

ワーグナーの複式簿記

百瀬 房徳

I 序

ワーグナー (Andreas Wagner) は「ジョーンズのイギリス式簿記」のドイツ語訳を1801年に『新しく創設された単式および複式のイギリス式簿記 (Neufundene einfache und doppelte englische Buchhaltung)』としてライプツィヒにおいて刊行した。彼は訳書では「イギリス式簿記」とは異なり、複式簿記を基礎においてその解説を試みている。その帰結としてドイツでは受け入れ難いとする結論を出している。その直後、1802年に『簿記の新しい完全でかつ一般的な教科書 (Neues Vollständiges und allgemeine Lehrbuch des Buchhaltens)』としてマゲデブルグにおいて刊行した。ライプツィヒもマゲデブルクもハンブルクを河口とするエルベ川の流域にある。経済・文化の主流はこのエルベ川流域へと移っていると言えよう。

この訳書は、最初に、ヴィルマン (Willman) によりプレーメンにおいて訳された。しかし、ワーグナーにより、最終的に刊行されている。このワーグナーの訳書は、「ジョーンズのイギリス式簿記」に関して、多数の頁にわたり彼自身の解説を行い、ジョーンズの提唱する改良した単式簿記でなく、複式簿記を基礎として解説を試みており、その延長線で論理を展開している。ドイツでは、プロイセン一般国法 (1796年) が制定されて以降、この法を遵守するかたちで、簿記に関しては、英国法 (日本では英・米法と称されている) でなく、大陸法が完成される道を辿っている。そのなかで複式簿記または単式簿記と共に、商品勘定の記録では、総記法による損益計算が確立しゆくプロセスの基礎を形成している。さらに加えて、商品に関して、勘定を締切る前にフランスのサヴァリイが提唱した棚卸が行われており、評価されている。ドイツでは、この評価は勘定の修正へと導かれている。

これから推察するに、簿記の全体構造 (たとえば、大陸法)、簿記の記録方法 (たとえば、複式簿記)、

そして、棚卸による財産目録の作成に基づく評価を、複合的に、ドイツではどのように歴史を形成してきたか、時代の経過とともに、その変遷の一コマとしてこの著書は検討されなければならない、その意味で、ワーグナー自身が、ジョーンズの訳書とは別に著したこの著書は、複式簿記に基づく大陸法および商品の取り扱いおける総記法を基礎に展開している。当論文では、当著がドイツにおける将来の展望を伺い知ることができるひとつであるが故に、この内容を詳細に検討することにする。

II ワーグナーの簿記史観

ワーグナーは、イタリアにおいて簿記は発展したとする。このイタリアでは、ヴェネツィアおよびジェノヴァが覇権争いをしてヴェネツィアが最終的に地中海貿易を支配することとなる。イタリア各地で簿記は商人の手により発展したが、アドリア海の奥地のヴェネツィアにおいて、印刷技術の発展にもなって、簿記がパチョーリ数学辞典の中に取り入れられた。そして、商人等の手によりヨーロッパへ伝えられ、さらに、全世界へ伝えられた。仲介貿易を行ってきたヴェネツィアは、ブレンナー峠、サンゴタール峠を通じて南ドイツの商人達と流通活動を活発に行った。特に、イタリアからブレンナー峠を通じてインスブルックへと通ずる。そこから、さらに、フッカー家が活躍したアウグスブルクへと山を越え、レヒ川により通ずる。さらに、レヒ川およびドナウ川を航行してマイン・ドナウ運河の中間の、北方の産物の集散地ニュールンベルクまで通じていたのである。だがしかし、このルートは大航海時代の到来に伴って衰退してゆくのである。

もう一方で、シンプロン峠および地中海経由によりヴェネツィアの簿記はオランダ、フランス、イギリス等へと商人の手により伝えられる。さらに、オランダおよびイギリス等の通商によりドイツでの覇

権はハンブルクへと移る。そのハンブルクはエルベ川の河口に位置し、そこを基点としてエルベ川は経済・文化等の大動脈となる。簿記もエルベ川の流域で発展することになる。したがって、ハンブルクからはじまり、流域にあるマグデブルク、ライプツィヒ、ベルリン等で発展することになる。さらに、ニュールンベルクへはエルベ川の支流により伝えられる。ニュールンベルクは、過去において、イタリアとの交流があり、時代が変わってもエルベ川との繋がりを保ち、経済・文化等は栄えた。したがって、地政学的に、歴史の交差点であったといえよう。

ワーグナーについてみれば、彼はライプツィヒでジョーンズのイギリス式簿記の訳書を刊行している。その1年後マグデブルクにおいて彼自身の著作を刊行している。このなかにおいて、簿記が生まれてからの歴史を展開している¹⁾。この歴史的展開は、現代では、ワーグナーの時代より初期の研究については進んでおり、精度が高められていよう²⁾。当論文では、特に、ワーグナーのドイツの歴史的展開に焦点を当て、18世紀を起点にしている。

18世紀の中葉に至るまでに、ドイツにおいては、外国語から母国語へと浄化する作業を開始した。純粋にドイツ語で著書が刊行されることとなった。しかしながら、商人の文献に限っては、いまだ、このような理解について、はるかに後ろ向きであった。ワーグナーによれば、このドイツ語化の流れについて Elansberg, Kein, Paricios, Voit, Selman, Kellerhaus 等がみられるとする。しかし、この簿記書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、完全に一掃することができず、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。ただ、この時代には様々なフランスの文献がみられたとする³⁾。フリードリッヒ大王もフランス語しか話せなかったことも当時の状況を物語っている。もうひとつ、フランス語のドイツ語への影響に

ついて証明するとすれば、「プロイセン一般国法」の発布である。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法を完成させたのである。その中には簿記の体系に関わる規定が含まれている。そこでは、すべての資産および負債の評価、および決算と配当について規定されているが、このうちの評価規定は、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。加えて、簿記の体系では、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⁴⁾。

他方において、ドイツはイギリスに対しても関心をもっていた。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。ドイツでは、多くの人たちにより古典的著作として Hellwing の “Anweisung zum doppelten Buchhaltung”(1784) が考えられていた。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⁵⁾。これに対して、さらに、Berghaus, Bruder, Aueracher, Strum 等が挙げられている。なかんずく、Gerhalt の “Buchhalter” は高く評価されている。ワーグナーによれば、彼の著作は、適確に付けるべく、学問に対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。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取引に対してより適用するよう求めたれたとしている。これには Stricker, Schneider, Claussen 等が挙げられている⁶⁾。

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簿記、即ち、単式簿記が展開されたのである。ところで、ワーグナー

1) 百瀬房徳 (2014) S.41—42.

A.Wagner (1801) S.46.

2) 片岡泰彦 (2010) S.41—42.

3) A.Wagner (1801) S.50.

4) 拙著 (1998) S.203—208.

5) A.Wagner (1801) S.51.

6) A.Wagner (1801) S.52.

自身は、私見によれば、ジョーンズの訳の影響なのか、複式簿記のシェーマのみを示すとしている。なぜならば、ジョーンズの簿記は不正および誤りを容易に見出すことはできるが、実際には、小規模の事業にのみしか通用しないからである。

Ⅲ 複式簿記の体系

簿記は、様々な取引をそれぞれの事業のすべての事象について帳簿に記帳し、それを勘定に記録する。このことは、いつでも、実際の取引の状況をこれらの帳簿から見ることを可能にする。そこで、商人にとって簿記は必要不可欠といえる。簿記を学ぶ場合、簿記は、簿記そのものの記録技法と数学（算術 Mathematik）と密接に結びついた形で展開されていることに気づく。というのは、簿記は数学的な完全性を前提にしているからである。簿記について論じているのは、パチョーリ、ステヒンはじめ多くは数学辞典のなかで見られることが想起される。したがって、固有の簿記書の多くは数学者によって著

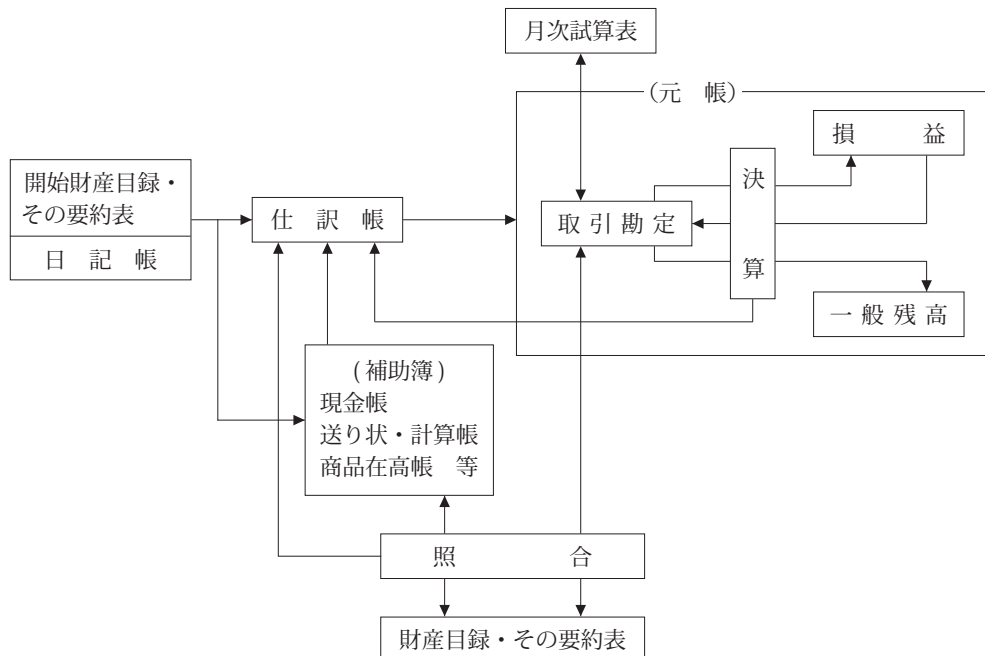
されているのである⁷⁾。簿記における複式思考は数学における等式で表され、借方（数学の左辺）と貸方（数学の右辺）が等しいことを基礎としている⁸⁾。この複式思考が複式簿記の基底となっているのである。単式簿記は、完全な体系を求める複式簿記に対して、「簡略化された複式簿記」といえる。それ故、いずれにしても、複式思考がなくなることはない。

