

ドイツにおけるジョーンズの簿記とその評価

百瀬 房徳

I 序

ジョーンズ (Edward Thomas Jones, 1769 – 1833年) は1796年にイギリスのブリストルにおいて簿記書 “Jones’s English system of Book-keeping by single or double Entry” を刊行した。その後、この著書は有名となり、イギリスにおいては16版に至るまで版を重ねた。さらに、ヨーロッパ中に広められ、ドイツ語、フランス語、イタリア語、オランダ語、ロシア語、デンマーク語の版で出版されている。また、刊行後1年(1797年)には米国にまで伝えられている。ドイツにも1801年に翻訳されて伝えられている¹。

ジョーンズは会計に関わる職業人として、即ち、会計事務所において会計士として、働いていた。したがって、彼の著書が創出したものは、その経験によるものである²。彼が担当してきた業務で、共同経営におけるパートナーの一人の横領のため、事業が支払い不能となり、ここでの経験が最悪の状況たる警告に対処すべく、以後、新しいシステムを構築する決意をさせたのである³。ところで、イギリスにおいても、当時、イタリアの複式簿記は伝えられていた⁴。彼は、複式記入とその記帳原則を用いながら、新しい、不正および誤りに対処すべく、単式簿記に近い、「簡単」と「正確」を特色とする簿記システムを生み出したのである⁵。体系そのものは単式簿記であるが、日記帳および元帳の内容と形式が異なったものとなっている。そして、これを補足するため3つの補助簿を加えている。そ事例は下記のものである。

① Wilhelm Fischers, Cssiwers

(現金出納帳)

② Friedrich Muller und Carl Meyer

(商品仕入・売上帳)

③ Leipzig, Monat Januar 1801

(取引明細帳)

1796年第1版刊行以降、第2版は1831年で35年間が経過している。この間ジョーンズの簿記書は、悪評を買い、「多数の批判の対象となり、修正を余儀なくされた。ジョーンズは35年の経験の積み増しが・・・彼が押し進めた仕訳帳の形式に対して、実務において重大な障害があったことを確信させられたことを認めた。⁶」のである。第3版は、早くも、1年後の1832年に刊行された。

彼の死(1833年)後、1834年に第4版が刊行されるのであるが、以降、1882年の第16版まで彼の息子により引き継がれるのである⁷。

ドイツでは1801年にライプツィヒにおいて、ワーグナー (Andreas Wagner) により、“Neuerfundene einfache und doppelte englische Buchhaltung” としてドイツ語に翻訳されている。この訳書は、上述の出版の時代の経過からして、第1版に対して批判・検討を加えたものである。したがって、ジョーンズの第2版刊行までに35年も要した一因ともなっているといえよう。この訳書において、ワーグナーはジョーンズの第1版に対して、主として、2つの箇所が付け加えられている。ひとつは、20ページにわたって解説が加えられていることである。もうひとつは、ジョーンズの事例に対して4つの“Schema”

1 小島男佐夫 (1985) s.377.

2 M.F.Bywater & B.S.Yamey (1982),s.196.

3 M.F.Bywater & B.S.Yamey (1982),s.196.

4 小島男佐夫 (1985),s.376.

5 小島男佐夫 (1985),s.377.

6 M.F.Bywater (1982),s.198

7 M.F.Bywater & B.S.Yamey (1982),s.198.

を挿入していることである。その事例は下記のものである。

- ① Facturen=Calculaturbuch
(送り状別計算帳)
- ② Waaren=Scontro, welcher zugleich dient,
den Gewinn und Verlust an jeden Artikel zu
bestimmen (商品在高帳)
- ③ Scontro Ellenwaaren nebst Berechnung
ihres Gewinns (エレン商品在高帳)
- ④ Cassen = Rescontro, als Nebenzweig
eigenlichen Cassabuch (現金出納帳)

ワーグナーは、ジョーンズの著作の解説において、批判的検討を加えた。その帰結として、受け入れ難いと結論づけたのである。そこで、重要な課題について、受け入れられるための提案をしている。しかしながら、ジョーンズの著作は、この批判のためか、また、おおくの批判のためなのか、ドイツにおいて受け入れられることはなかった。さらに、シーベの批判はワーグナーの批判を倍加させている。ドイツにおいては、フランスにおけるサヴァリイの解説書『完全な商人』およびプロイセンにおける『プロイセン一般国法』の影響のもと、ジョーンズの著作とは異なり、単式簿記または複式簿記の基礎を、すでに、構築していたのである。

II ジョーンズの著作刊行の由来

ジョーンズの著書は1796年に初版が刊行された。引きつづき、1882年に至るまでに第16版が刊行された。この間、第1版から第2版までに35年間もかかっている。初版刊行以前には、既に、イタリア式簿記は伝わっていたのは多くの文献で知られている。そのひとつとして、ブース(Benjamin Booth)は、7年まえに“A complete system of book-keeping”を刊行している。この著書は「30年の大規模経営の実務経験にもとづいて、伝統的な、形式化したイタリア式複式簿記を、総合的な近代的簿記組織に変革

せしめた。それは、単なる勘定の総合化でなく、簿記組織全体の総合化で、近代的な大規模経営の簿記法への脱皮であった⁸⁾とされている。それに対して、ジョーンズの著書は「イタリア式簿記・それ自体への破壊的攻撃と新簿記法の確立をしたものである⁹⁾とされている。

その際、複式簿記は採用されなかった。新簿記法は、単式簿記ではないが、それに近い簿記システムであった。それ故、体系自体は同一であったが、内容は異なっている。

この簿記のシステムの課題は記録の正確性の検証能力を指向するものであった。ジョーンズでは、単式簿記および複式簿記の理解の容易さと検証能力(誤謬と詐欺に対して)について、欠落している部分があることが示されている。したがって、ジョーンズは「その従来から知られ、かつ受け入れられている方法が期待される目的に一致しないこと、およびすべての私により打ち立てられたイギリス式システムは、私が洞察したすべての旧式の欠陥からして必要と考えて改善すべきところのものを実行することを立証すべく、複式簿記の制度および内部の構造を一般に相互に十分に両立させるのには、妥当な場があるわけではない¹⁰⁾とする。このことからして、単式簿記については、「理解は容易であるが、日記帳より元帳への転記の正確性の検証は、両者の読み合わせ・照合によるのが通例である。その際に、誤った応答・照合がなされがちである¹¹⁾とされている。複式簿記については、「残高試算表の貸借一致により、前者(単式簿記)よりも検証能力に富むと一般にいわれているも、その検証能力に限界があり、また、複式簿記は単式簿記に比して理解し難く、詐欺の発見も困難である¹²⁾とされている。そこで、単式簿記ではないが、それに近いジョーンズ固有のイギリス式簿記を生み出したのである。

このジョーンズのイギリス式簿記は、単式簿記同様のシステムで下記の通りである。

8 小島男佐夫(1985),s.376

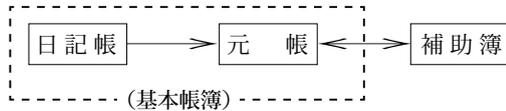
9 小島男佐夫(1985),s.376.

10 E.T.Jones,ubersetzt von A.Wagner(1801),s.23.

11 小島男佐夫(1985),376.

12 小島男佐夫(1985),377

ジョーンズの簿記の体系



ジョーンズのイギリス式簿記は、日記帳と元帳よりなる。日記帳は、1頁で、頁の左側に借方を設け、頁の右側に貸方を設けている。そして、頁の中央に取引に関わる詳細を示すため摘要欄を設け、その右側に、特別に、借方および貸方に関わりなく、全取引の金額を記録する欄、即ち、「借 or 貸」欄を設けている。この欄こそジョーンズ簿記の特徴である。借方には元丁欄および日付欄が設けられ、貸方にも元丁欄が設けられて元帳と連絡している。この日記帳における記帳方法は、複式簿記における仕訳原則にしたがって仕訳するが、人名勘定、資本金勘定、現金勘定および債権勘定より勘定が構成されており、商品に関わる勘定がない。そのため、借方に記入した時には貸方では記入されないし、貸方に記入した時には借方では記入されない。したがって、全取引の金額の合計額、即ち、「借 or 貸」欄の合計と借方および貸方の合計額が一致すれば、記録の正確性が確認される。

加えて、上述の勘定のみが記録されるが故に、日記帳における仕入および売上が隠れたかたちで示されることになる。それ故、日記帳においても利益が計算されるが、この利益計算の関係は、それらの相手勘定のみが記録されるため、逆にあらわれる。その帰結として、商品勘定とは異なり、在庫たる棚卸高を借方に加算することにより、借方合計と貸方合計の差額が利益として算出される。

元帳は、日記帳と丁数欄を通じて連動している。日記帳は、上述の勘定を個々の固有の勘定に記録するため、元帳も同じ側の欄に記録する。これらに従って、元帳は、見開の頁の左側の頁を借方とし、右側の頁を貸方とし、そして、日記帳の記録が元帳へと転記されているのである。その際、借方では、摘要欄のなかで、左側に日付、中央に取引についての簡

単な記述、その右側に取引の金額を、そして、摘要欄の左に四半期ごとの取引欄、即ち、4つの欄が設けられている。貸方では、借方同様の摘要欄が設けられ、その右に四半期ごとの取引欄、4つの欄が設けられている。元帳においては、仕入と売上の相手勘定のみが日記帳より転記されているが故に、諸勘定の借方合計と貸方合計に商品の棚卸高を加えた額との差額が利益となる。元帳では、商品取引以外の勘定が、日記帳のところで論じたように、記録されないが故に、利益計算が可能となろう。このように、日記帳において論じた利益は元帳における利益と一致する。

ジョーンズのイギリス式簿記は、単式簿記および複式簿記と対比すると、多くの不備な点があった。このイギリス式簿記は、損益勘定による利益計算が欠けていた。そして、資産としては棚卸の商品のみであった。そして、仕入、売上に関する補助簿に加えて、現金勘定の補助簿およびすべての取引の明細の補助簿が元帳を補完する補助簿として作成されている。特に、これらに加えて、個々の商品の損益を知ろうとすれば、このために、この個々の事例について完全な情報を与える仕入・売上帳だけは補助簿として付ける必要があるとする¹³。もうひとつ重要な点で、当時の経営に伴うところの、利益計算に関係ない固定資産はみられないことである。

ジョーンズのイギリス式簿記の全体像をみる限り、日記帳および元帳で最終的に利益計算を可能とする。しかしながら、上述のように、固定資産勘定等利益計算に関係ない諸要素が勘定として記録されるとすれば、利益計算は不可能となる¹⁴。したがって、イギリス式簿記を採用しようとするれば、小規模の単純な事業のみに限られることになる。ジョーンズの熱意と努力にもかかわらず、彼の簿記方は、英国では広く用いられたとは思われないとされている¹⁵。その帰結として、ジョーンズのイギリス式簿記は、イギリス経済が大規模となり、多様化する19世紀ではほとんど採用されなかったという状況が理解できよう。そこで、ジョーンズのイギリス式簿記が批判の対象とはなっても受け入れられなかつ

13 E.T.Jones,ubersetzt von Wagner (1801),s.28.

14 E.T.Jones,ubersetzt von Wagner (1801).s.25.

15 小島男佐夫 (1985).s.387.

