定」と補助簿としての「仕入・売上帳」を必要とする。

以上は、ジョーンズの著作の決算についての要約であるが、マイスナーによるジョーンズの著作の解説（1833年）では一部改訂が認められる。特に、動産として商品以外の事業用の備品が勘定に登場し

下記の抜粋「図表－７」のように記載されている。

図表-7

備品購入日記帳記入事例

Debit						Credit								
						Deb. und Cred.								
				1	Cr. Cassa=Conto									
					Für Bezahlung ver-									
					schiedener Handlungs-	100	—	—	1	b.	100	—	—	
					Geräthschaften . . .									

マイスナーは、この仕訳により「事業用備品勘定 (Handlungsgeräthschaften)」へと転記されている。この仕訳例では、「貸方 現金勘定」が上段に示されているが、ジョーンズに従って物品が借方に示されないことによるものである。ジョーンズと異なり、マイスナーでは、元帳において「在庫商品・物品勘

定（Conto d. vorräthigen Waaren u. Sachen）」が設けられている。ここでは、ジョーンズの日記帳と同様の利益計算が行われている。その際、棚卸額に含めて記載されている。当勘定を示すと「図表－8」の通りである。

圖表—8

在庫商品・物品勘定の事例

Jan. 1. bis März 31					Debit		Conto d. vorräthigen				
11	März 31	3751	8	—	März	An das Inventarium · · · ·			3751	8	—
	Transp.						Bilance	3751: 8: —			
	von Fol. 3	44045	17	2				7593:14: 3			
		47797	1	2				11344:22: 3			

Waaren u. Sachen				Credit				Jan.1 bis März 31				

「図表－8」における借方において「棚卸 (Inventarium)」が記載されているが、そのなかに商品の在庫とともに、合計で記載されている。即ち、下記の通りである。

商品在庫 (3651Rthlr. 8Gr. —Fl.)

＋ 備品 (100Rthlr. —.)

＝棚卸額 (3751Rthlr. 8Gr. —Fl.)

さらに、当勘定では、利益計算が行われる。借方の合計から貸方の合計を控除すると差額が生ずるが、その差額が利益である。即ち、

借方合計 (47797Rthlr. 1Gr. 2Fl.)

－ 貸方合計 (47149Rthlr. 14Gr. 3Fl.)

＝利益 (647Rthlr. 10Gr. 11Fl.)

マイスナーによるジョーンズの事例では、備品勘定、即ち、用具勘定 (Utensilien=Conto) が加えられている。この勘定の登場は利益計算を一変させる要因となろう。なぜならば、用具の費消は利益計算に影響するからである。ジョーンズの以前の著書 (1803年) では日記帳 (仕訳帳の日記帳) で算出される利益は、商品しか持ち合わせておらず、商品在高勘定での利益と一致したのである。このような状況では、多くの動産を有する規模の大きな商人には、ジョーンズの簿記は適用不可能といえる。時を同じくして、プロイセン一般国法の存在である。同法に拠れば、備品、即ち、用具の取り扱いでは、商品の評価損の規定の中で、費消について規定されている。それは下記の通りである。

「保管によりその価値が減少する原材料および商品、ならびに使用により費消する備品については、そのほかにそれ相応の控除がなされなければならない。」(第645条)

したがって、ここでは、原材料、商品および備品の評価は同等に扱われている。マイスナーでは、商品および備品 (用具) が棚卸額として扱われている。それ故、棚卸額は変動する。しかしながら、マイスナーのジョーンズの事例では費消の処理は行われていない。

このような意味で、マイスナーは商品以外の要素をジョーンズの事例へ取り入れ、簿記を一步すすめている。それ故、ジョーンズの簿記を摂取したが、新たな決算へと進展することを余儀なくされたと言える。

IV 結 語

当論文では、イタリア式簿記に続いてイギリス式簿記を論じているが、ここでは、イギリス式簿記より総括することにする。

マイスナーは、イギリス式簿記については、ジョーンズイギリス式簿記を代表として取り上げている。イギリスを含む多くの国の著者により書評されている簿記である。このジョーンズの簿記は、日記帳に特徴があり、仕訳機能を備え、最終的に、そこで利益計算も行われている帳簿である。マイスナーは、日記帳について、ジョーンズとは異なり、仕訳を記述式に変更している。この仕訳にあたり、イギリス式簿記に従い、相手勘定を示さないが、記述された勘定において、当該勘定が借方であるのか、貸方であるのか記述された勘定の右側に太字で表示している。

マイスナーは、商品勘定に加えて、事業用備品勘定が登場してくる。それにより、利益計算の「場」が、日記帳ではなく、「在庫商品・物品勘定 (Conto d. vorräthigen Waaren u. Sachen)」へと移転する。ここでは、事業用備品は商品勘定に加算して棚卸額が記載されている。事業用備品は、使用することにより価値が減少する。これについては、既にプロシア一般国法で、すでに、規定されているが、ここでは、その処理については触れられていない。したがって、利益の算定では影響力をもっていない。

マイスナーは、イタリア式簿記については、日記帳、現金帳および仕訳帳を通じて元帳へ勘定を集合させる。最終的に、勘定を締め切り、まず、損益勘定を完成させる。その際、損益に属する勘定について仕訳を通して損益勘定へ集合させて、損益を算出している。そして、利益を資本金勘定へ振替えるが、ここでは、仕訳は行われていない。次に、「総貸借平均勘定」を完成させるが、その際、「商品勘定」と「事業用備品勘定」については仕訳をしているが、振替仕訳ではなく、次期繰越のための仕訳であった。その他の勘定は、直接、次期への繰越となっている。したがって、「残高勘定」そのものは作成されず、総貸借平均勘定に留まっている。加えて、事業用備品については、イギリス式簿記と同様であり、損益に影響せず、したがって、損益に中立的であり、総貸借平均勘定に留まっている。

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」『会計学
の諸相』白桃書房。

— （2008）「ロイヒスにおける決算手続」
『会計総合研究』会報。

— （2009）「ロイヒスにおける複式簿記」
『獨協経済』第86号。

— （2014）「ロイヒスにおける単式簿記」
『経営論集』第61巻第1号、明治
大学経営学部。

— （2014）「ドイツにおけるジョーンズの簿記
とその評価」『獨協経済』第88号。

— （2015）「ワーグナーの複式簿記」『獨協
経済』第97号。

— （2016）「ゲアハルトの簿記の基礎」『獨
協経済』第98号。

— （2017）「ゲアハルトの簿記の実践」『獨
協経済』第100号。

— （2017）「ゲアハルトの簿記の制度への対
応（1）」『獨協経済』第101号。

— （2018）「ゲアハルトの簿記の制度への対
応（2）」『獨協経済』第102号。

— （2018）「ヒングステッドの単式簿記およ
びイギリス式簿記の検討」『獨協
経済』第103号。

— （2019）「ヒングステッドの複式簿記」『獨
協経済』第104号。

— （2019）「ヒングステッドの複式簿記の事
例」『獨協経済』第105号。

— （2020）「ブーゼの基礎となる財産目録」
『獨協経済』第106号。

— （2020）「ブーゼの決算処理およびその関
連事項」『獨協経済』第107号。

— （2020）「ブーゼの複式記入と勘定」『獨
協経済』第108号。

— （2021）「帳簿在高と實際在高」『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
タリア式簿記—」『獨協経済』第
112号。