ワーグナーはこの複式簿記を扱っている。複式簿記の全体像、即ち、複式簿記のシステムは、ワーグナーの著書全体から推定すると「図表－1」の通りである。この体系は、プロイセン一般国法が商人の法第642条において規定した内容に従ったものである。そこでは、年度末において、財産目録の作成、それを受けての勘定の締切り、そして、それから誘導され算出される利益の配当について規定されている。この規定の前二者を具現したのが「図表－1」といえよう。

複式簿記の体系は、日記帳（"Memorial"）または"Strazze"）、仕訳帳（"Journal"）、および元帳（"Hauptbuch"）の3帳簿を基礎としている。これら

図表－1

ワーグナーの簿記の体系



7) A.Wagner (1802) S.16

8) A.Wagner (1802) S.17

に関連して、補助簿が必須のものとして取り上げられている。この補助簿として、現金帳(Cassa=Buch)、送り状別計算帳(Facture und Calculation=Buch)、商品在高帳(Waaren Scontro)等が挙げられている。さらに、期首および期末の必要な諸表および勘定が挙げられている。それには、期首における開始財産目録およびそれに基づく要約表、月次試算表、期末における棚卸の結果としての財産目録およびその要約表、そして、元帳のなかでの一般残高勘定および損益勘定がある。これらの帳簿および諸表の全体系は「図表－1」に示されている。また、補助資料として外国との貨幣の換算率表が加えられている。まさに、プロイセン一般国法第642条を具現したものであるといえよう。ワグナーは基本的帳簿を下記のように示している⁹⁾。

日記帳においては、氏名―地名、雑事、マニュアル、覚書等が記入され、いずれの事業において生じた取引も、商品の購入または販売よりなるが、すべてのその際発生したのに応じて、それぞれ借方(Soll)記入されるか、貸方(Haben)記入されるか示される。この帳簿はすべての他の帳簿記入の基礎となる。

仕訳帳においては、すべてのほかの帳簿の集合を時系列化し、勘定に分解した以外の何ものでもない。取引を繰り返し、繰り返し示す。その際、この帳簿では、すべての帳簿より抽出した取引を複式簿記の形式に従って記録する。そして、そのシステムの方法に従って取引は整理される。いずれにしても、他の帳簿の誤りを発見し、すべての取引を正規の秩序により取り入れるのに非常に有用であるとしている。単式簿記ではみられなかった帳簿である。

元帳においては、これが適切に付けられているならば、いずれの時点においても、完全なかつ真実な事業の状況を概観することができる。したがって、個々の取引先について、完全な借方と貸方を持つ用紙に裂くことにより、個々の取引を集計することにより、そして、相対応して、一方が我々に債務を負っているのか、または、我々が一方に債務を負っているのかどうか示しているように、即座にみることができる。さらに、この帳簿から誘導して「図表－

1」でみられるように、月次試算表も、または、元帳の諸勘定を締切ることによる一般残高勘定も作成でき、事業の全体像を把握することができよう。

複式簿記は、記録方法とそれに基づく内容が問われる。具体的には、数学の等式と簿記の貸借の関係、そして、それから出発して、簿記における借方と貸方に盛り込まれる内容である。

まず、複式簿記と数学との関係である。複式簿記は、教える側にとっても、学習する側にとっても、数学の基礎知識を要求する。というには、複式簿記の体系は、すべてについて、数学に基づく等式より成り立っているからである。数学の等式での左辺は借方と称し、そして、右辺は貸方と称する。借方と貸方は、等式同様に、常に等しい。これを簿記では、等式に換えて取引を仕訳によって現す。即ち、簿記では「貸借一致の原則」である。この一致の原則は仕訳帳および元帳において貫徹される。仕訳帳においては、開始仕訳に始まり全取引が仕訳され、元帳の勘定へ転記され、各月には試算表が作成され、元帳の勘定記入の正確性が確認される。さらに、期末には、修正のための仕訳が行われ、そして、決算仕訳が行われ残高勘定が作成される。その際、仕訳帳の貸借の合計と元帳の諸勘定の貸借の合計も一致する。まさに、簿記という複式思考である。簿記では始めから終わりまでこの原則が貫き通される。複式記入はこれから出発する。

次に、この複式思考に基づいて、借方と貸方について、簿記では、内容が規定される。

まず、借方については、「ひとが持っているもの、または、ひとから受取るもの、すべてを示す。一般に、すべての実際の財産の増加を示すが、減少を意味しない。」とする。それに対して、貸方については、「支払おうとするもの、さらに、支払うべきものを示し、常に実際の財産の減少を意味するが、増加は示さない。」とする¹⁰⁾。この借方と貸方について、数学の視点から、借方はプラスであり、貸方はマイナスを意味する。簿記の全体系が相対置する額に依拠することを容易に見抜けるとする¹¹⁾。このワグナーの定義および解釈は、勘定自体の借方と貸方、および、

9) A.Wagner (1802) S.30—31

10) A.Wagner (1802) S.21.

11) A.Wagner (1802) S.21

さらに、貸借対照表の借方と貸方の解説と一致しよう。現金、商品等ばかりでなく、債権または債務について解説されており、借方の資産たる債権については、債権の相手方である「債務者」として、それに対して、貸方の負債たる債務については、債務の相手方である債権者として解説がなされている¹²⁾。

商品の売買について、たとえば、下記の解説がなされている。「購入された商品そのものについて、私の倉庫は受取った商品により増加する（借方）。それ故、この倉庫は、債権者としての売手に対する債務者となる。」現金で払うならば、私は、私の現金在高を減少させる（貸方）。かくして、現金の受取または引渡も同様に処理する。したがって、「商品を現金と引換に販売するならば、私は、私の商品の価値を減少させ、そして、現金在高を増加させる。」それに対して、「現金で商品を購入すれば、倉庫は債務者、現金は債権者となる。」それ故、借方を債務者、貸方を債権者に置き換えて説明されている¹³⁾。その帰結として、ワーグナーは下記の原則を導き出す。

「誰が事業に何を渡したのか
または
何を事業は渡すのか
それは債権者である
しかし、誰が事業から何を受取ったのか
または
何を事業は受取るのか
それは債務者である」

したがって、このわずかな原則のなかに、すべての簿記の原理、そして、各々の取引があり、これに従って秩序が保たれるとする¹⁴⁾。即ち、「代理人簿記」が基礎となっている。

現代の視点からみると、資産は借方が増加、貸方が減少を意味し、負債は借方が減少、貸方が増加を意味する基本的な考え方を簿記が形成してきた状況を確認することができる。したがって、ワーグナーの簿記は、これまで複式簿記において形成されてきた記帳方法を踏襲しているといえよう。複式簿記は、ワーグナーによれば、日記帳、仕訳帳および元帳の

3帳簿よりなる。日々の取引を詳細に記録するのが日記帳である。この日記帳より各々について、直接元帳の諸勘定へ仕訳を通じて振替えられるか、または、詳細を示した補助簿から仕訳を通じて諸勘定へ間接的に振替えられる。

ワーグナーの例示では、1801年の1月から6月までの6カ月間の事例が示されている。仕訳は、上段を借方とし、下段を貸方として基本的な仕訳を示している。その際、仕訳の項目が複数であれば、さらに、その下段に当該複数の項目のすべてが、おのおのについて示される。その場合、基本的仕訳では、勘定の数のみが示される。この仕訳の方法を採用するのは、集合仕訳と称し、現代では諸口で表される。したがって、詳細は補助簿に委ねられる。以下、詳細にこのことについて論じていく。特に、例示は1月について示すが、決算に関わる諸表については6月末とする。

IV 日記帳

日記帳は、日々の取引について、日付順に詳細に記録した帳簿をいう。ここでは、日付、取引先、運送人、決済方法、決済日、外国通貨額、為替換算率、単価、取引量、取引金額が秩序立てて記録されている。取引ごとに下線を引き取引は区分される。商品の売買であれば、現金取引は現金帳で専ら記帳され、買い (Kauf) と売り (Verkauf) が示される。現金以外では、相手勘定は掛であるので、仕入れた時には左上に“Haben”が、売上げた時には右上に“Soll”が記入される。以下、仕入と売上についてワーグナーによる1月の事例を示すと「図表－2・3・4・5」となる。

12) A.Wagner (1802) S.21—22..

13) A.Wagner (1802) S.22.

14) A.Wagner (1802) S 25.