た基本的構造から検討する。

Ⅲ 新しい簿記の計算構造

ジョーンズのイギリス式簿記は、基本帳簿である日記帳および元帳、これらを補う補助簿よりなる。ジョーンズはこれらについて事例を示している。したがって、この事例にしたがってジョーンズのイギリス式簿記を検討することにする。この簿記では日記帳において固有の勘定に分解されたのに従って、元帳の諸勘定へ転記される。両者は簿記の主要部分である。そして、補助簿は勘定の明細および勘定に欠けている部分を補足している。加えて、勘定は人名勘定を用いて説いている。

1 日記帳

ジョーンズのイギリス式簿記は、複式簿記よりもたらされたところの複式記入および仕訳の原則を基礎としている¹⁶。それ故、実際には、勘定において取引を借方と貸方に区分して日記帳に記録する。日記帳を見る限りでは、日記帳と称するよりは、借方と貸方欄が帳簿の左側と右側に設けられており、仕訳帳と称することも可能であろう。敢えて言うならば、「仕訳帳的日記帳」であろう。記帳するに際しては、取引を反映する特性をもつ勘定が設定される。

勘定は、人名を基礎にして、資本金勘定、現金勘定および手形勘定がみられる。したがって、これらすべてに人名が付されている。例外として、元帳において、「送金・為替手形勘定」と最後に「商品在庫勘定」がみられる。それ故、元帳の勘定は、上記の2つの勘定を除いて、23の人名勘定が用いられている。たとえば、資本金勘定は2名の“Friedrich Müller勘定”および“Carl Meyer”勘定となっており、現金勘定は“Wilhelm Fischer, Cassirer”が勘定科目名となっている。過去において著された人名勘定の体系による簿記が想起される。

日記帳の構造は2つの工夫がなされている。そのひとつは、不正および誤謬を排除するため「借 or 貸」の欄を設けており、その欄の合計額と借方および貸方の両欄の合計額の一致により正確性を確認してお

り、もうひとつは、上述の勘定と組み合わせることにより、日記帳独自で利益計算をする仕組みが生み出されている。日記帳の例示は下記の「図表-1」の通りである。

16 E.T.Jones,übersetzt von A.Wagner(1801),s.28

保険料、関税、経費、仲介手数料等について、現金勘定（Wilhelm Fischer）による支払の仕訳を示している。この仕訳をすることにより、これらの支出が利益計算に組み込まれる。そして、元帳において、個々の諸経費の勘定としてはあらわれない。

この日記帳において、摘要欄の右側に「借 or 貸」の欄が設けられている。この欄では、借方と貸方に関係なく、すべての取引が記録される。加えて、借

方と貸方の両側に元帳への転記欄が設けられている。したがって、日記帳と元帳の連絡が明らかとなる。そして、「借 or 貸」の欄の合計額は、借方欄と貸方欄の両者の合計額に一致する。これにより、記帳の正確性が証明される。その帰結として、記帳組織とそれに関わる不正は防止されるとしている。日記帳がどのように記録処理されているのか事例を示すと下記の「図表－2」の通りである。

図表－2

日 記 帳

| 借方 様々な勘定 | | | | 貸方 様々な勘定 | | | |
|------------------|----|--|--|------------------------------------|-------|-------|----------|
| Rthlr | G | | | 借 or 貸 | | Rthlr | G |
| | | | | Rthlr | G | | |
| — 12 月 — | | | | | | | |
| 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 |
| <u>様々な勘定</u> | | | | | | | |
| Rthlr | G | | | 1 月、2 月 および 3 月 | | | Rthlr G |
| 58083 | 12 | | | 4 月、5 月 および 6 月 | | | 90750 — |
| 44050 | — | | | 7 月、8 月 および 9 月 | | | 39965 — |
| 48108 | 6 | | | 10 月、11 月 および 12 月 | | | 44644 18 |
| 46600 | — | | | | | | 26544 6 |
| 206931 | 18 | | | 1801年の取引の総合計 | | | 201904 — |
| <u>利 益</u> Rthlr | | | | | | | |
| | | | | 貸 Friedrich Müller | 5027 | 18 | |
| | | | | Für den halben Gewinn . . . | 2513 | 21 | |
| | | | | 貸 Carl Meyer | 2513 | 21 | |
| | | | | Für den haiben Gewinn . . . | | | |

(注) ジョーンズのイギリス式簿記の事例

この「図表－2」では、「借 or 貸」欄の合計と借方と貸方欄の合計の一致がみられる。第4四半期についてみると、「借 or 貸」欄の合計額 Rthlr.73144 6Gr. は、借方欄の合計額 Rthlr.46600 - Gr. と貸方欄の合計額 Rthlr. 26544 6Gr. の合計額と一致する。

「借 or 貸」欄合計額 =

借方欄合計額 + 貸方欄合計額

Rthlr. 73144 6Gr. =

Rthlr. 46600 - Gr. + Rthlr. 26544 6Gr.

加えて、ここでは、一年を通じて、期末の商品の棚卸高が示めされている。これを1801年の借方合計に加算し、貸方合計を控除すると、その結果、下記の式により利益が計算される。ただし、すでに借方合計には期末商品棚卸高が、第4四半期において含まれている；

借方合計 + 期末商品棚卸高 - 貸方合計 = 利益

Rthlr.206931 18Gr. - Rthlr.201904 - Gr. =

5027 18Gr. .

したがって、日記帳で利益計算が可能となる。ここで計算された利益は2名の出資者である Friedrich Müller と Carl Meyer へ配分されている。

2 元帳

ジョーンズのイギリス式簿記では、日記帳の記録を基礎とし、それが元帳へ転記されている。したがって、日記帳の借方は元帳の借方へ、貸方は貸方へ転記される。それ故、日記帳の特性が個々の元帳の勘定へ反映している。日記帳において勘定が限定されているため、その帰結として、元帳においても限定されている。勘定については、「送金・為替手形勘定」および「商品在高勘定」以外は23の人名勘定より記録されている。加えて、勘定の借方および貸方には四半期ごとの欄が設けられており、欄ごとに合計されている。帳簿は見開きの頁に勘定が設けられており、左の頁は借方、右の頁は貸方となっている。この見開きの頁には複数の勘定が設けられており、頁の最後に、この頁の総計が示されている。

以下、特色のある勘定についてしめす。

(1) 資本金勘定

資本金勘定は2名の勘定よりなる。Friedrich Müller と Carl Meyer の勘定である。2名は協同経営者である。日記帳では「資本金勘定の場合」で示されているように、仕訳が想定されてる。この事例の借方では記録がないので、貸方のみについて示すと下記の「図表－3」の通りである。

図表－3

資 本 金

| | | Friedrich Müller 当地 (a) | | 貸方 | | 1 - 3月 | | 10 - 12月 | |
|------|-------------------------|-------------------------|---|-------|---|--------|---|----------|----|
| 1801 | | Rthlr | G | Rthlr | G | Rthlr | G | Rthlr | G |
| 1月 | Per Cassa | 1500 | — | | | | | 20 | 31 |
| 12月 | Per Interesse | 750 | — | | | | | 750 | — |
| | Balance: Rthlr. 15750 - | | | | | | | | |
| | | Carl Meyer 当地 (b) | | 貸方 | | 1 - 3月 | | 10 - 12月 | |
| 1月 | Per Cassa | 1500 | — | 1 | 1 | 1500 | — | 20 | 31 |
| 12月 | Per Interesse | 750 | — | | | | | 750 | — |
| | Balance: Rthlr. 15750 - | | | | | | | | |

(注) ジョーンズのイギリス式簿記の事例

貸方では両名の資本金の拠出について記録されている。1月に Rthlr. 1500 - Gr. の出資があった。

そして、12月に Rthlr. 750 - Gr. の利益が配分されている。

借方の摘要欄では、月の欄、各月の合計を示す記述、各月の合計額が示され、摘要欄の左側に四半期ごとの欄が設けられ、個別の取引が記録されている。貸方の摘要欄では、借方の摘要欄と同様であるが、その右側に四半期ごとの欄が設けられている。事例では、第1四半期の1～3月についての詳細が示されている。

加えて、現金勘定は頁の最後の行で、借方においては借方の繰越額 Rthlr. 35223 12Gr、そして貸方においては貸方の繰越額 46245 -Gr. を上段の諸勘定を含めた合計額で示している。

(3) 支払送金・為替手形

上記に示した資本金勘定および現金勘定とは異なり、勘定の特性を示す科目となっている。仕入先へ送金または為替手形を振り出したことについて記帳したものである。引受けた手形や自己が振出したものもある。支払送金・為替手形勘定の例示を示すと下記の「図表－5」の通りである。

図表－5

支払送金・為替手形勘定

| Zahlbare Wechsel und Aaaignationen (g) | | 貸方 | | 1－3月 | | | | |
|--|-----------------------------------|--------|----|------|---|--------|----|--|
| | | Rthlr. | Gr | | | Rthlr. | Gr | |
| 1月 | Per acceptierte Wechsel | 10000 | — | 1 | 2 | 10000 | — | |
| 6月 | Per unsere eignen Wwchsel | 6730 | — | | | | | |
| 7月 | Per unsere eignen Wechsel | 7430 | — | | | | | |

(注) ジョーンズのイギリス式簿記の事例

上記の勘定は貸方のみを示したものであるが、1月の“Per acceptierte Wechsel”の Rthlr. 10000 — は、日記帳の「商品取引の場合」の中段においてみた仕訳事例の記録を示したものである。

(4) 商品在高勘定

支払送金・為替手形勘定と同様、特性を示す科目となっている。特に、当勘定では、諸勘定の1年間の借方の各頁の累積額と貸方の各頁の累積額が示されている。それと同時に、年度末の商品棚卸額が借方に加算されている。日記帳の末で示された利益計算と同様に利益が計算されている。したがって、商品勘定というより、損益勘定という名称ではないが、ジョーンズのイギリス式簿記では損益勘定の性格をもつ勘定であるといえよう。商品在高勘定についての例示を示すと下記の「図表－6」の通りである。