図表-2

現金仕入の事例

Contanter Einkauf					
160	Pfl. Conchenille --- a 6 Rthlr. 4Gr.	Rthlr.	985	16	—
25	- Guatimara Indigo --- a 3 Rthlr. 18Gr.	—	93	18	—
40	- Cnafter a 28Gr.	—	46	16	—
60	- weis Wachs a 16 1/2 Gr.	—	41	6	—
12 1/2	Ctr. Kümmel a 8 1/2 Rthlr.	—	106	6	—
4 1/2	- Anis a 10 1/2 Rthlr.	—	47	6	—
480	Pfl. Brasilien—Taback a 4 3/4 Gr.	—	95	—	—
		Rthlr.	1416	20	—

(注) ワーグナーによる複式簿記の事例

図表-3

現金売上の事例

Contanter Verkauf					
17	Ctr. Blauholz a 6 1/2 Rthlr	Rthlr..	110	12	
11	Ctr. Gelbholz a 5 1/2 Rthlr.	—	65	6	
1 Fass Martin. Coffee No. 110.					
Bto. 1305 Pfd. Tha. 118 Pfd.					
Nto. 1187 Pfd. A 12 1/4 Gr.			630	14	3
Cassa Debet		Rthlr.		8	3

(注) ワーグナーによる複式簿記の事例

図表一 4

現金以外の取引事例 (借方)

Den 5	Haben			
Schneider & Reichel allhier				
Für die von ihnen Ziel 2 Monath durch Sensal Rau gekauften				
4 Ballen Gastion Saffran				
No. 1. Bto. 21 Pfd. 19Loth. Tha. 19Loth. 2 Qt.				
- 2. - 18 - 29 - - 14 - 3 -				
- 3. - 14 - 20 - - 9 - 1 -				
- 4. - 19 - 17 - - 15 - — -				
<hr/>				
Bto. 74 Pfd. 21Loth				
Tha. 1 - 26 1/2 Loth				
<hr/>				
Nto. 72 Pfd. 26 1/2Loth. • a 11 1/2Rthlr---				
	Rthlr.	837	12	6
<hr/>				
Den 6	Haben			
Gebrüder Richter in Altenberg				
Sandten sie uns auf Verlangen durch die Landkutsche.				
3 Säcke Leim 18 1/2 Ctr. • • a 10 1/2 Rthlr. • • •				
	Rthlr.	196	21	—
46 Pfd. Weis. Wachs • • • a 19 1/4 Gr. • • •				
	—	36	21	6
pr. Kistel und Pscken • • • • •				
	—	1	14	6
	Rthlr.	235	9	—
<hr/>				
Den 26	Haben			
Gebrüder Ammann in Zschopan				
Auf Verlangen sandten sie uns mit Fuhrmann Adam.				
15 Fass ff. blaue Farbe F.O.C. a 16 1/2 Rthlr. • • •				
	Rthlr.	247	12	—
17/2, 8/1 Fass ditto F.M.C. a 14 1/2 Rthlr. • • •				
	—	259	6	—
	Rthlr.	486	18	—

(注) Wagner による複式簿記の事例

図表-5

現金以外の取引事例 (貸方)

Den 1				
Michael Brand allhier				
Kaufte er durch Sensal Bötter Ziel 3 Monath.				
2 Ballen Smirn. Baumwolle	Soll			
No. 1. Bto. 3 1/4 Ctr. 3 Pfd				
- 2. - 3 1/4 - 1 -				
Bto 6 1/2 - 4 Pfd.				

a 3 P. C. Tha. 1/8 - 7 1/4 Pfd				
Nto. 6 1/4 Ctr. 10 Pfd				

a 55 1/2 Rthlr . . .	Rthlr.	351	22	—

Den 10	Soll			
Carl Wilhelm Flügel in Zeitz				
Empfieng durch die Post.				
16 Pfd. Conchenille . . . 6 Rthlr. 18 Gr. . . .	Rthlr.	108	—	—
20 Pfd. Guatimala Indig . 4 Rthlr. 6 Gr. . . .		85	—	—
	Rthlr.	193	—	—

Den 31	Soll			
William Patteson in London				
Sandten an ihn über Hamburg mit Fuhrmann Seybel an Schroot				
Et Comp. Im London 9 1/2 Rthlr. Pr. Spfd.				
15 Fass blaue Farbe F.O.C. a 3 L. 4 Sl. . . .	Lst	48	—	—
16 Fass dito F.O.C. . . . あ 2 L. 18 Sl. . . .	—	46	8	—
pr. Zoll, Böttcherlohn und Porto . . .	—	2	16	4
	Lst,	97	4	4
a 6. 7 1/2 . . .	Rthlr.	613	17	—

(注) ワーグナーによる複式簿記の事例

図表-6

開始財産目録

財 産 目 録			
我々の協同事業について、我々が P imo 1 月、1801年に Balzer et Unteutsh より引継ぎ、以後若干の勘定で下記のごく前進させる。			
積 極			
第 1 章			
現 金			
下記の貨幣一種類は現金方へ引渡され、各々の換算率にしたがって下記のごとく計算される。			
800 Stück Hand—Ducaten	• • a 2 1/4 Rthlr.	• • • Rthlr..2200 —	
	Agio a 12 1/2 P.C.	• • • • • - 275 —	
		Rthlr.2475 —	
500 — Breslauer dito	a 2 1/4 Rthler.	• • Rthler. 1375 —	
	Agio a 10 1/4 P.C.	• • - 140 2 6	
	•		
	•		
		12000	— —
	Rthlr.	12000	— —
第 2 章			
商 品			
Im Gewölbe auf dem Brühl			
4 Ballen Smirn. Baumwolle			
No. 1. Bto. 3 1/4 Ctr. 3 Pfd.			
- 2.	- 3 1/8	- 2 -	
- 3.	- 3 1/4	- 1 -	
- 4.	- 3 1/2	- 3 -	
Bto. 13 3/8 Cto. 9 Pfd.			
a 4 P.C. Tha. 1/2 - 4 -			
Nto. 12 7/8 Cto. 5 Pfd. a 52 1/2 Rthlr. • Rthlr.678. 7. 6.			
	•		
	•		
		17425	4 3
	第 1 • 2 章 計	Rthlr	

前ページより繰越	Rthlr.	17425	5	3
第3章 動産				
仕様に従い、すべての花瓶および事業用付属物の価値。・・・		138	8	—
第4章 良好な債務者				
我々は以前の事業の所有物下記の項目を引受けた。				
Per Philipp van Döhren in Hamburg				
BcoMck. 2842. 8. . . a 148 1/2 Rthlr..1470. 1				
- Louis Le Grand in Lyon				
Liv. 6449. 10. . . a 74 1/2 - 1601. 15				
・				
・				
		5617	16	—
	Rthlr	23181	4	3
	—		—	
第5章 消極				
下記の貸方を我々は照合により充足するため引受けた。				
An Peter Oesterreicher in Triest				
Corrfl. 4192. 40. a 97 1/2 Rthlr/ 2725. 5 -				
- Ludewig Mörner in Prag				
Corrfl. 838. 12. a 97 1/2 - 544. 19.- .		3270	—	3
上記の消極に示されている貸方は。我々の事業財団に対して 1991 Rthlr. 4 Gr. を留めている。		19911	4	—

(注) ワーグナーによる複式簿記の事例

ここで示した期首における開始財産目録に続いて、ワーグナーでは、「図表—1」のように、その要約表としての「開始貸借平均表」が作成されている。開始財産目録から誘導されて作成された平均表である。この平均表は開始仕訳の基礎となっている。ワーグナーによる平均表を示すと「図表—7」の通りである。

開始貸借平均表が開始財産目録と異なるところは、後者には資本金がないことである。貸借平均

させるために、前者では資本金にかえて事業財団“Handlung—Massa”が使われている。

この貸借平均表は、仕訳帳に通じている。この仕訳帳は、借方と貸方の構造をもつ帳簿である。そして、その仕訳は、資本金勘定を相手勘定として行われる。それ故、資本金勘定は、資産および負債を統括する独特の勘定である。その結果、貸借の差額が貸方に生ずるが、それが資本金となる。ワーグナーによる事例を示すと「図表—8・9」の通りである。

図表一七

開始貸借平均表

借 方			Rthlr.			貸 方			Rthlr.		
Per 現 金		12000	—	—		An Peter Oesterreicher	2725	5	—		
- 一般商品勘定		5425	4	3		- Ludwig Mürner	544	19	—		
- 動産勘定		138	8	—		- Handlung — M assa	19911	4	—		
- Philipp van Döhrdn		1407	1	—							
- Louis Le Grand		1601	15	—							
- William Benfield		1477	18	—							
- Abraham de Foer		893	11	—							
- Meyer et Comp.		257	19	—							
	Rthlr.	23181	4	3		Rthlr.	23181	4	3		

(注) ワーグナーによる複式簿記の事例

図表一八

(貸方) 資本金の仕訳

—	Per 8 Debitores	Rthlr. 23181.	4. 3.						
1	An Capital-Conto								
	我々の事業の基礎とする、積極項目は下記の通りである：								
2	Per Cassa Conto.								
	事業の開始に際して、資金として拠出された現金在高について、財産目録 No.1 より								
						12000	—	—	
3	Per General-Waaren Conto.								
	受取り、倉庫に保管されている商品、財産目録 No.2 より。								
						5425	4	3	
4	Per Handlung-Mobilien Conto								
	様々な動産、価値ある財の仕様書より								
						188	8	—	
5	Per Philipp van Döhren in Hamburg.								
	BcoMck. 2842. 8. . . . a 148 1/2								
						1407	1	—	
6	Per Louis Le Grand in Lyon.								
	Liv. 6449. 10. . . . a 74 1/2								
						1601	15	—	
7	Per William Benfield et Comp. in London.								
	Lster. 234. 2. . . . a 6. 7 1/2								
						1477	18	—	
8	Per Abraham de Foer in Amsterdam.								
	Corrfl. 1624. 10. . . . a 137 1/2								
						893	11	—	
9	Per Meyer et Comp. in Cöthen.								
	Rthlr. 248. 12. Peus. Corrt. . . . a 4 1/2 P.C.								
						237	19	—	

図表一〇

(借方) 資本金の仕訳

1	Per Capital-Conto Rthlr. An 2 Creditores			
	以下に示す事業財団より償還すべき項目：			
10	An Peter Oesterreicher in Triest Corrfl. 4192. 40. . . . a 97 1/2 . . . Rthlr.	2725	5	—
11	An Ludewig in Prag. Corrfl. 838. 8. . . . a 97 1/2 . . . -	544	10	3
	Rthlr.	3270	—	3

ワーグナーによる複式簿記の事例

たとえば、この例示では、開始財産目録における現金の合計額は Rthlr. 12000. —. —. で、開始仕訳における現金の額と符号している。また、開始財産目録における一般商品の合計 Rthlr. 5425. 4. 3. も開始仕訳の一般商品勘定と符号している。さらに、この例示では、下記の式により事業財団（貸借の差額で資本金を意味する）の額が計算されている。

$$(Rthlr. 23181 Gr.4. Pfd.3.) - (Rthlr. 3270. Gr.—. Pfd.3) = (Rthlr. 19911. Gr.—. Pfd.—)$$

この帰結として事業財団は Rthlr. 19911. Gr.—. Pfd.—. となる。

礎となっている。「図表一〇」では、補助簿から仕訳帳への矢印がそれを示している。このような記帳方法はすべての補助簿に共通している。以下、借方 (Debet) と貸方 (Credit) に区分してワーグナーの事例を示すと「図表一〇・11」の通りである。

2) 資本金勘定と仕訳帳

資本金勘定を相手勘定として開始仕訳がおこなわれるので、この勘定では、貸方に残高が生ずる。したがって、この残高が期首資本金 Rthlr. 19911.—. —. となる。期末では一般残高勘定で処理されるので、期首の資本金勘定のように処理されない（開始仕訳参照）。

3) 現金勘定と仕訳帳

現金の出納は日記帳より補助簿である現金帳 (Cassa-Buch) へ、直接、現金取引のすべてが勘定形式で詳細に記録される。借方には現金の入が、貸方には出が記載される。この記載に際しても仕訳の原則が基礎となっている。そして、この詳細を、月ごとに、まとめて元帳の現金勘定へと仕訳を通じて転記される。したがって、現金帳は集合仕訳の基

図表-10

現金帳の借方事例

借 方		現 金		
1月	1 An das Inventarium. Inventarium Lit. A. により、我々は現金勘定に現金資金として置く MzeRthlr.			
	2 An Meyer & Comp. in Cöthen. 会社は郵送により現金 200 Rthlr. Preus. Cort. a 4 1/2 P. C.	12000	—	—
	4 An Ludewig Mörner in Prag. 彼は我々に以下を返済する Lster 200 — 2F M vom 20. Decbr. a. P. Auf William Bower in 2Fa Peter Freyer, それ故、我々は当地で Leopold et Comp. へ販売した a 6. 4 1/4 我々は a 9 Fl. 50 Kr. を Corrf. 1966. 40. —で貸方記入。	191	9	6
	10 An Louis Le Grand in Lyon. 我々むけの彼の為替手形 Liv. 5400. —. 6Fw Dato. Ordre Carl Lindner, cavirt a 76 1/2 . . .	1239	14	—
	16 An Friedrich Bollermann in Zeitz この者は勘定を支払った	1377	—	—
	29 An Gabriel Unteutsch in Grimma Dauer et Comp. 宛ての手形で支払った 1200 Rthlr. Preus. Cort. a 4 1/2 P.C. . . .	1148	8	—
	31 An Agio und Intresse Conto. 交換された通貨一種類に対して、現金在高帳で付けた . . .	180	12	—
	— An Gneral -Waaren Conto. 当月に現金で仕入れた商品 日記帳 Fol. 5 より . . .	804	8	—
		Rthlr.	18483	6 —

図表-11

現金帳の貸方事例

現 金		貸 方			
1月	2	Per Philipp van Döhren in Hamburg. 彼に 120 Stück Rand-Dukaten 郵送した。 a 6 Mck. Mck. 700 — Agio a 4 1/2 P. C. — 32 6 <hr/> BcoMck 752 6 300 Stück Breslauer dito a 8 1/4 Mck Mck. 2475 —. Disconto 29 1/2 P.C. — 563 — <hr/> 1911 4 <hr/> BcoMck 2663 10 現在の換算率によると下記の額となる 120 Stück Rand-Dukaten a 12 1/2 P. C. . Rthlr. 371. 6. — 300 — Breslauer dito a 10 1/4 P. C. . — 909 13 — <hr/> Rthlr	1280	19	6
		Per Abraham de Foer in Amsterdam. 我々は彼に返済する Corrfl. 3900 —.a Uso in sFa Oemler Wbe auf Willem Dirks a 137 1/2	2090	—	—
		Per Spesen Conto. Spesen-Buch より、当月の総事業経費がつけられた	81	16	3
		Per Agio et Intresse Conto. 通貨 - 種類の交換に際して、現金在高より割引額が示された	156	16	3
		Per Gemeinschaftlicher Haushaltungs-Unkost Conto. 当月 2 名の社員に社員帳より事業から支払われる	240	—	—
		Per General—Waaren Conto. 当月に現金で仕入れた商品、日記帳 Fol. 5 より	1416	20	—
		Per Saido Nuove 当月締切に際して、次の現金が残る	4310	7	9
		Rthlr.	18483	6	9

(注) ワーグナーによる複式簿記の事例

この現金帳から仕訳帳における仕訳がもたらされる。この仕訳は取引を分解する機能をもっている。それ故、現金帳における現金の入を現金勘定の借方に、現金の出を貸方に分解して示す。仕訳は現金を集約して示すので、現金勘定は取引を統括して示すことになる。したがって、現金勘定の相手勘定は複

数存在するので、(借方)「現金勘定」に対して(貸方)「勘定の数」、たとえば、「10貸方勘定」とし、そして、(貸方)「現金勘定」に対して(借方)「勘定の数」、たとえば、「8借方勘定」としている。これは「諸口勘定」の始まりである。ワーグナーによる借方と貸方の事例は「図表-12・13」の通りである。

図表-12

現金勘定の借方の仕訳

2		Per Cassa Conto Rthlr.8478. 22. 6.			
—		An 10 Creditors 後者の項目は現金で我々に支払われた、現金帳 Charta 1 より。			
		An Meyer & Comp. in Cöthen			
9	2	会社は現金を送ってきた、Rthlr. 200 Preus. Corr. a 4 1/2 P.C. Rthlr.	191	9	6
11	4	An Ludewig Mörner in Prag. 我々に送付してきた Lst. 200. 我々は彼に Corrfl. 1996. 40. を貸方記入していた。.....	1239	14	—
6	10	An Louis Le Grand in Lyon 彼振出の我々の為替手形 Livr. 5400	1337	—	—
11	16	An Unternehmung auf Cadix 我々はこれを利用し、Friedrich Hasse in Breslau へ支払った。.....	2800	—	—
18	18	An Friedrich Bollermann in Pegau この者は勘定を支払った。..... . . .	400	—	—
21	29	An Gabriel Unteutsch in Grimma. Dauer et Comp. の為替手形で支払う 1200 Rthlr. Preus. Corrt. a 4 1/2 P. C.	1148	8	—
22	31	An Agio & Intresse Conto. 交換された通貨に対して付される。Cassen-Rescontro Fol. 1 による。	180	12	—
		Rthlr.	8478	22	6

(注) ワーグナーによる複式簿記の事例

図表-13

現金勘定の貸方の仕訳

—		Per 8 Debitores Rthlr. 6516. 3. —.			
2		An Cassa Conto			
		下記の当月現金で支払われた項目			
		•	•		
		•	•		
		•	•		
23	11	Per Schneider & Reichel. Allhier.			
		我々は勘定で彼に支払った	550	—	—
24	24	Per Gebrüder Döhlen. Allhier			
		請求により我々は彼に2ヵ月期限を延長した	1000	—	—
25	31	Per Spsen Conto.			
		経費帳により当月において事業経費へ総額で支払われた	81	16	3
22	31	Per Agio & Intresse Conto.			
		通貨 - 種類の交換に際し、現金帳より追加された	156	19	—
26	—	Per Gemeinschaftlicher Handlung Unkost Conto.			
		当月に2社により現金が受取られた会社別帳より	240	—	—
		Rthlr.	6516	3	—

(注) ワーグナーによる複式簿記の事例

商品の現金による仕入および現金による売上については現金帳により記録され、さらに、そこから仕訳される。他の項目とは分離して仕訳され、各々の

勘定へ振替えられている。ワーグナーによる事例では「図表-14」の通りである。

図表-14

現金による一般商品勘定への振替事例

(借方、Per 一般商品勘定)

3		Per General-Waaren Conto Rthlr. 1416. 20.			
2		An Cassa Conto.			
		当月における現金による仕入 Memorial Fol. 5. より、• Rthlr	1416	20	—

(貸方、A n 一般商品勘定)