商品在高勘定は元帳の最後に設けられており、すべての勘定の借方および貸方の総合計、期末におけ

る商品棚卸額により利益計算をする場となっている。借方においては利益計算の詳細が示されている。借方の上段に商品棚卸額 (Inventarium) Rthlr. 11815 —Gr. が記録されているが、その額は借方の金額欄の合計額の中に含まれており、Rthlr. 16121 6Gr. となっている。この額が中段の上に示され、その下に前頁までの合計 Rthlr. 27511 12Gr. が示され、両者がさらに合計されている。この合計額 Rthlr. 43632 18Gr. が借方の総合計額である。貸方においては前頁までの額合計額 Rthlr. 38605 —Gr. が示されている。借方の下段では借方の総合計額からこの貸方の総合計額を控除して当期利益 Rthlr. 5020 18Gr. が計算されている。この当期利益は日記帳で計算された利益額と一致している。この帰結として、一般に言われているところの損益勘定はみられない。

加えて、勘定の締切の方法についてみると、勘定が締め切られて、差額としての次期繰越額が生じた

時には、相手側に前期繰越として記録し取引の記録を開始する。たとえば、借方に次期繰越を記録した時には、貸方に同時に前期繰越を記録し取引の記録を開始する。それ故、開始仕訳も決算仕訳も想定さ

れていない。したがって、ジョーンズのイギリス式簿記は、英国式簿記に従っているといえよう。また、財産の状況を示す、一般に言われているところの残高勘定または貸借対照表はみられない。

図表一六

商品残高勘定

| 借 方 | | | | | 借 方 商 品 残 高 | | | | |
|-----|--|----|-----------|-------|-------------|-----|---|-------|---|
| | | 20 | 12月 31 | 11815 | — | 12月 | 借 das Inventarium 残高 : Rthlr. 11815 - | 11815 | — |
| | | | | | | | 残高 Rthlr. 16121 6Gr. 残高 carta 6 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 | — | | | | |

商品残高勘定

| | | | | | 貸 方 | | | | |
|-----|--|--|--|-------------------------------|-----------|--|--|-------|----|
| (c) | | | | | 10 - 12 月 | | | | |
| | | | | | | | | | |
| | | | | 総合計 Rthlr. 38605 — Carta 6 より | | | | | |
| | | | | | | | | 622 | 12 |
| | | | | | | | | 25921 | 18 |
| | | | | | | | | 26544 | 6 |

(注) ジョーンズのイギリス式簿記の事例

Ⅲ 補助簿

補助簿は日記帳および元帳の記録についての詳細を示し、不備な箇所を補完している。

「I. 序」においてみられる3つの帳簿が例示されている。

(1) Wilhelm Fischers, Casirers

この補助簿は元帳における「Wilhelm Fischers, Casirers」勘定において記録されている個々の取

引の詳細を示したものである。「図表-4」における現金勘定の「1~3月」欄では個別取引の金額を、摘要欄では月ごとの合計のみが示されているにすぎない。補助簿の現金出納帳である「Wilhelm Fischers, Casirers」は、日記帳と同様の形式をもち、摘要欄には「借 or 貸」欄が設けられている。ただし、借方と貸方には、日記帳のように、四半期ごとの欄は設けられていない。「借 or 貸」欄の合計額は借方と貸方の両欄の合計額と等しくなる。当該補助簿は下記の「図表-7」の通りである。

図表-7

| 借方 様々な勘定 | | | | 貸方 様々な勘定 | | | | |
|----------|----|---|--|----------|----|-----|--------|----|
| Rthlr. | G | | 月 | 借 or 貸 | | | Rthlr. | G |
| | | | | Rthlr. | G | | | |
| | | | ライプツィヒ 3月 1801 | | | | | |
| | | | 1 貸 Thomas Becker in Halls Zahlte | 260 | — | 4 m | 260 | — |
| | | | — 貸 Wilhelm Jonne allhier Zahlte | 540 | — | 6 t | 540 | — |
| | | | 3 貸 Johann Konnig in Zeitz Zahlte | 530 | — | 6 y | 530 | — |
| | | | — 貸 Carl Weiler und Sohn allhier Zahlte | 275 | — | 2 d | 275 | — |
| | | | 10 貸 Peter Richler allhier Zahlte | 345 | — | 4 l | 345 | — |
| | | | . | | | | | |
| | | | . | | | | | |
| | | | . | | | | | |
| | | | . | | | | | |
| 2000 | — | J | 3 27 借 Peter Vilbrand in Verviers Für die ihm remittirten | 2000 | — | | | |
| 3000 | — | h | 3 — 借 Ludwig Stempel in Gers Für an ihm remittirte | 3000 | — | | | |
| 3500 | — | i | 3 — 借 Cottfried van der Lay in Aachen Für an denselben remittirte | 3500 | — | | | |
| 3953 | 1 | e | 1 — 借 Cassirer 当月において受取り、上記のごとく、様々な勘定の貸方にもたらした現金、割引された1Rthlr.12Gr. 差引後 総額 | 3953 | 12 | | | |
| | | | 30 貸 Cassirer Für gemachte Rimessen, laut des Debet Verschied. Rechnung | 8500 | — | | 8500 | — |
| | | | 31 同 上 | 7 | 12 | | | |
| 12453 | 12 | | 3月総合計 Rthlr. | 24946 | — | | 12492 | 12 |

(注) ジョーンズのイギリス式簿記の事例

当該補助簿では、3月についてみると、下記の式により確認される；

「借 or 貸」欄の合計額 =

借方欄の合計額 + 貸方欄の合計額

Rthlr. 24946 - Gr. =

Rthlr. 12453 12Gr + Rthlr.12492 12Gr.

(2) Friedrich Müller und Carl Meyer の月次共同計算帳

この月次共同勘定は、Friedrich Müller と Carl Müller が共同で商品取引等の事業を行っている状況を記録している。この計算帳では、1月の期首の商品在高が商品ごとに商品名の下に数量とともに金額が示され、その次に、当該欄で売上額が示され総計額が算出されている。その下段で商品ごとの棚卸額が貸方に加算されている。ここでは、全体の1部であるので、この計算までで終了している。これを示すと下記の「図表-8」の通りである。

図表-8

仕入・売上帳

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

| 借方 | | | | | | | | | | | | 貸方 | | |
|-----------------------|----|-----------------|-----------------|------------------|----------------|---------------------|----------------|-------------------|--------------|------------------|----------|----|--|--|
| 在庫 | 日 | Wein 40Pipen | Rthlr. 17500 | Tuch 1000Ell. | Rthlr. 7500 | Kasimir 1000Stab | Rthlr. 3750 | Gattun 500Stüc | Rthl 7000 | Rthlr. | G | | | |
| 売上 | 3 | | | 50Ell. | 437 | | | 5Stüc | 75 | | | | | |
| | 8 | 1 Pipen | 500 - | | | | | | | | | | | |
| | 10 | 1 - | 500 - | 40 - | 547 | | | | | | | | | |
| | 12 | | | 110 - | 956 | | | | | | | | | |
| | 15 | | | 90 - | 782 | | | | | | | | | |
| | 18 | | | | | 50 Stab | 242 | | | | | | | |
| | 21 | | | | | 12 | 92 | | | | | | | |
| | 25 | | | | | 20 - | 507 | | | | | | | |
| | 27 | | | | | 110 - | 328 | | | | | | | |
| | 29 | | | | | 70 - | 185 | | | | | | | |
| 売上 | | 3 - | 1000 - | 290 - | 1356 | 18 | 290 - | 1356 | 6 | 5 - | 75 | | | |
| An 商品 1月31日 の棚卸 | | 58Pipen | | 710Ell. | | | 710 Stab | | | à 440 - | 25530 - | | | |
| | | | | | | | | | | à 712 - | 5325 - | | | |
| | | | | | | | | | | à 318 - | 2662 - | | | |
| | | | | | | | | | | 495Stüc à 14 - | 6930 - | | | |
| | | | | | | | | | | 借方 | 45955 - | | | |
| 貸方 借方に対して | | 様々な 借方に対して | | | | | | | | 貸方 様々な 借方に対して | 77592 12 | | | |

(注) ジョーンズのイギリス式簿記

月次共同計算帳は両端に借方と貸方の欄が設けられている。そして、両欄の合計が示されている。そして、在庫、売上および棚卸が詳細に示されている計算帳である。ここでは、仕入と棚卸が仕入値となっており、売上は売値となっている。したがって、商

品勘定の処理における総記法を想起させる。特に、売上では個々の取引について数量と金額が記録されている。棚卸については、商品ごとの欄があるため、期首在庫量から売上量が控除されて期末在庫量が商品ごとに示されている。

(3) 取引明細帳

取引明細帳はすべての取引について明細を示した帳簿である。この帳簿では、借方と貸方を区分するかたちで、摘要欄が設けられ、借方では勘定と金額欄が設けられ、貸方でも同様の欄が設けられている。

記帳については複式簿記の仕訳の原則が貫かれており、日記帳とは異なり、両建てとなっている。したがって、ここでは、「借 or 貸」欄はなく、借方欄の合計額は貸方欄の合計額は一致する。これを示すと下記の「図表-9」の通りである。

図表-9

取引明細帳

ライプツィヒ 1月 1801

| 借方 様々な勘定 | | | | 貸方 様々な勘定 | | | |
|----------|------|---------------------------------|-------|----------|--|---|----------------------------|
| 日 | | Rthlr. | G. | | Rthlr. | G. | |
| 1 | c 1. | 現金・・・借 | 30000 | — | An Fried.Muller 当地 An Carl Meyer 当地 | Für 抛出された資本 Für 抛出された資本 | 1 a 15000 — 1 b 15000 — |
| 2 | | Wein 勘定・・・借 | 17500 | | An Antonie le Beau in Bordeaux・・・ An 現金勘定・・・ | Für 40Pipen rothen Portwein, laut Fat Tura,a 250 Rthlr. Für 関税、運賃等の諸 経費 | 2 f 2 c |
| — | f 2. | Ant. Le Beau in Bordeaux・・・借 | 10000 | | An 支払勘定 送金・為替手形 | 我々より受取った為替 手形、満期日9月1日 | 3 g 10000 |
| — | | Cattun 勘定・・・借 | 7000 | | An Ludw. Stempel in Gera・・・ | Für 500 Stuck Gattun a 14Rthlr. | 3 h 7000 |
| — | | Tuch 勘定・・・借 | 7500 | | An Gottfried van der Ley in Aachen | Für 1000 Ellen Breites Tuch a 17 Rthlr. 12Gr. | 3 i 7500 |
| — | | Kasimir 勘定・・・借 | 3750 | | An P. Vilbrand in Verviers | Für 1000 Stab Kasimir a 3Rthlr. 18Gr. | 3 j 3750 |
| | | 様々な勘定 借 | 78771 | | 様々な勘定 貸 | | 78771 6 |

(注) ジョーンズのイギリス式簿記の事例

この帳簿は、資本金の抛入、掛仕入、商品の代金支払のための送金・為替手形、掛売上等について仕訳の原則に従い記録されている。ここでは、個々の取引ごとに仕訳されている。日記帳と対比する意味で、資本金の抛入と Wein の仕入について示す。

資本金勘定の場合；

(借) 現金 30000

(貸) Friedrich Meyer 15000

Carl Meyer 15000

ここでは「(借) 現金」としているが、日記帳で

は人名勘定“Wilhelm Fischer”である。

商品取引の場合；

(借) Wein 17500

(貸) Anreas Fischer 10000

現金 7500

Weinの仕入に伴う諸掛が貸方に現金支出として示され、1つの取引として仕訳している。

送金・為替手形の振出；

(借) Andreas Fischer 10000

(貸) 支払送金・為替手形 10000

日記帳の記録の正確性については、借方と貸方の欄の合計額の一致により証明しようとしている。

借方欄の合計額 = 貸方欄の合計額

Rthlr. 78771 6Gr. = Rthlr. 78771 6Gr.