2		Per Cassa Conto Rthlr. 804, 8. 3.			
3		An General Waaren Conto.			
		当月における現金による売上 Memorial Fol. 5 より • Rthlr. . . .	804	8	—

ワーグナーによる複式簿記の事例

4) 商品勘定と仕訳帳

商品勘定も、現金勘定と同様に、集合仕訳が行われている。現金取引については(3)で示したので、ここでは現金取引以外が、ここでは仕訳されている。したがって、掛取引または手形取引であるところの人名勘定が相手勘定となる。そして、一般商品勘定と個別商品勘定がみられる。後者には、“販売用動産”、“Tuch Conto,”、“Leinewand Conto,”、“Seiden Conto”および“Gold und Silber Conto”がみられる。これらの商品勘定の処理は、一般商品勘定のそれと

同様であるので割愛させていただく。いずれにしても、個々の取扱商品の変動を記録する商品在高帳を必要とする。したがって、一般商品勘定とか個別商品勘定とかの区分するのではなく、1つの統括する商品勘定とし、補助簿としての各々の商品の在高を明らかとする商品在高帳を必要とする。その結果、ワグナーの2つの勘定処理は、以降、統一した処理へと進んでいくことになる。商品の仕入に関して「図表-15」の仕訳事例がみられる。

図表-15

一般商品勘定の借方の仕訳

3		Per General-Waaren Conto Rthlr. 1559. 15. 6. An 3 Creditores, als:			
23	5	An Schneider & Reichel allhier. 納品されたサフラン、Memorial. F.ol. 4 による	Rthlr	837	12 6
27	6	An Gebrüder Richter in Altenburg. 膠およびワックス、. 同上 Fol. 4 による		235	9 —
28	26	An Gebrüder Ammann in Zschopau. 青色染料、同上 Fol. 7. . . .		486	18 —
			Rthlr.	1559	15 6

(注) ワグナーによる複式簿記の事例

ここでみられる人名勘定は仕入先を示す。このため、商品取引の変動が示されることになる。商品勘定は、総記方で処理されているので、貸方では売

上高が記録される。したがって、人名勘定は得意先を示す。商品の売上に関して「図表-16」次の売上事例がみられる。

図表-16

一般商品勘定の貸方の仕訳

—		Per 4 Detores Rthlr. 881. 21. —			
3		An General-Waaren Conto.			
29	2	Per Michael Brant allhier. 受取った木綿 Memorial Fol. 1. より	Rthlr.	351	22 —
19	10	Fer Carl Wilhelm Fügel in Zeitz. 様々な商品 上記 Fol. 4 より		193	— —
20	24	Per Frieddich Möbius in Zeitz. 同上 Fol. 7.		266	23 6
29	26	Per Leopold Köhler in Gera. 同上 Fol. 7. より		69	23 6
			Rthlr.	831	21 —

(注) ワグナーによる複式簿記の事例

5) 送り状別計算表

ワーグナーでは、商品在高帳は提示されているが、その事例は示されていない。その結果、商品勘定全体において、個々の商品の変動について知ることはできない。それに代えて、送り状別計算帳の事例が示されている。ワーグナーは、ジョーンズの簿記の仕訳においては事例を示している。そこでは、送り状別計算帳に加えて、「商品在高帳」および「利益計算を伴う商品在高帳」の事例を示している。前者は仕入価額に基づいて処理されており、後者の借方では仕入価額に、貸方では売上額に基づいて処理されている¹⁵⁾。このような方法は総記法による処理である。そして、商品の棚卸による減損と利益が計算されている。ここでは、送り状別計算帳は仕入額決定の基礎となっているのである。ワーグナーの自著でも送り状別計算帳を示している。しかし、商品在高帳等は示されていない。そのため、送り状別計算帳では、仕入商品そのものの購入代価および運送費等の付随費用と伴に、港から店までの諸掛を示している。これが、送り状としての役割である。加えて、複数の商品が購入されているので、前述の付随費用および諸掛を含めて、個々の商品の単価が計算されている。それ故、計算帳としての役割は個別商品の単価の計算にある。したがって、この2つの機能をもつのが送り状別計算帳である。ジョーンズの仕訳は、ここの要素が別々に示されていたのに対して、個別商品の単価まで計算されており、送り状の計算と計算帳が融合されている。その意味で一步前進と言えよう。だがしかし、個々の商品の在高を明らかにする帳簿は必要ではなかるうか。送り状別計算帳の事例を示すと「図表-17」の通りである。

15) 百瀬房徳 (2014) S.49—50.

図表-17

送り状別計算帳

William Patteson in London の送り状別計算帳				
ロンドン価額。送り状による				
Lsterl. 833. 17. これに基づいて返済される。				
L. 400 Cassabuch より a 6. 8	Rthlr/。	2533	8	—
- 433 a 6. 7 1/2		2738	16	—
		<hr/>		
		Rthlr.		
Spesen in Altona von Breyer et Comp.				
BcoMck. 114. 7 . . . 148 1/2 . . .		56	15	—
Spesen in Magdeburg von Lüdecke et Comp.				
Rthlr. 69. 8. 6. Preus. Cout. . . a 4 1/2 P. C.		66	9	—
Fracht bis hierher				
43 Spfd. 12 Lpfd. . . . a 58 Gr. pr. Spfd.		105	8	9
Land-Accise 5200 Rthlr. . . . a 3 Pf. pr. Rthlr.		54	4	—
Leih-Casse a 3 Gr pr. Spfd.		5	10	9
Porto, Waagegeld und Einschlag		1	18	6
		<hr/>		
		Rthlr.	5561	18
Der Coffee wog allhier laut Gewichtsboh				
Netto 2855 Pfd.				
Die Conchenille				
Netto 264 Pfd.				
Der Pimento				
Netto 23 1/4 Ctr. 1 Pfd.				
Der Taback				
Netto 71 5/8 Ctr . 3 Pfd				
Es ist				
Das Net Parvenu				
Des Coffee	Lst. 171. —. 2			
— Pimento	- 82 16. 10			
— Taback	- 150 12 4			
Der Conchenille	- 268 2. 6			
		<hr/>		
		Lst. 672 11 10		
Das Net Product aber				
Rthlr. 5561. 18.				

Für den Coffee			
672 L. 11 St. 10 Pf.—5561 Rthlr. 18 Gr. — ? 171 L. — Sl. 2 Pf			
Fac. 1414 Rthlr.			
2855 Pfd. — 1414 Rthlr. — ? 1 Pfd.			
Fac. 11 Gr. 10 2/3 Pf.			
Für den Pimento			
872 L. 11 Sl. 10 Pf. — 5561 Rthlr. 18 Gr. — ? 82 L. 16 Sl. 10 Pf.			
Fac.685 Rthlr. 2 Gr.			
23 1/4 Ctr. 1 Pfd. — 685 Rthlr. 2 Gr. — ? 1 Ctr.			
Fac. 29 Rthlr. 11 Gr. 1 Pf.			
Für den Taback			
•			
Für den Conchenille			
•			
Probe			
2855 Pfd. Coffee a 11 Gr. 10 2/3 Pf. . . .	Rthlr.	1414	6 9
23 1/4 Ctr. 1 Pfd. Pimento • a 29 Rthlr. 11 Gr. 1 Pf. . .		684	23 9
71 5/8 Ctr. 3 Pfd. Taback • a 17 Rthlr. 9 Gr. 2 Pf. . .		1245	11 —
		2217	2 9

264 Pfd. Conchenille . . . a 8 Rthlr. 9 Gr. 6 2/3 Pf. •	Rthlr.	5561	20 3
Zum Nutzen calculiert 2 Gr. 3 Pf.			
Calculatio durch eine Proportionalzahl			
672 L. 11 Sl. — 5561 Rthlr. 18 Gr. — ? 100000 Lst.			
Fac. 826903 Rthlr.			
100000 L. — 826903 Rthlr. — ? 1711 L. — Sl. 2 Pf.			
Fac. 1411 Rthlr.			
100000 L. — 826903 Rthlr. — ? 82 L. 16 Sl. 10 Pf.			
Fac. 685 Rthlr. 2 Gr.			
•			
•			
•			

(注) ワーグナーによる複式簿記の事例

6) 月次試算表

月次試算表は、文字通り、月ごとに勘定の借方と貸方のそれぞれの合計額を算出し、それをさらに一表にまとめたものである。この表では借方と貸方の

合計額は一致する。それ故、勘定の計算の誤りまたは正確性が確認される。ここでジョーンズが求めたものを保証しようとしている¹⁶⁾。月次試算表の1月の事例を示すと「図表-18」の通りである。

図表-18

元帳による1月の貸借平均表

元帳の項目	借 方			貸 方			残高借方			残高貸方		
Capital Conto	3270	—	3	23181	4	3	—	—	—	1991	4	—
Cassa Conto	24083	6	9	14172	23	—	9910	7	9	—	—	—
General-Waaren Conto	13788	8	9	4702	19	9	9086	13	—	—	—	—
Handlungs-Mobilen Conto	138	8	—				138	8	—	—	—	—
•												
•												
William Patteson	2130	15	—	5263	17	—	—	—	—	3133	2	—
•										—	—	—
Tuch Conto	736	10	6	—	—	—	736	10	6			
•												
•												
•												
Agio et Intresse Conto	156	19	—	180	12	—	—	—	—			
Spesen Conto	81	16	3	—	—	—	81	16	5			
Gemeinschaftlicher Haushaltungs Unkost	240	—	—	3	22	6	236	1	6			
Wechsel Conto	3440	—	—	—	—	—	3440	—	—			
•												
•												
	66020	—	—	66020	12	—	35201	5	—	35201	5	—

(注) ワーグナーによる複式簿記の事例

16) 百瀬房徳 (2014) S.29,30, および 32.

VI 元帳

元帳は、簿記においては取引を勘定に分解して記録するので、借方および貸方の複式の構造をもつ勘定で、その勘定の特定の内容により区分したところの科目の、一実体の集合体である。したがって、勘定は簿記を展開する最小単位なのである。

勘定に記録するまえに、貸借一致の原則により仕訳けられ、全体としてシステム化されている。ワーグナーでは、人名勘定以外は、仕訳は集合した形式を採用しているので、補完するために補助簿を必要とする。その意味で、補助簿は元帳の勘定と一体となる。原則として勘定ひとつに補助簿ひとつの関係が成立する。したがって、重要な項目について事例が示されている。勘定には、資本金勘定、一般残高勘定、現金勘定をはじめ、一般商品勘定、個別の商品たる「販売用動産」、「Tuch」、「Leinwand」、「Seiden」、「Gold und Silber」の諸勘定、そして、取引先である人名勘定および会社名が51、そのほかに、「損益勘定」、「Agio et Interesse Conto」、「Spesen Conto」、「Gemeinschaftlicher Haushaltungs-Unkost Conto」、「Wechsel Conto」、「Münz-Sorten Conto」がみられる。

特徴のある勘定

多くの勘定のうち、資本金勘定、一般残高勘定、現金勘定、一般商品勘定、取引に関する「William Patteson, in London」、「損益勘定」、「Wechsel Conto」、「Agio et Interesse Conto」、「Spesen Conto」、「Gemeinschaftlicher Haushaltungs-Unkost Conto」について事例をとりあげる。

1) 資本金勘定と一般残高勘定

資本金勘定は、事業主の出資金と利益およびその配当等の処理について示す勘定である。

事業の開始時には、財産目録に基づいて、かつ資本金を相手勘定として仕訳されるため、借方の負債と貸方の資産の差額として示される。そして、期末には、損益勘定から利益が振返られる。期首のように、財産目録に基づいて仕訳を通して期末の利益が振替えられることはない。利益は損益勘定において算出され、資産および負債とともに、一般残高勘定に振替えられる。ここで、一般残高勘定が作成されることは一歩前進であるが、継続事業においては、

上述の資本金勘定の処理に問題が生ずる。なぜならば、期首の開始財産目録より仕訳を通して資本金勘定へ振返るとすれば、前期末に設けられた一般残高勘定は無視されてしまうからだである。期首と期末の連続性が要求されるとすれば、期首においても一般残高勘定から全勘定へ仕訳を通して振替えられる方が論理一貫しよう。その帰結として、財産目録は、期末の資産および負債の評価に基づいて調整されて作成されるという機能に専念することになる。ワーグナーによる資本金勘定および一般残高勘定の事例を示すと「図表-19」の通りである。

図表-19

資本金および残高勘定

		借 方	資 本 金			
				Rthlr	Gr.	Pf.
1月	1	An 2 Creditores	1	3270	—	3
		— General-Bilanz Conto	35	26768	16	—
	30		Rthlr	30038	16	3
			Rthlr	70717	9	—
		資 本 金	貸 方			
				Rthlr	Gr.	Pf.
1月	1	Per 8 Debitores	1	23181	4	3
		— Gewinn et Verlust Conto . . .	35	6857	12	—
			Rthlr	30038	16	3
6月		Per 13 Creditores	Rthlr	43948	17	—
		借 方	残 高 勘 定			
				Rthlr	Gr.	Pf.
6月	30	An 14 Creditores	35	70717	9	—
			Rthlr	70717	9	—
		残 高 勘 定	貸 方			
				Rthlr	Gr.	Pf.
6月	30	Per 13 Debitires	35	43943	17	—
		— Capital Cconto	—	26768	16	—
			Rthlr	70717	9	—

(注) ワーグナーによる複式簿記の事例

2) 現金勘定

現金勘定は、すべての現金取引を記録するところのそれである。補助簿である現金帳により、まず、詳細が記録される。そこでは、相手勘定ごとにまとめられる。たとえば、商品を現金で仕入れられたときには、他の掛取引が直接仕訳帳において仕訳され、

商品勘定に振替えられるのとは異なり、現金帳によりまとめられて仕訳を通して現金勘定へ振替えられる。これは、「V. 仕訳帳」で示したところである。ワーグナーによる現金勘定の例示を示すと「図表—20」の通りである。

図表—20

現金勘定

		借 方	現金勘定			
				Rthlr	Gr.	Pf.
1月	1	An Capital Conto	1	12000	—	—
	30	— 10 Creditores	5	3478	22	6
	—	— General-Waaren Conto	7	804	8	3
		— Storno	9	2800	—	—
				Rthlr	24083	6 9
				Rthlr	26451	3 —
		An Saido pr. Bilanz		Rthlr	13610	— —
		現金勘定	貸 方			
				Rthlr	Gr.	Pf.
1月	—	Per 8 Debitores	16	6516	3	—
	—	— General-Waaren Conto	7	1416	20	—
	17	— Wechsel Onto	9	3440	—	—
	—	— Unternehmung auf Cadix	9	2800	—	—
	31	— Conto nuovo pr. Saldo	—	4310	7	—
				Rthlr	24083	6 9
8月	30	Per 10 General-Bilanz Conto		Rthlr	13610	— —
				Rthlr	26451	3 —

(注) ワーグナーによる複式簿記の事例

3) 一般商品勘定

一般商品勘定は、現金販売およびそれ以外の販売よりなり、前者は、まず、現金帳に記録され、この合計が月ごとに仕訳を通して振替えられており、後者は、取引相手の人数のみで、記録されている。即ち、両者とも現代でいう諸口による仕訳で、かつ集

合仕訳である。したがって、取引の詳細は補助簿に委ねられる。個別の商品勘定もあるが、一般商品勘定と同様であるのでここでは割愛させていただく。ワグナーによる一般商品勘定の事例は「図表-21」の通りである。

図表-21

一 般 商 品 勘 定

		借 方	一 般 商 品 勘 定			
				Rthlr	Gr.	Pf.
1月	1	An Capital Conto	1	5425	4	3
	—	— 3 Creditores	2	5386	17	—
	31	— Cassa Conto	7	1416	20	—
	—	— 3 Creditores	7	1559	15	6
2月					
6月	31	— Gewinn et Verlust Conto . . .	35	5963	13	6
7月	1	An Saldo pr. Bilanz	Rthlr	60142	23	9
			Rthlr	5516	17	—

		一 般 商 品 勘 定	貸 方			
				Rthlr	Gr.	Pf.
1月	31	Per Cassa Conto	1	5425	4	3
	—	— 4 Debitores	2	5386	17	—
	—	— Willem Patteson	7	1416	20	—
	—	— 2 Debitores	7	1559	15	6
					
6月	31	— General Bilanz Conto . . .	35	5513	17	—
			Rthlr	60142	23	9

(注) ワグナーによる複式簿記の事例

4) William Patteson in London

“William Patteson in London”勘定では、借方の最初の行では、為替手形の振出による名宛人“Abraham de Foer in Amsterdam1”が記録されている。そして、2行目では、現金支払が記録されてい

る。貸方では、現金の入金が記録されている。加えて、一般残高勘定への振替えが記録されている。ここでは、人名勘定の代表としてとりあげた。ワーグナーによる事例を示すと「図表-22」の通りである。

図表-22

William Patteson 勘定

		借 方	William Patteson							Rthlr	Gr.	Pf.
1月	29	An Abraham de Foer	Lst	257	15	8	1		1516	22	—	
	31	— Cassa Conto	—	97	4	4	10		613	17	—	
2月											
											
			Lst	1638	16	10			10222	15	—	
7月	1	An Saldo pr. Bilanz	Lst	468	16	10			60142 3112	15	—	

		William Patteson	貸 方							Rthlr	Gr.	Pf.
3月	4	Per Cassa Conto	Lst	900	—	—	22		5672	22	—	
6月	30	— General-Bilanz Conto		508	16	10	35		3112	5	—	
			Lst	1638	16	10			10222	15	—	

(注) ワーグナーによる複式簿記の事例

5) 損益勘定

損益勘定 (Gewinn et Verlust Conto) は、集合仕訳により振替えられているので、総額ではみることができないが、詳細は補助簿における個別の項目においてみることになる。ワーグナーでは、5月にも集合仕訳により当勘定へ振替えられているので、決算時に特別に設けられるのではなく、期中における諸取引勘定と同様の位置づけとなる。その意味で、決算

時に設けられる一般残高勘定とは異なる。「図表-1」では、特別に、残高勘定の上に示している。というのは、次第に、月次とはいえ、決算時に設けられる勘定となるプロセスにあるからである。損益勘定の貸借平均による借方に生ずる差額は利益を意味し、この利益は資本金の増殖であり、資本金へと振替えられる。ワーグナーによる損益勘定の事例を示すと「図表-23」の通りとなる。

図表-23

損 益 勘 定

		借 方	損益勘定			
				Rthlr	Gr.	Pf.
5月	—	An 6 Creditores	30	132	5	6
6月	30	— 2 Creditores	36	3647	4	—
	—	— Capital Conto	3	6857	12	6
<hr/>			Rthlr	10636	22	—
<hr/>						