IV ワーグナーによる簿記の歴史的展開

ワーグナーは18世紀に至るまでの簿記の歴史研究を試みている。簿記は経済・経営の活動を認識し、測定するという役割を果たす。その意味で簿記は商業取引を簿記の枠組みにあてはめ、秩序だてて記録・計算する。以下、ワーグナーの展開する簿記の歴史を概観することにする。この歴史観が、ひきつづき、ジョーンズのイギリス式簿記の批判的検討の基底となっている。

商業の未熟な時代は、生活必需品および財の純粋な交換において存在していたように、発生した取引を何らかの方法で記録し、書き留める必要はなかった。したがって、記録の固有の発見以前、長い間、このような状況があった。簿記の記録方法の発見は、商業に新しいエポックをつくった。商業にたずさわっている人々に記録技法はどれほどか歓迎されたに違いない。すでに早い時代から簿記の最初の芽は出ていた。「利益の追求は、人間にとって、いわば天賦であり、貪欲に豊かになる、商業を営む手段をつかもうとする。そして、従来交換は、そこで、実際の購入＝販売へと変化する。外国の産物たる商業の対象と利益を増大するよう求めたのである。¹⁷⁾

このような発展は、当然その記録と計算を要求する。当時の商人は、現在のように、商人の取引の出来事を一定の秩序で記載し、そして、簿記の様式を導入するよう余儀なくされた。というのは、不履行の場合には、商人のすべての取引が即座に統制されなくなり、没落するからである。だが、最初の商人の商業帳簿は、確かに、その資料および形式においてばかりでなく、内容においても現在の慣行となっているものとは非常に大きく違いがある。ワーグナーは、当時、フェニキア、カルタゴ、エジプト等の備忘録帳はどのようなものであったか、疑問を呈している。この時点が簿記の始まりだとしているが、商人の文献の領域は、いまだ、まったくといって良いほど研究されていないとしている。当時の商業帳簿の記録に手をだそうとしても、無駄な企てだとしている¹⁸⁾。そして、このことは、中世の時代に至るまで、少なくとも、紀元後9・10世紀まで支配的であったとする¹⁹⁾。

その後、イタリア共和国が始まった。ヴェネツィアとジェノヴァはアレキサンドリアやレバントへと地中海を越えて商業活動を行った。ワーグナーは、当時の大きな取引は、必ずやその帳簿および備忘録を一定の確立した秩序によって付けることができるように、考えねばならなかったとする。そのため、ほとんどの商人の用語ばかりでなく、商品および手形取引でも、固有の簿記でも、イタリア的であり、イタリア人、特に、ジェノヴァ人およびヴェネツィア人は・・・唯一のかつ真実な簿記の発見者と看做すことができるとする¹⁹⁾。イタリア商人の間では、その帳簿を今日のシステムに非常に似ている方法で付けることを知った。用語は、借方、貸方、勘定等々今まで受け入れられてきたのであるが、すでに13世紀においてヴェネツィアおよびジェノヴァに通用していたからである²⁰⁾。それは、パチョーリによっても証明されよう。

ドイツでは、帝国都市、アウグスブルクおよびニュールンベルクが、北方へのイタリア商品の主要な集積地として、早期にその隣人より、商業帳簿を

17 A.Wagner“Nachtrag zu Jones Text”in E.T.Jones(1801),s.46.

18 A.Wagner“Nachtrag zu Jones Text”,in E.T.Jones(1801),s.46.

19 A.Wagner(1801),a.a.O.s.46.

20 A.Wagner(1801),a.a.O.s.47.

同様に複式記入の方法にしたがって調整し、付ける技法を学んでいる。この学問（簿記）は、著作を理解したところの者が非常に評価され、そして探求されたニュールンベルクで花開いたのである²¹。ワーグナーは、以後、ドイツにおいて発展した簿記について、特に、詳細に展開している。アウグスブルクにおいては、フッガーの1413年より1427年に付けられた元帳がみられるとしている。そして、このように、簿記を導入した後、速やかに、すべての学問領域が同様にすぐれた教科書に出会うことを通じて新しい光を当てたように、商人の文献は、多くの専門的知識のある方法に関わるところの対象になったとしている²²。

特に、15世紀におけるイタリア商業の発展とそれに伴う簿記の発展はヨーロッパにおおいに影響を及ぼすことになる。イタリアとヨーロッパの商業による交流により簿記はヨーロッパ全域へと広がりをみせる。パチョーリによる「スムマ」は数学の辞典であるが、そのなかに簿記が含まれており、簿記の普及に貢献しているのは知られているところである。したがって、複式記入や仕訳の原則等の簿記の基本原理解は伝わっているといえよう。

ワーグナーは、複式簿記について、基本的に、日記帳、仕訳帳および元帳の存在を認識し、簿記の歴史的發展を論じている。したがって、複式簿記はいずれの簿記を展開するにしても、それらの基底となっているのである。ワーグナーは、しかしながら、イギリスにしても、ドイツにしても、複式簿記の文献がなかったわけではないが、仕訳帳を通さず、日記帳から元帳の勘定へ転記する簿記が付けられてきたとする。そして、イギリスにおける一例をジョーンズのイギリス式簿記にみるとする²³。ジョーンズは、複式簿記の完全なシステムを統一したものとしては、あまりにも談長で不確実であるとして拒否し、容易でかつ簡単な方法を提示したとする²⁴。ここでも複式簿記は認知されていた。ジョーンズのイギリ

ス式簿記については、全貌を示したので参照していただきたい。この簿記は単式簿記と体系は似ているが、そのシステムと内容が異なり、特異なそれであるといえよう。

ドイツでは18世紀の中葉に至るまでに、外国とは考えられない簿記に関する文献が現れた。当時、外国語からドイツ語へと浄化するのを開始し、純粋にドイツ語で書かれた。しかしながら、商人の文献に限っては、この理解について、いまだ、はるかに後ろ向きであった。ワーグナーによれば、Elansberg, Kein, Paricius, Voigt, Serman, Kellerhaus等が挙げられている。しかしながら、ほとんどの著書は、特に簿記に関しては、イタリア語およびフランス語で溢れていた。このばかげたことは、一部つづき、完全に一掃できず、商人が自身の母の言葉にはじて、まったく時だけが過ぎたのであったとする²⁵。したがって、この時代は様々なフランスの文献がみられるとする。この世紀は、その末においてプロイセンはドイツ語で書かれた「プロイセン一般国法」を完成させた。そのなかには簿記の体系およびすべての資産および負債の評価について規定されているが、後者の評価規定は、フランスの「フランス商事王令」に対するサヴァリイの解説書「完全な商人」にみられる。前者の簿記の体系はサヴァリイの解説書の評価規定を財産目録のなかに内包するところの完全な体系を規定している²⁶。これらのことはフランスからの影響の証である。もう一方で、ジョーンズのイギリス式簿記のドイツ語訳もこのドイツ語化の一貫ではないかといえよう。

ワーグナーによれば、多くの人たちにより、古典的著作としてHellwingの“Anweisung zum doppelten Buchhaltung”（1784）が考えられているとされている。この著作は複式簿記の強力な規則にしたがって書かれているとする。そして、それ以来、多かれ少なかれ、この著作のものまね、およびコピーが刊行されているとされている²⁷。さらに加えて、

21 A.Wagner(1801),a.a.O.s.47

22 A.Wagner(1801),a.a.O.s.47.

23 A.Wagner,a.a.O.s.48.

24 A.Wagner,a.a.O.s.49.

25 A.Wagner,a.a.O.s.50

26 拙著（1998）,s.203-208

27 A.Wagner(1801),a.a.O.s.51

Berghaus, Ihring, Margelsen, bruder, Aueracher, Sturm 等が挙げられている。なかんずく、Gerhalt の“Buchhlter”は高く評価されている。ワーグナーによれば、彼の著作は、適確に付ける、学問にたいする自己学習を前進させようとする彼の実際でかつ真実な目的に合致するように、優れて作成されているとする²⁸。しかしながら、ワーグナーは、さらに、多くの著者たちは、同時に、単式簿記に心が奪われており、このシステムをすべての商業取引に対してより通用するよう求められたともしている。Stricker, Schneider, Klaussen 等が挙げられている²⁹。

かくして、ワーグナーによる簿記の18世紀に至るまでの歴史的展開を試みた。ドイツでは、複式簿記およびそれに基づく簡略化された単式簿記が展開された。19世紀に進むとさらにこのことが明らかとなる。ジョーンズのイギリス式簿記は、改良されたとする簿記が展開されたが、簿記システムに、一般的な単式簿記とは異なる記録システムを備えているため、ドイツでは受け入れられなかった。

V ジョーンズのイギリス式簿記の検討

ワーグナーは、ジョーンズのイギリス式簿記について、検討している。このイギリス式簿記は、複式簿記でもないし、単式簿記でもなく、彼独特の簿記であったからではないかと推定される。しかしながら、必ずしも彼の期待するものではなかったといえよう。

ワーグナーは「ジョーンズの著作は、とりわけ、時代を作った。彼に対して、特有の発見者とみなすばかりでなく、さらに、まず適切な秩序によって簿記の新しい方法をもたらしたとする榮譽をあたえた。期待されるように、このシステムが一般に導入されるべきだとすれば、著者はすべての取引をする大衆の大喝采を予想することができよう。³⁰」とする。しかし、当時の簿記教育は高度に優れたものではなく、程度の低い教師しかこの領域にはいないと

いうのが状況であった。簿記の習得を目指す「若者、自ら商業に長い間従事した従僕は、彼らが簿記を学び、そして、大規模な商業において、簿記方の相当の内容をもって期待されるのであろう時、自分の役割をますます基礎づけようとする。したがって、彼らはこの学問の教育にしばしば非常に高く支払おうとする。」そのために、彼らは、何を学び、それに対して何を得るのか。彼らは、「実際の帳簿付けに対する指導を受けたのにかえて、いわゆる、最初から彼らの商業システムを習得し、導入しなければならぬ。」のであった。ワーグナーは、そこで、「すべての簿記の習得が無意味ではなく、・・・賢明な選択によってのみ役立つことを知らせたい。」としている³¹。