		損益勘定	貸 方			
				Rthlr	Gr.	Pf.
5月	—	Per 2 Debitores	30	—	13	6
6月	30	— 10 Debitores	36	10636	8	6
<hr/>			Rthlr	10636	22	—
<hr/>						

(注) ワーグナーによる複式簿記の事例

6) 経費勘定

経費勘定 (Spesen Conto) では、運送費、荷役費、包装費、手数料、保険料等の諸経費が記録される。これらの経費は、金額が小さく、数も多いので、補助簿による統制が必要となる。そして、月ごとに、合計で振替えられる。これらの経費は、現金により支払われており、借方で記録されている。そして、貸方では、直接関係する項目、特に、各種商品へ振替えられている。この振替えは、経費が商品の仕入価額を構成することを意味する。その意味で、仕入価額は、商品そのものの購入代価プラス付随費用である経費である。加えて、それ以外の共通の経費が

損益勘定へ振替えられている。

7) 共同家経費勘定

共同家経費勘定 (Gemeinschaftlicher Haushaltungs-Unkost Conto) では、共同経営している時、いずれの事業主にも家経費は必要であるが、事業主が取扱っている商品を自己の家庭で消費するときには、事業のためではないので、区分して記録される。しかし、この費用が事業より分離されるのは、時を待たねばならず、以降のことである。

ワーグナーによる経費勘定および共同家経費勘定の事例を示すと「図表-24」の通りである。

図表-24

経費勘定

		借方	経費勘定			
			Rthlr	Gr.	Pf.	
1月	31	An Cassa Conto . . .	6	81	16	3
		.				
		.				
			Rthlr	2863	1	6

		経費勘定	貸方			
			Rthlr	Gr.	Pf.	
1月	—	Per 2 Debitores . . .	8	3	22	6
		.				
		.				
6月	31	— Gewinn et Verlust Conto . . .	36	2077	4	6
			Rthlr	2865	1	6

		借方	共同家経費勘			
			Rthlr	Gr.	Pf.	
1月	31	Per Cassa Conto . . .	6	240	—	—
		.				
		.				
			Rthlr	1570	—	—

		共同家経費勘	貸方			
			Rthlr	Gr.	Pf.	
6月	30	Per Gewinn et Verlust Conto . . .	36	1570	—	—
		.				
		.				
			Rthlr	1570	—	—

(注) ワーグナーによる複式簿記の事例

8) 手形勘定

手形勘定 (Wechsel Conto) では、手形の受取および振出の両者について記録される。したがって、手形の受取は借方に、振出は貸方に記録されている。両者が分離されて記録されるのは、以降のことで

ある。ここでは、受取手形も、支払手形もすべて決済されている。借方に損益勘定が最後に記録されているが、手形取引手数料の利益の部分である。ワーグナーによる手形勘定の事例を示すと「図表-25」の通りである。

図表-25

手形勘定

		借方	手形勘定			
				Rthlr	Gr.	Pf.
1月	17	An Cassa Conto	9	3440	—	—
	4	— Gebruder Schröder		5540	6	—
		・				
		・				
6月	30	— Gewinn et Verlust Conto	36	160	6	—
			Rthlr	23222	23	—

		手形勘定	貸方			
				Rthlr	Gr.	Pf.
2月	14	Per Wilhelm Aisenhard	15	773	7	—
	2	— Philipp van Döhren	11	8510	20	—
		・				
		・				
6月	1	— Lange et Sohn	32	758	20	—
			Rthlr	2322	23	—

(注) ワーグナーによる複式簿記の事

9) 換算差額および利息勘定

換算差額および利息勘定 (Agio et Intresse Conto) では、他国の商人との取引で生ずる貨幣と貨幣を交換するに際して、為替変動に伴う換算差額とお金の借入または貸付より生ずる利息が記録される。特に、換算差額勘定は、国を越えて取引が行われるため、商人は多くの種類の貨幣を持ち歩く状況が伺える。

ワーグナーは為替換算率表を示しているが、ここでは割愛させていただく。ワーグナーでは、月ごとに、集合仕訳により、現金勘定より振替えられている。加えて、利益がでており、損益勘定の貸方へ振替えられている。この換算差額および利息勘定の事例を示すと「図表-26」の通りである。

図表-26

換算差額・利息勘定

		借 方	換算差額・利息勘定			
				Rthlr	Gr.	Pf.
1月	31	An Cassa Conto	6	156	19	—
		.				
		.				
6月	30	— Gewinn et Verlust Conto . .	36	288	23	—
<hr/>			Rthlr	1124	6	—
<hr/>						

		換算差額・利息勘定	貸 方			
				Rthlr	Gr.	Pf.
1月	31	Per Cassa Conto	5	180	12	—
		.				
		.				
<hr/>			Rthlr	1125	6	—
<hr/>						

(注) ワーグナーによる複式簿記の事

Ⅶ 決算諸表

ワーグナーの事例では、1月から6月までの6カ月間の取引事例が示されている。6月末の決算に際して、資産および負債の実際在高をみるために、棚卸が行われている。したがって、詳細に各項目を掲げた財産目録およびその要約表が作成されている。そして、当該要約表に基づいて、資産および負債の項目が残高勘定へ仕訳を通して振替えられている。この取り扱いでは、期首におけるように、資本金勘定へは振替えられていない。損益勘定を通して損益計算が行われている。それ故、財産法のように期首と期末の資本金を比較する方法を採用せず、損益勘定による利益計算を行っており、損益法の原型を示している。したがって、利益と損失が仕訳を通して損益勘定へ振替えられている。そして、両者の差額たる正味の利益が資本金勘定へ仕訳を通して振替えられている。このような結果、財産目録の資産および負債の全項目および利益により調整された資本金に基づくところの元帳の諸勘定の締切による在高たる一般残高勘定が作成されている。まさに、大陸法の完成へと近づいているのである。

1) 決算財産目録

決算財産目録 (Inventarium in Abschluss) は、期末において資産および負債について棚卸を行い、詳細を示したところの一表である。したがって、現金、一般商品、個別商品、良好な債権、消極の負債等が詳細に示されている。加えて、資産と負債の差額が「みいだされた財団 (befundene Massa)」として示されている。その次に、この財産目録を勘定にまとめたところの要約表が作成されている。この要約表が、仕訳を通して残高勘定へ振替えられている。これは下記のように示される：

(借) 残高勘定 ・ ・ ・ ・ ・ (貸) 諸資産勘定 ・ ・ ・ ・ ・
(借) 諸負債勘定 ・ ・ ・ ・ ・ (貸) 残高勘定 ・ ・ ・ ・ ・

ワーグナーでは、財産目録作成に際して、棚卸を行い各項目の評価をするのであるが、ここではみられない。それ故、修正仕訳がなされていないため、この要約表は、無修正で仕訳を通して残高勘定へ振替えられ、両者は一致する。ジョーンズのドイツ語

訳の解説ではこの修正は示されていた¹⁷⁾。この財産目録およびその要約表たる「元帳の締切にかかわる残高表」は仕訳帳の最後に示されている。ワーグナーによる事例を示すと「図表-27」の通りである。

17) 百瀬房徳 (2014) S 49 および 50.

図表-27

財 産 目 録

財 産 目 録 6 月 末 日 積 極				
第 1 章				
Cassa-Buch Cha. 2 より	Rthlr	13610	—	—
第 2 章 商 品				
335 Flaschen Rheinwein	・ a 20 Gr. 3Pf. ・ 299. 10. —			
41 7/8 Ctr. 5 Fld. Talg	・ a 21 Rthlr. 22 Gr. ・ 918. 18. 6			
16 5/8 Ctr. 2 Pfd. Maglian Juften	a 56 Rthlr. 2 Gr. 5 Pf 933. 16. 6.			
18 1/8 Ctr. 2 Pf. Gave ditto	a 53 Rthlr. 3 Gr. 6 Pf. 964. 5. 9			
38 1/8 Ctr. Potasche	・ a 24 Rthlr. 10 Gr. 9 Pf. 932. 1. 9			
46 1/2 Ctr. 4 1/2 Pf. Gummy arabicum	a 27 1/2 Rthlr/1277. 15. —.			
5 1/4 Ctr. 3 1/2 Pfd. Curcumae	・ a 32 1/2 Rthlr. 187. 21. 6.	5513	17	—
第 3 章 売 り 動 産				
Specification より	・ ・ ・ ・ ・	268	8	—
第 4 章 織 物				
Tuch Scontro より		297	13	—
第 5 章 絹				
Seiden Scontro より	・ ・ ・ ・ ・	258	19	9
第 6 章 非貨幣金・銀				
Specification より	・ ・ ・ ・ ・	7313	20	—
次へ・Rthlr.		27262	6	—

前より	Rthlr.	27262	6	—
第7章 良好な債務者				
Per Meyer et Comp. in Göthen Pr. Corr. Rthlr. 48. 12	Rthlr.	46. 9. 6		
— Felix Battier in Basel Fl. 11912. 10. .		7112. 1. —		
— Peter Aaland in Hambrug BcoMck. 9414. 4..		4660 1. —.		
— William Patteson in London Lst. 508. 16. 10		3112. 5. —.		
.				
.				
.				
— Gebrüder Silbermann in Penig		3699/ 8. 9	43455	3 —
	Rthlr.	70717	9	—
第8章 消極的負債				
An Philipp van Döhren in Hamb. BcoMck. 633. 3.	Rthlr.	Rthlr. 349. 16. 6	Rthlr.	Gr. Pf.
— Gebrüder Eytelwein allhier .		2498 6 —		
— Wilhelm Höber in Frankfurth. Corrfl. 17. 50.		7. 21. —		
.				
.				
.				
— Matthiessen et Comp. In Hambrug BcoMck. 19450. 13. . . .		9773. 5. —	43948	17 —
事業財団に留まる額	Rthlr.	26768	16	—
差引：期首の財産目録によりみられる事業財団の額		19911	4	—
純利益の額	Rthlr.	6857	12	—