ワーグナーは、その帰結として、「商人の計算技法の基本的知識およびその他必要な補助学問を結びつけた。優れた教科書は、若い能力のある、すでに商業取引に精通している者達の場合、広く優れた奉仕をするであろうし、そして、彼らに確かに、ますます方法が容易になればなるほど商業を把握し、営むよう、技能を創造する状況に置くであろう。」とする。そこで、現在の文献の目的に一致させるためにジョーンズの著書にいきついたとする³²。それ故、「ジョーンズの指導書を、彼のオリジナルにより、彼の新しいシステムの精神を見取り、それから固有の熟慮の助けを得て、帳簿を付ける方法を形成することができるシステムがあるべきところの著書と考えるに違いない。」として取り上げたのである。しかしながら、ワーグナーは、この著書は「すべての取引を同じ形式で書き留めることができるならば、戸惑わせるであろう。」とする³³。それ故、改良を要求している。

VI ジョーンズのイギリス式簿記の改良

ワーグナーは、ジョーンズのイギリス式簿記を詳細に検討した帰結として、日記帳、元帳および補助

28 A.Wagnew(1801),a.a.O.s.52.

29 A.Wagner(1801),a.a.O.s.52.

30 A.Wagnew(1801),a.a.O.s.53.

31 A.Wagner(1801),a.a.O.s.53.

32 A.Wagner(1801),a.a.O.s.54.

33 A.Wagner(1801),a.a.O.s.54.

簿について改良を求めている。この改良の提案は、複式簿記を基底にしていると想定される。というのは、ドイツにおいては、複式簿記とそれを簡略化した簿記、即ち、単式簿記の歴史をもっているからである。また、実態として、固定資産である設備資産とその減価償却たる減耗が知られていたこともあるからである。さらに、直接影響しないにしても、サヴァリイによる財産目録作成に伴う減耗も知られていたのである。したがって、この想定を徹底するとすれば、イギリス式簿記の適用範囲は、まさに、せばめられたものとなる。そこで、ある程度、妥協し

ていると推定される。以下、ワーグナーにしたがって検討することにする。

1 日記帳

ワーグナーは、日記帳の備え付けをジョーンズのシステムにしたがって、彼独自のシステムを提示している。だが、商売の対象である資産としては、商品のみであることである。したがって、日記帳の記録も限定される。それは下記の「図表-10」の通りである。

図表-10

ワグナーによる日記帳例

| 借方 | | | | 貸方 | | | | | |
|----|----|---|----|--------|----|----|--------|------|----|
| 月 | 日 | 借方 | 貸方 | 借 or 貸 | 借方 | 貸方 | Rthlr. | G | |
| 1月 | 10 | 借 Philipp Hartmann allhier Empfang Ziel 3 Monat, 52Pf. Indigo à 4Rthlr. | | 208 | — | | | | |
| | 12 | 借 Wilhelm Jonne in Zeitz, Auf sein Verlangen , sandte ihm mit Fuhrmann Paul im Lohn à 8gr. Pr. Cent, Ein Fass ++sing mit Rthlr 2Cent. Zucker à 52Rthlr. 104 — 180Pf. Coffee à 12 1/2gr. 93 12 14 4Pf. Indigo à 42 1/2gr. 7 2 40Ell. Gattun à 11gr. 18 8 pr. Zoll et Einballage 2 17 | | 225 | 21 | | | | |
| | 14 | 貸 Carl Weiler et Sohn allhier, Kauft von ihnen Ziel 4Monat in Ld's. durch Sensal Bottger 1Sack Saffran Bto. 29Pf. 20Lth. Tha. 28Lth. Nto 28Pf. 24Lth. à 11 1/2Rthlr. | | 330 | 15 | 4 | c | 330 | 15 |
| | 31 | 借 Cassirer, Fur nachfolgende Posten, so an ihn bezahlt worden laut Cassa-Buch Fol. 2 . . . | | | | | | | |
| | — | 貸 folgende Creditoren, Fur die baar bezahlten Posten, als | | 1792 | 14 | | | | |
| | 8 | 貸 Philipp Hartmann allhier, laut Cassa-Buch Fol. 1 | | 185 | 12 | 6 | e | 185 | 12 |
| | 10 | 貸 Carl Meyer in Pegau laut Cassa-Buch Fol. 2 | | 253 | 16 | 7 | g | 259 | 16 |
| | 19 | 貸 Wilhelm Bleyer allhir laut Cassa-Buch Fol. 2 | | 1347 | 10 | 8 | h | 1347 | 10 |
| | 31 | 貸 Cassirer Für bezahlte Spesen | | 108 | 12 | 3 | n | 108 | 12 |

(注) ジョーンズのイギリス式簿記に対するワーグナーの事例

ワーグナーによる日記帳はジョーンズのイギリス式簿記の記帳システムの変更はしていない。上記の例では、仕入、売上および現金について、日記帳であるので摘要欄に取引の内容が詳細に記録されており、その両側に借方と貸方が設けられて、仕訳の機能が付け加えられている。このことはイギリス式簿記と同様である。異なるところは、イギリス式簿記が日付順に記録されているのに対して、ワーグナーは項目ごとにまとめて記録されている。上記の例では1月12日 Wilhelm Jonne は掛売りで、1月14日 Carl Weiler et Sohn は掛買いであり、そして、1月31,8,10,19日の Cassirer および1月31日の Cassirer は、前者が掛売り代金の支払で、後者が経費(Spesen)

の支払である³⁴。このような記録方法はいずれも補助簿を必要とする。以下で示されるように、送り状別計算帳 (Facturen=Calculationsbuch)、現金在高帳 (Cassen-Rescontro)、商品在高帳 (Waaren-Scontro)、利益計算を伴う商品在高帳 (Rescontro des Gewinn und Verlust) 等が例として挙げられている。

2 元 帳

ワーグナーは、当時の経済の状況を考慮した簿記システムを提案している。イギリスの対外取引をもとに元帳の勘定を設計しているといえる。その勘定を示すと下記の「図表-11」の通りである。

図表-11

Grote et Harkusen

| 借 方 | | Lst. | st. | d. | Rthlr. | Gr. | pf. |
|------|-------------------------------------|------|-----|----|--------|-----|-----|
| 月 日 | | | | | | | |
| 1 18 | An Philipp van Dohren | 200 | — | — | 1220 | — | — |
| 2 12 | — Conto Zahlbarer Wechsel | 185 | 10 | — | 1112 | 14 | — |
| 3 31 | — Balance | 72 | 17 | 9 | 579 | 12 | — |
| | | 456 | 7 | 9 | 2912 | 22 | — |

In London (d)

| | | 貸 方 | | | | | |
|------|-----------------------|------|-----|----|--------|-----|-----|
| 月 日 | | Lst. | st. | d. | Rthlr. | Gr. | pf. |
| 1 4 | Per Waaren | 269 | 4 | 6 | 1748 | 10 | — |
| 2 2 | Per Waaren | 104 | 9 | 3 | 632 | 17 | — |
| 3 20 | Per Waaren | 82 | 14 | — | 511 | 19 | — |
| | | 456 | 7 | 9 | 2912 | 22 | — |
| | Per Balance | 72 | 17 | 9 | 579 | 12 | — |

(注) ジョーンズのイギリス式簿記の事例

34 A.Wagner(1801),a.a.O.s.58.

ワーグナーは、当時の経済の状況を考慮して、複式簿記を基底として勘定記録の技法の面より批判的検討を加えている。まず、経済の視点からは外国との取引が頻繁に行われていたことである。他地域または他国の商人間の取引は、商業では、通貨と通貨の交換がともなう。したがって、他国と自国の通貨の記録と換算が帳簿記録で要求される。また、これを支える送金および為替手形等の金融の発展が商業の発展を支えた。ドイツでは、ハンブルクとそれを河口とするエルベ川は経済と文化を先導した。ベルリンはこの流域に存在する。

取引が自国の商人間で行われるならば、単純に記帳すればよい。しかし、取引が国をまたがった時、買い手は「これに関して、各々の外国の場所で考えられる交換価値が付けられた送り状を受取る。・・・したがって、買い手は常に送り状の額を付けなければならない。このことから、あらゆる外国のものについて複数の様式で勘定を付けなければならないことに帰着する。即ち、第一に、送り状が計算している交換価値で、そして、買い手自身で帳簿に付けるところの交換価値で、勘定に付けなければならない。」とする³⁵。これによると、2つの貨幣欄がワーグナーの記帳例では勘定の借方と貸方に設けられる。

つぎに、送金および為替手形についてである。商品の代金の決済に伴う手段である。自国内で取引しているところの記帳形式のみがジョーンズのイギリス式簿記では考えられているにすぎないとしている。それ故、外国への送金および計算は必要ではなかったとする。

それ故、送金および手形の決済に伴う為替換算差額の計算とその処理については欠落しているのである³⁶。

もうひとつ、取引に係る諸経費についてである。諸経費には包装のための経費、関税、運送費、その他の雑費がある。これらの諸経費を買い手は負担しなければならない。これについても明確にされていないとする。複式簿記にしたがって仕訳を示している。

商品売る時には、下記のように、N. N. (人名) に対して2つに区分して仕訳される³⁷；

借方 (Per) N. N. 全額で

貸方 (an) 2 貸方

1) 貸方 商品勘定

正味商品額に対して

2) 貸方 経費勘定

計算された雑費のみに対して

上記の仕訳例では、借方では得意先の人名勘定が、そして貸方では売上げた商品を示す商品勘定とそれに係る得意先の経費の立替代金を示す経費勘定が、複式簿記にもとづいて仕訳されたものである。提示された上記の "Grote et Harkusen" 勘定は、貸方では商品の掛売上について記録され、借方では送金・為替手形の受取を示している。

さらに加えて、当該勘定では借方の末尾の残高 (Balance) および勘定締切後の次期へ繰越された貸方の残高はジョーンズのイギリス式簿記を踏襲する英国法に基づく決算法である。その帰結として、このような元帳を総合したところの「図表-6」の商品在高勘定にみられる利益の計算勘定はワーグナーでは提案されていない。

3 補助簿

ワーグナーは、序で掲げているように、4つの補助簿について事例を示している。この補助簿についても複式簿記を基礎にすることより出発している。ワーグナーの提唱する補助簿は複式簿記およびその簡略化した簿記 (単式簿記) はジョーンズのイギリス式簿記とは記録システムの体系が異なるため、基本的に一致することはない。以下事例を検討するが、「序」で示した補助簿の事例のうち②と③は商品の種類、尺度がことなるのみであるので、ここでは③は割愛させていただく。

(1) Facturen=Calculaturbuch (送り状別計算帳)

送り状別に、総量、風袋、正味、金額、為替換算

35 A.Wagner(1801),a.a.O.s.54.

36 A.Wagner(1801),a.a.O.s.55.

37 A.Wagner(1801),a.a.O.s.55.

額、割引額、諸経費、代金支払方法、荷積み込み地、到着地等々を記載した証憑書類からもたらされる詳細を記録した帳簿が送り状別計算帳である。この計

算帳は複式簿記による記帳の基礎となる。特に、この資料は日記帳へと連動してゆく。送り状別計算帳の事例を示すと下記の「図表-12」の通りである。

図表-12

送り状別計算帳

ライブティッヒ 1月 1801

| | | | | | | | |
|-----------------|--|--------|-----------------------------------|---|-----|----|----|
| M&M No 119 | 下記の商品について1801年1月18日付で、我々の注文で、かつ危険負担により購入した。Roder et Schmelle 宛てに船便 (die Lowe, capitain Wall) でハンブルクへ向けて下記のものを送付した。 | | | | | | |
| | 1 樽 ff. Martinique Coffe、脇ニレットを貼って、 | | | | | | |
| | Brutto | 20C. | 1Q. | 14Pf. Thra 100Pf. | | | |
| | Nett | 19C. | 1Q. | 17Pf. | | | |
| | Trett | - | 2- | 27- à 4 p.C. | | | |
| | Netto | 18C. | 2Q. | 16pf. à 109 p.C. Lst. | 101 | 14 | - |
| | | | | Discount à 6 p.C -. | 6 | 2 | - |
| | | | | Lst. | 96 | 12 | - |
| M/M No 1.a3, | 3 樽 Pimento, | | | | | | |
| | No 1 | Brutto | 14C. | 2Q. 8Pf. Thra 74Pf. | | | |
| | - 2 | - | 16- | 3- 20- - 80- | | | |
| | - 3 | - | 15- | 2- 17- - 75- | | | |
| | | Brutto | 47C. | - 17Pf. | | | |
| | Thara | 2- | - 5- | | | | |
| | Netto | 45C. | - 12Pf. à 7 1/4d. | 165 | 2 | 9 | |
| M/M No 238 | 1 梱 Pfeffer, | | | | | | |
| | Brutto | 4 C. | 2Q. | 10Pf. Thara 6Pf. | | | |
| | Netto | 4C. | 2Q | 4Pf. à 11 1/4d. Lst.23 16 3 | | | |
| | | | | 割引 à 6 1/2 p.C. - - 1 11 | | | |
| | | | | Lst. | 22 | 5 | 4 |
| | | | | 保険、関税および経費 - | 281 | - | 1 |
| | | | | Lst. | 11 | 9 | 11 |
| | | | 仲介手数料 à 2 1/2 p.C. | 292 | 10 | - | |
| | | | Lst. | 7 | 6 | 3 | |
| | | | | 299 | 16 | 3 | |

(注) ジョーンズのイギリス式簿記に対する例示

(2) “Waaren = Scontro“ および
 ”Rescontro des Gewinn und Verlust“
 (商品在高帳およびその利益計算)
 商品在高帳は商品の入と出について商品ごとに仕入値により、純粋に商品在高を記録している。量を

計る単位が同じ商品について当該の複数欄(多桁式)で借方(仕入)と貸方(売上)において取引ごとに記録している。記録方法は、勘定形式によるもので、いまだ、現代の形式によるものではない。それを示すと下記の「図表-13」の通りである。

図表-13

商品在高帳

Leipzig, Anno 1801

借方

| Engl. Pfeffe | | Engl. to Pimen | | Mart. Kaffe | | |
|--------------|-----|----------------|------|-------------|---|------------------------|
| Ctr. | Pf. | Ctr. | Pf. | pfund. | | |
| | | | | | 1 月 | |
| | | 29 3/4 | 1 | 1584 | An Grote et Harksen | laut Facturenbuch 1 |
| - | - | - | - | 500 | - Keudel et Compagnie | Memorial . . . 8 |
| 2 1/2 | - | - | - | - | - Cassa | Detto . . . 8 |
| - | | 14 1/2 | 1 | 100 | - Carl Thessel | Detto . . . 9 |
| | | | | | 2 月 | |
| - | - | 8 | - | - | An Cassa | laut Memorial . . . 10 |
| - | - | - | - | 408 | - An George Fiedler | Dento . . . 10 |
| - | - | - | - | 1482 | - Burkard et Comp. | Facturenbuch 4 |
| 6 7/3 | 3 | 52 1/4 | 2 | 4074 | | |
| | | | | | 3 月 | |
| | | 13 1/8 | 13/4 | 1880 | An das Inventarium ult mo Februar | |

商品在高帳

Leipzig, Anno 1801

貸方

| Engl. Pfeffe | | Engl. to Pimen | | Mart. Kaffe | | |
|--------------|-------|----------------|--------|-------------|--|-----------------|
| Ctr. | Pf. | Ctr. | Pf. | pfund. | | |
| | | | | | 1 月 | |
| 1 1/2 | - | 2 1/4 | 3 | 10000 | Per David Becker | laut Memorial 1 |
| - | - | 3 3/4 | 1 | - | - Carl Meyer | Detto . . . 2 |
| | | 26 1/2 | 4 | 80 | - Ludwig Danner | Detto . . . 3 |
| | | 2 1/2 | - | 200 | - Cassa | Detto . . . 5 |
| | | | | | 2 月 | |
| - | - | 4 | - | 300 | Per Daniel Amman | laut Memorial 8 |
| 1/2 | - | - | - | 600 | - Cassa | Detto . . . 10 |
| - | 8 | - | 6 | 14 | - Verlust durchs Eintrocknen | - |
| 2 3/8 | 8 3/4 | 13 1/8 | 1 3/42 | 1880 | - Inventarium | - |
| 6 7/8 | 3 | 52 1/4 | 2 | 4074 | | |

(注) ジョーンズのイギリス式簿記に対するワーグナーの事例

商品在高帳の借方は最初に前期繰越が記録されている。そして、1月と2月の締切後、3月の期首に、2月末に貸方の最後の次期繰越からの、前期繰越が記録されている。このような帳簿のなかで直接残高を振替える方法は、イギリスにおいて展開されている英国法である。この方法よると、明確に残高勘定と称する勘定はみられない。したがって、ワーグナーはジョーンズに従って示したものである。特に、注目されるのは、ワーグナーが期末に商品の棚卸をし、その次に、勘定を締切っていることである。プロイセン一般国法は財産目録を作成し。その後、勘定を締切るプロセスを示している。これによれば、事例では、棚卸の結果、減耗 (Verlust durchs

Eintrocken) が記載されることになる。したがって、ワーグナーは複式簿記を想定し、そのなかに財産目録の作成を組入れているのである。ここで示されている貸方の減耗は利益計算のなかにも組み入れられる。

Elle の単位で計る商品については、ワーグナーの補助簿の事例があるが、上記と同様であるので割愛させていただいた。ここでの補助簿ではそれぞれで利益計算するシェーマが加えられている。したがって、各補助簿で利益を計算するので、それらを合計することにより総利益が計算される。上記の商品在高帳の利益計算帳を示すと下記の「図表-14」の通りである。

図表-14

利益計算を伴う商品在高帳

Rescontro des Gewinn und Verlust vorstehender Artikel

| <u>Einkauf</u> | | | | <u>Verkauf</u> | | | |
|---|-----|----|----|--|--------|-----|---|
| Englischer Pfeffer | | | | Englischer Pfeffer | Rthlr. | Gr. | |
| 4 3/8 Ctner 3Pf. von Grote et Harksen, laut Calculaturbuch, Fol. 1., kostet der Ctner 40Rthlr. 15gr. 6pf. | 178 | 22 | 5 | 1 1/2 Ctner an David Becker von dem aus London erhaltenen, laut Memorial Fol.1. à 44 3/4Rthlr. | 67 | 5 | |
| 2 1/2 Ctner, laut Memorial Fol.8. baar gekauft à 43 1/2Rthlr/ | 108 | 18 | — | 3/4 Ctner an Ludwig Denner von der namlichen Solt | | | |
| 8 Pf. dieses letztern Pfeffers sind eingetrocknet, betragen à 43 1/2 Rthlr. | 3 | 3 | 11 | laut Memorial Fol.2. à 45 1/4 | 33 | 22 | 6 |
| Reiner Gewinn dieses Artikels | 13 | 17 | — | 1 5/8 Ctner an Cassa, gleiche Sorte, laut Memorial Fol.5. | | | |
| | | | | ••• à 44 1/2Rthlr. | 72 | 7 | 6 |
| | | | | 1/2 Ctner an Cassa von dem baar gekauften, 1t.Memor. Fol.10. | | | |
| | | | | ••• à 45 1/2Rthlr. | 22 | 18 | — |
| | | | | | 196 | 3 | — |
| | | | | Auf dem Lager befinden sich noch | | | |
| | | | | 1/2 Ctner 3Pf. von dem Londoner ••• à 40Rthlr.. | | | |
| | | | | 15gr. 6pf. ••• | 21 | | 4 |
| | | | | 2 Ctner von dem baar gekauften ••• à 43 1/2 | 87 | | — |
| | 304 | 13 | 4 | | 504 | | 4 |

(注) ジョーンズのイギリス式簿記に対するワーグナーの事例

商品在高の損益計算帳 (Rescontro des Gewinn und Verlust vorstehender Artikel) は、借方において商品の仕入値を、貸方において商品の売値と期末残高が記録されている。そして、貸方合計額から借方合計額を控除すれば、当期の利益が算出される。この損益計算帳は総記法によるものである。特に、「図表－13」の貸方に示されている減耗は、ここでは、借方 (eingetrocknet) に示されており、その分減額されて、利益が計算されている。ジョーンズのイギリス式簿記での、日記帳において年度末の貸借差額として利益を算出する方法にしても（「図表－2」）、元帳において年度末おける貸借の総合計の差額として利益を算出する方法にしても（「図表－6」）、ワーグナーの商品の取引に関わらして利益を算出する総記法によるものとは異なる。加えて、イギリス式簿記が通用するとすれば、利益計算に関わりのない取引項目、たとえば、固定資産等がない場合にかぎられる。

(3) Cassen-Rescontro (現金在高帳)

現金在高帳は、取引が貨幣で決済されるので、通貨の管理が重要となり、その役割をはたす。借方には入が、貸方には出が記録されている。加えて、他の地域と取引が行われると、地域の数だけ通貨があり、自己の地で通用している通貨への換算を必要とする。したがって、商人は為替に長けていなければならなかった。商品在高帳では、期首には借方において、期末には貸方において9種類の通貨と自己の地の通貨について示しており、前者は数量と単位の価値を摘要欄で示している。そして、その欄の右側に自己の地の通貨欄が設けられている。この方法により通貨の管理がおこなわれている。為替は経済の変動に伴って変動するのを常とする。期首と期末の為替換算率をみると、その現実が理解できよう。その為替の変動による差損益が借方の下段に示されている。

現金在高帳を締切るにあたり、貸方の下段に示されている1月の次期繰越は、2月の前期繰越へと直接振替えられている。この方法は、商品在高帳のそれと同様であり、英国法によるものである。現金在高帳の事例を示すと下記の「図表－15」の通りである。

図表—15

現金在高帳

Cassen — Rescontro

借方

| | | <u>Einnahme</u> | Rthlr. | | |
|------|--|---|--------|----|---|
| | | An Handlung-Capital laut Inventarium Fol.1 | | | |
| | | 200 Stuck Rand-Dukaten à 11 1/4 p.C. | 611 | 21 | — |
| | | 350 - Breslauer Detti à 9 1/2 p.C. | 1053 | 22 | 6 |
| | | 180 - Passir Detti à 8 1/4 p.C. | 535 | 20 | — |
| | | 22 - Leichte Ditte à 2 1/2 p.C. | 62 | — | — |
| | | 142 - Louis'or à 8 3/4 p.C. | 772 | 3 | — |
| | | 600 - Laubthaler à 4 1/2 p.C. | 33909 | 2 | — |
| | | 180 - Calrolin à 3 3/4 p.C. | 1098 | 19 | — |
| | | 600 Rthlr. Preuss. Court. à 4 3/8 p.C. | 574 | 20 | — |
| | | Sachs. Conventionsmunze | 400 | — | — |
| — 8 | | Von Ludwig Schulze fur verkaufte Hamburger erhalten laut Wechsel- Scontro Fol.2. 800 Stuck Laubthaler à 4 1/2 p.C. | 1212 | 3 | — |
| — 9 | | Fur verkaufte Waaren laut Memorial Fol. 10. | | | |
| | | 12 Stuck Rand-Dukaten à 3Rthlr. 1gr. | 36 | 12 | — |
| | | 18 - Louisd'or à 5Rthlr. 9gr. | 96 | 18 | — |
| — 19 | | Zahlte Peter Brauer in Borna | | | |
| | | 80 Rthlr. Preuss. Court. à 4 p.C. | 76 | 22 | — |
| — 20 | | Zahlte Rudolph Meeyer allhier | | | |
| | | 20 Stuck Breslauer Dukaten à 10 p.C. | 60 | 12 | — |
| — 21 | | Fur verkaufte Waaren laut Memorial Fol. 11. | | | |
| | | 190 Stuck Louisd'or à 7 1/2 p.C. | 1021 | 6 | — |
| — 31 | | Baare Lossung in diesem Monats laut Memorial Fol. 12. | 142 | 18 | — |
| | | Reiner Gewinn an allen Sorten | 220 | 16 | 9 |
| | | | | | |
| | | | 8885 | 23 | 3 |
| 2 月 | | An Cassen-Rast aus vorigem Monats, die nebigen Posten mit | 5046 | 7 | 9 |

現金在高帳

Cassen — Rescontro

貸方

| 1 月 | Ausgabe | Rthlr. | | |
|------|---|--------|----|---|
| 2 | An Wilhelm Beyer allhie fur gekaufte Londner Briefs bezahle laut Wechsel-Scontro Fol.2. 90 Stuck Rand-Dukaten à 12 1/2 p.C. | 278 | 10 | 6 |
| 3 | An Schober et Compagnie allhier fur Wiener Briefe laut Wechsel-Scontro Fol. 3. bezahlte Rthlr. 200 Stück Breslauer Ducaten à 9 p.C. 509 - 12 70 - Luisd`or à 9 p.C. 381 - 12 400 - Laubthler à 4 3/4 p.C. 604 - 15 Münze 18 - 12 | 1604 | 3 | — |
| 4 | Für verschiedene Handlungsmobilen laut Spesenbuch Fol. 1. An Friedrich Knoll in Dresden auf zu liefernde Waaren bezahlt 200 Rthlr. Preus. Court. à 4 p.C. 192 - 8 100 Stuck Louisd`or à 8 3/8 p.C. 544 - 9 Münze 65 - 7 | 86 | 20 | — |
| 24 | An Wilhelm Beyer allhier fur Hamburger Brief laut Wechsel-Scontro Fol.4. 120 Stuck Carolin à 4 1/2 p.C. 727 - 6 20 - Louisd`or à 9 1/4 p.C. 109 - 6 Münze 25 - 8 | 861 | 20 | — |
| | Für sammtliche Spesen, ais Fracht, Accise, Porto u. s. w. so wie nach zur Unterhaltung des Handels bezahlt laut Spesenbuch Fol.2. | 208 | 20 | — |
| — 31 | Noch als Rest in Cassa ist vorhanden, und nach jetzigem Course berachnet 122 Stuck Rand-Dukaten à 11 1/2 p.C. 374 - - - 9 170 - Breslauer Detti à 9 3/8 p.C. 511 - 7 - — 180 - Passir Detti à 8 3/8 p.C. 536 -11 - — . 480 - Rthlr. Preuss Court. à 4 1/4 p.C. 460 -10 - — Münze 548 -18 - — | 5046 | 7 | 9 |
| | | 8885 | 23 | 3 |

(注) ジョーンズのイギリス式簿記に対するワーゲナーの事例

VII ジョーンズのイギリス式簿記の影響

ジョーンズのイギリス式簿記は、簿記記録の正確性および不正の防止を指向した。彼固有の簿記システムを創造したものであった。その特徴は、日記帳にしても、元帳にしても、すべての取引を記録する「借 or 貸」欄を設け、当該取引について商品に関する項目を省略するため、借方かまたは貸方の一方のみしか記録しない方法をとる。両帳簿は、その結果、「借 or 貸」欄の合計額は、借方欄の合計と貸方欄の合計のさらなる合計額と一致する。ジョーンズはこの方法により彼の指向した目的を容易に達成することができるとした。

さらに、日記帳においても元帳においても、借方欄において商品の棚卸額を加算し、その借方欄の合計額と貸方欄の合計額の差額（借方が大きい場合）が利益として算出される。このイギリス式簿記は、商品売買のみに限られ、まさに、小規模な事業のみにしか適用されない簿記について説いていると考えられる。したがって、汎用性をもたない。

かくして、ジョーンズのイギリス式簿記は、彼固有の日記帳および元帳であった。彼の著書刊行後3年経過して1799年にストリッカーは“Kurze Erklärung des Buchhaltungs”をドイツにおいて刊行した³⁸。当著は単式簿記に基づいて著されており、その内容は「簡略化された複式簿記」である³⁸。それ故、両者の簿記システムに対する考えは異なる。ストリッカーの単式簿記をみるかぎり、推定の域を超えるものではないが、ワーグナーがドイツ語訳とその解説を1801年に刊行する以前にジョーンズの著書を入手し、検討していたのではないかと思われる。

ストリッカーの単式簿記、即ち、「簡略化された複式簿記」³⁹を要約し、ジョーンズのイギリス式簿記と対比すると、以下の通りとなる。

ストリッカーでは財産目録または概要表が期首と期末に作成されている。財産目録または概要表から始まりそれによって終わる。ジョーンズでは、それに対して、財産目録については論じておらず、資本金の出資から始まり、すべてが、支払送金・為替手

形勘定および商品在高勘定を除き、人名勘定より成り、商品の残高が日記帳および元帳で利益を算出する時に示されているにすぎない。

ストリッカーでは日記帳または仕訳帳と呼ばれる帳簿が作成される。ここでは、まず、複式記入の基準にしたがって仕訳が記載されている。その次に、その下段に詳細に取引の内容について文章形式で記述されている。それ故、仕訳と日記が融合した帳簿となっている。「日記帳的仕訳帳」といえる。ジョーンズのイギリス式簿記では、それに対して、日記帳が仕訳帳に近い。摘要欄の左右に借方と貸方の金額欄が設けられ、仕訳帳形式を備えているからである。敢えて言うならば、「仕訳帳的日記帳」である。ストリッカーが仕訳の下段に取引の詳細を記述する日記帳とは異なる。

日記帳と元帳は仕訳を通して関連している。ストリッカーでは、開始財産目録に基づいて期首に開始仕訳が行われ、勘定に分解された諸勘定へと転記されている。その後、すべての取引が日記帳から諸勘定へと転記される。期末には、仕訳帳を通さず勘定の締切りに際して、たとえば、借方における余剰に対して、貸方に残高として記載して勘定を締切り、財産目録の借方としている。そして、この残高を次期の新勘定の借方へと仕訳を通して繰越している。ジョーンズのイギリス式簿記では、それに対して、期首には資本の拠出から始まるので、資本金から始まる。「仕訳帳的日記帳」において記載される。期末においては、この「仕訳帳的日記帳」で利益計算することにより終了する。その際、仕訳を通さず、次期繰越額を当該勘定の反対側へ前期繰越額として直接振替えられている。

元帳は、ストリッカーでは、人名勘定のみより成り、物的勘定はのぞかれている。日記帳では、仕訳の転記先について丁数欄において借方と貸方を分数形式で示しており、人名勘定の丁数は記載されているが、その相手勘定は「・」を記し示していない。ジョーンズのイギリス式簿記でも、人的勘定より成り、物的勘定は除かれている。仕訳帳形式を採用しているため、相手勘定には金額の記載がない。両者は人名勘定のみが元帳に見られることが共通してい

38 拙著 (1998),s.269.

39 拙著 (1998),s.269~296

る。このように、日記帳の記帳方法が元帳の勘定に影響するかたちで簿記の体系が形成されていることがわかる。日記帳と元帳という共通の体系を持つが、しかしながら、ジョーンズのイギリス式簿記は物的勘定が商品に限定され、日記帳と元帳において利益を計算するが、ストリッカーの単式簿記はすべての資産および負債より財産目録を作成し、期首純財産を期末純財産より控除することにより利益を計算しており、両者は利益計算の方法を異にする。

補助簿は、ストリッカーでは、単式簿記を基本とするため、「簡略化された複式簿記」を基礎に考えられている。日記帳で相手勘定に対して「・」を付した箇所について勘定に相当する補助簿により補完する必要がでてくる。そこで、これに該当する必要な補助簿に加えて、多くの補助簿が作成される。現金出納帳、送り状帳、控帳、郵便料金帳、経費帳、手形有高帳、手形振出および引受帳、送金帳等が作成される。ジョーンズのイギリス式簿記では、現金出納帳、商品取引の詳細を示す仕入・売上帳、取引明細帳等が作成されている。

かくして、ジョーンズのイギリス式簿記は、ドイツでは受入れられなかったように、ストリッカーのジョーンズに類似した単式簿記も受け入れられなかった。シーベ (Augst Schiebe) によっては酷評されているのである。彼は「多くのシステムは、わずかにしも本質的なものもなく、しばしば不適切な変更でしかなく、複式または単式の方式以外に進歩したものは何も無い」とする⁴⁰。ジョーンズはイギリス式簿記を見出したが、「彼は、そのシステムに関して、未知の者たちを最も意義ある真の複式簿記の本質について裏切ったところのそれを打ち立てた。」と批判する。そして、「ジョーンズのいわゆるイギリス式簿記のシステムは最もばかげた、かつ最も必要のない方式である」とするのである⁴¹。

VIII 結語

ドイツでは、ジョーンズのイギリス式簿記を受け入れる可能性は、すでになかったといえる。複式簿記または単式簿記の社会的基礎はすでにドイツではすでに形成されていたのである。プロイセン一般国法 (1794年) をプロイセンはドイツ語で制定していた。この法は、会計規定に関して、ハンブルクの知識人および商人の助けを借りて制定したのである。その中に、簿記を基礎とする帳簿の作成の規定が盛り込まれたのである。ひとつは、年度末に財産目録の作成、帳簿よりの勘定の締切、そして、そこから誘導され算出される利益の配当についてである (第 642 条)。さらに、帳簿の作成方法についても、秩序立った帳簿とそれに記帳する商人の慣行に従うよう要請しているのである (第 566 条および第 639 条)。もうひとつは、財産目録作成時における資産および負債の評価 (第 644~646 条) についてである。この規定は、簿記のシステムを法のなかに組み込んだものである。ワーグナーが商品の評価損の計上をしている事例は、まさに、法に従ったものである。この評価は、フランス商事王令 (1673 年) の解説書「完全な商人」(1675 年) においてサヴァリイが論じた財産目録作成時の評価について摂取したものである。したがって、複式簿記または単式簿記は社会的にも法的にも認知されていたといえよう。そこから結論づけられるのは、ジョーンズのイギリス式簿記およびストリッカーの単式簿記はドイツにおいて受け入れられる素地はなかったのである。

最後に、ワーグナーのドイツ語訳は“Neuerfundene einfache und doppelte englische Buchhaltung”との題が付されている。しかしながら、複式簿記“doppelte Buchhaltung”については、特別論じていない。ワーグナーは、ジョーンズのイギリス式簿記を基礎として批判的検討を重ねてきた。その意味で、複式簿記を基礎においての批判的検討であったが故に、著書の名称に挿入したといえよう。

40 A.Schiebe(1837),“Universal-Lexikon der Handelwissenschaften”,s.200.

41 A.Schiebe(1837),a.a.O.s.200.

参考文献

外国文献

- Simon Steven, "Wisconstige Ghedachnisse", 1605~1608.
- C.G.Ludovici, "Grundriss eines vollstandigen Kaufmanns-Systems".1756.
- Johann Carl May, "Versuch einer allgemeinen Einleitung in die Handlungs=Wissenschaft, theoretisch und praktisch.1763.
- Hinrich Magelsen, "Die ersten Grunde des Buchhaltung",1772.
- J.G.Busch, "Theoretische=Praktische Darstellung der Handlung",1792.
- "Allgemeines Gesetzbuch fur die preussiischen Staaten",1794.
- Johann Heinrich Stricker, "Kurze Erklarung des Buchhaltens",1799.
- Edward Thomas Jones . "Jones's English system of book-keeping".1796.
- "Neuerfundene einfache und doppelte englische Buchhalterey",ubersetzt Von Andreas Wagner, 1801..
- Andreas Wagner . "NeuesVollstandiges und allgemeine Lehrbuch des Buchhaltens" .1802
- 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
- G.H.Buse "Das Ganze der Handlung"Erfurt, 1805.
- L.C.Bleibtreu"Handbuch derContor-Wissenschaft", 1835.
- August Schiebe "Universal-Lexikon der Handelswissenschaften", Leipzig, 1837.
- Rudorf Seyffert, "Carl Gunter Ludovici und Hauptwerk",in Quellen und Geschichte der Betriebswirtschaftslehre",herausgegeben von R.Seyffert,1932.
- "Johann Michael Leuchs Als Handelswissenschaftler", herausgegeben von R.Seyffert,1933.

- B.Pendorf, "Geshichte der Buchhaltung in Deutschland",1913.
- Edward Peragallo ."Origin and Evoluation of Doble Entry Bookkeeping".1938.
- Ter Vehn , "Die Entwicklung der Auffassungen bis zum AHGB,"ZfB 1929.
- J.Savary, "Der vollkommene Kauf=und Handels=mann",Genf 1676, neudruck 1968.
- Kuno Barth, "Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts" I Band Stuttgart 1953.
- M.F.Bywater and B.S.Yamey, "Historic Accounting Literature : a companion guide"1982.

日本の文献

- 上野道輔 (1928)「貸借対照表論」第3版、有斐閣.
- 島中福一 (1932)「勘定学説研究」森山書店.
- 上野道輔 (1939)「簿記原理」(全)増訂改版第16版、有斐閣.
- 高瀬荘太郎 (1941)「貸借対照表論」第4印、東洋出版.
- 田中耕太郎 (1946)「貸借対照表法の論理」第2印、有斐閣
- 久保田音二郎 (1949)「短期損益計算論」千倉書房
- 黒澤 清 (1951)「簿記原理」第2印 森山書店
- 黒澤 清 (1951)「近代会計学」森山書店.
- 片野一郎 (訳) (1952)「リトルトン会計発達史」同文館
- 岡本愛次・尾上忠雄 (訳) (1953)「複式簿記の実在論的理論」(スガンチーニ著、1908) 有斐閣.
- 江村 稔 (1954)「複式簿記生成発達史論」中央経済社
- 白井佐敏 (1960)「会計史思想史序説」森山書店.
- 田中藤一郎 (1961)「複式簿記発展史論」評論社
- 山下勝治 (1961)「会計の論理・商法の論理」中央経済社.
- 小島男佐夫 (1961)「複式簿記発生史の研究」森山書店
- 白井佐敏 (1861)「複式簿記の史的考察」森山書店.
- 小島男佐夫 (1964)「簿記史論考」森山書店.
- 泉谷勝美 (1964)「中世イタリア簿記史論」森山書店.
- 片岡義雄 (1967)「増訂パチョーリ『簿記論』の研究」第2版、森山書店.

- 井上 清 (1968)「ヨーロッパ会計史」森山書店
 岩田 巖 (1969)「利潤計算原理」第4版 同文館
 山下勝治 (1969)「貸借対照表論」第3版 中央経済社
 岡本愛次 (1969)「ドイツ会計学史」ミネルヴァ書房..
 茂木虎雄 (1969)「近代会計成立史論」未来者.
 小島男佐夫 (1971)「英国簿記発達史」森山書店.
 林 良治 (訳) (1971)「シェア簿記会計学」上・下巻、(シェア著、1922) 新東洋出版.
 安平昭二 (訳) (1972)「ケーファー複式簿記の原理」(ケーファー著、1996) 千倉書房.
 峰村信吉 (1972)「近代学説史」同文館.
 小島男佐夫 (1973)「簿記史」森山書店..
 岸 悦三 (1975)「会計生成史」同文館
 片岡義雄・片岡泰彦 (訳) (1977)「ウルフ会計史」法政大学出版局.
 森川八洲男 (1978)「フランス会計発達史論」白桃書房.
 津田正晃・加藤順介 (訳) (1978)「会計思想史」(チャットフィールド著) 文眞堂..
 泉谷勝美 (1980)「複式簿記生成史」森山書店
 井上 清 (1980)「ドイツ簿記会計史」有斐閣.
 岡下 敏 (1980)「シュバルツ簿記書の研究」同文館.
 松尾憲橘・鈴木義夫 (訳) (1981)「ドイツ会計学説史」(R. ボルゴフスキー著、1946) 森山書店.
 岸 悦三 (1982)「会計前史—パチョーリ簿記論の解明—」同文館
 林 良治 (1982)「ドイツ簿記・会計学史」税務経理協会.
 渡邊 泉 (1983)「損益計算史論」森山書店
 渡辺陽一 (1984)「貸借対照表論」森山書店.
 小島男佐夫 (1985)「会計史入門」森山書店
 久野光朗 (1985)「アメリカ簿記史」同文館
 新田忠誓 (1987)「動的貸借対照表原理」国元書房..
 片岡泰彦 (1988)「イタリア簿記史論」森山書店
 上原孝吉 (1988)「簿記の歴史」一橋出版.
 五十嵐邦正 (1989)「静的貸借対照表論」森山書店.
 黒澤 清 (1990)「日本会計制度発展史」財経詳報社.
 泉谷勝美 (1997)「スンマへの径」森山書店
 中村萬次 (1991)「英米鉄道会計史研究」同文館.
 中野常男 (1992)「会計理論生成史」中央経済社
 久野秀男 (1992)「会計制度史比較研究」学習院
 片岡泰彦 (1993)「ドイツ簿記史論」森山書店..
 渡邊 泉 (1993)「決算会計史論」森山書店.
 茂木虎雄 (1994)「イギリス東インド会社会計史論」大東文化大学経営研究所
 中村萬次 (1994)「米国鉄道会計史」同文館.
 久野光朗 (監訳) (1997)「欧州比較国際会計史論」(P. ワルトン編著、1997) 同文館.
 片岡泰彦 (編) (1998)「我国パチョーリ簿記論の軌跡」雄松堂書店..
 三代川正秀 (訳) (2001)「新訳会計史」(O. テン・ハーヴェ著) 税務経理協会.
 岸 悦三 (訳) (2004)「フランス会計基準」同文館.
 平林喜博 (編著) (2005)「近代会計史成立史」同文館.
 三代川正秀 (2006)「辺境会計への史的展開」税務経理協会.
 片岡泰彦 (2007)「複式簿記発達史論」大東文化大学経理研究所
 中野常男 (編著) (2007)「複式簿記の構造と機能」同文館.
 橋本武久 (2008)「ネーデルラント簿記史論」同文館
 橋本寿哉 (2009)「中世イタリア複式簿記生成史」白桃書房.
 三光寺由美子 (2011)「中世フランス会計史」同文館.
 土方 久 (2012)「複式簿記生成史の研究」森山書店.
- 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」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」『独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」『独協経済』第60号.
- (1996)「プロシア一般国法における評価問題」『独協経済』第62号.
- (1996)「ストリッカーの簿記」『独協経済』第63号
- (1997)「ルドヴィシの簿記」『独協経済』第65号
- (1997)「サヴァリーよりルドヴィシに伝えられた二つの財産目録」『独協経済』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」『独協経済』第67号.
- (1997)「マーゲルセンの簿記」『独協経済』第64号
- (2001)「マーゲルセンにおける損益勘定」『独協経済』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」『独協経済』第78号.
- (2007)「ロイヒスと彼の著作」『独協経済』、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」『独協経済』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