(注) ワーグナーによる複式簿記の事例

2) 財産目録の要約表

決算財産目録に基づいてその要約表が作成されている。要約表は、「元帳の締切にかかわる残高表 (Rescontro über den Haupt-Abschluss)」と称する。それぞれの項目を勘定科目にまとめて一表としたものである。この要約表は、仕訳を通して残高勘定へ

と振替えられている。要約表と元帳の勘定の間において評価による修正が行われれば、要約表に基づいて元帳の勘定残高は修正される。ここでは、修正はなく、両者は一致している。それ故、修正のための仕訳はみられない。ワーグナーによる要約表は「図表-28」のように示されている。

図表-28

元帳の締切にかかわる残高表

科 目 名	元帳債務者			元帳債権者			
	Rthlr	Gr	Pf	Rthlr	Gr	Pf	
1 資本金勘定							
2 現金勘定	43948	17	—	70717	9	—	
3 一般商品勘定	13610	—	—				
4 販売用動産勘定	5513	17	—				
— Gebrüder Eytelwein	268	8	—				
5 Philipp van Döhren				2498	6	—	
7 WilliamB Benfield				349	14	6	
8 Abraham de Foer	2328	4	9				
9 Meyer et Comp.	1086	7	—				
10 Peter Oesterreicher	46	9	6				
12 William Patteson				2242	6	9	
13 Wilhelm Höber	3112	5	—				
14 Felix Battier				7	21	—	
15 Tuch Conto	7112	1	—				
16 Matthiesen et Comp.	297	13	3				
20 Friedrich Möbius				9773	5	—	
— Dettler Haase	2496	2	6				
21 WilhelmEysenhard	3947	6	6				
28 Gebrüder Ammann	14967	5	—				
31 Gebrüder Silbermann				417	23	3	
33 Lange et Sohn	3699	8	9				
34 Professor Müller				5528	1	—	
— Doctor Frake				3000	—	—	
35 Valentih et Wölferth				4000	—	—	
36 Gebrüder Schlezer				1595	15	—	
37 Seiden Conto	258	19	9	251	23	6	
38 Gebrüder Schröder							
— Peter Aaland	4660	1	—	5540	6	—	
39 Ludewig Hütter							
— Gold und Silber Conto	7313	20	—	8743	16	—	
	Rthlr.	114666	2	—	114666	2	—

(注) ワーグナーによる複式簿記の事例

3) 一般残高勘定への振替仕訳

ワーグナーでは、仕訳を通して、すべての勘定が損益勘定および一般残高勘定へ振替られている。借方と貸方に区分して仕訳されている。加えて、損益の項目を集めて利益計算をし、利益は成果資本である

るので、資本金勘定へ振替え、資本金はさらに一般残高勘定へと振替えられている。それにより、一般残高勘定の貸借が一致し、この勘定が完成し、簿記が完了している。ワーグナーによる、この一連の事例を示すと「図表-29・30」の通りである。

a) 一般残高勘定の借方への振替仕訳

図表-29

一般残高勘定の借方への振替仕訳

			Rthlr.	Gr.	Pf.
6月	30	Per General-Bilanz Conto Rthlr. 70717. 9.			
		An 16 Creditores			
		下記の新規の勘定に残る借方 . Memorial. Fol.53 より			
		An General-Waaren Conto	5513	17	—
		— Cassa Conto	13610	—	—
		— Handlung-Mobilen Conto	268	8	—
		— Tuch Conto	297	13	3
		— Seiden Conto	258	19	9
		— Gold und Silber Conto	7313	20	—
		— Meyer et Comp. in Cöthen Preus Rthlr. 48. 12.	46	9	6
		— Felix Battier in Basel. Fl. 11012. 10	7112	1	—
		— Peter Aaland in Hambrug. BcoMack. 9414. 4.	4660	1	—
		— William Patteson in London. Lst. 508. 16.. 10.	3112	5	—
		— AAbraham de Foer in Amsterdam. Corrf. 1352. 15.	1086	7	—
		— William Benfield in London. Lst. 419. 8.	2328	4	9
		— Friedrich Möbius in Zeitz	2496	2	6
		— Dettlev Haase in Lübeck	3947	6	6
— Willhelm Eysenhard in Gera	14967	5	—		
— Gebrüder Silbermann in Penig.	3699	8	9		
	Rthlr.	70717	9	—	

(注) ワーグナーによる複式簿記の事例

b) 一般残高勘定の貸方への振替の仕訳

図表-30

一般残高勘定の貸方への振替仕訳

			Rthlr.	Gr.	Pf.
6月	30	Per 13 Debitores Rthlr. 43948. 17. — An General Bilanz Conto. 下記の元帳の締切に際して我々により返済すべき項目			
		Per Philipp van Döhren in Hambrug. BcoMck. 633. 3.	349	14	6
		— Gebrüder Eztelwein allhier	2498	6	—
		— Wilhelm Höber in Frankfurth. CorrRthlr. 17. 50.	7	21	—
		— Gebrüder Ammann in Zschopau	417	22	3
		— Lange et Sohn allhier	5528	1	—
		— Professor Müller allhier	3000	—	—
		— Doctor Franke allhier	4000	—	—
		— Gebrüder Schleyer in Worms. Corrf. 457. 20.	251	23	23
		— Gebrüder Schröder in Wien. Corrf. 8523. 41.	5540	8	—
		— .Ludewig Hütter in Freyberg	8743	16	—
		— Valentin et Wolfert allhier	1595	15	—
		— Peter Oesterreicher in Triest. Corrf. 3308. 33	2242	6	9
		— Matthiessen etComp. InHamburg. BcoMck. 19450. 13..	9773	5	—

(注) ワーグナーによる複式簿記の事例

c) 損益勘定への諸項目の振替と資本金勘定への振替仕訳

利益と損失の項目を集め正味の利益を計算する。借方には損失の項目が。貸方には利益の項目が、仕訳を通して集められる。そして、両者の差額として

の正味利益が計算される。この利益は資本金の増殖であるので資本金へ振替えられる。最終的に、一般残高勘定へ振替えられ、簿記が完成する。ワーグナーによる一連の事例を、順次、示すと「図表-31」の通りである。

図表-31

損益勘定および資本金勘定の完成

		Rthlr.	Gr.	Pf.
6月	30	Per 10 Debitores Rthlr. 10636. 8. 6.		
		An Gewinn et Verlust Conto.		
		下記の勘定でみられる利益：		
			Rthlr.	Gr. Pf.
		Per General-Waaren Conto	5963	13 6
		— Handlungs-Mobilien Conto	94	4 —
		— Tuch Conto	1401	9 3
		— Leinwand Conto	1052	11 6
		— Seiden Conto	223	4 3
		— Unternehmung auf Cadix	1120	5 —
	— Münz-Sorten Conto	217	12 —	
	— Gold und Silber Conto	160	6 —	
	— Wechsel Conto	288	23 —	
		Rthlr.	10636 8 6	
	Per Gewinn et Verlust Conto. Rthlr. 3647. 4. 6.			
	An 2 Creditores.			
	下記の勘定で今までにもたされた損失：			
	An Spesen Conto	Rthlr.	2077 4 6	
	— Gemeinschaftlichen Handlungs-Unkost Conto. . . .	—	1570 — —	
		Rthlr.	3647 4 6	
	Per Gewinn et Verlust Conto. Rthlr/ 6857. 12. —.			
	An Capital Conto.			
	総利益	6857	12 —	
	Per Capital Conto. Rthlr. 26768. 16. —.			
	An General-Bilanz Conto.			
	一般残高勘定へ総額で要する額	Rthlr.	26768 16 —	

(注) ワーグナーによる複式簿記の事例

d) 詳細な一般残高勘定
元帳における一般残高勘定は集合仕訳により振替
えられているので、総額でしかみることができない

が、ここでは、詳細に示すことにする。ワーグナー
による事例をまとめると「図表-32」の通りである。

図表-32

一般残高勘定の借方および貸方の内容

6月	30	借 方	一般残高勘定		
			Rthlr.	Gr.	Pf.
		An General-Waaren Conto	5513	17	—
		— Cassa Conto	13610	—	—
		— Handlungs-Mobilen Conto	268	8	—
		— Tuch Conto	297	13	3
		— Seiden Conto	258	19	9
		— Gold und Silber Conto	7313	20	—
		— Meyer et Comp. in Cöthen Preus Rthlr. 48. 12.	46	9	6
		— Felix Battier in Basel. Fl. 11012. 10	7112	1	—
		— Peter Aaland in Hambrug. BcoMack. 9414. 4.	4660	1	—
		— William Patteson in London. Lst. 508. 16.. 10.	3112	5	—
		— AAbraham de Foer in Amsterdam. Corrf. 1352. 15.	1086	7	—
		— William Benfield in London. Lst. 419. 8.	2328	4	9
		— Friedrich Möbius in Zeitz	2496	2	6
		— Dettlev Haase in Lübeck	3947	6	6
		— Willhelm Eysenhard in Gera	14967	5	—
		— Gebrüder Silbermann in Penig.	3699	8	9
		Rthlr.	70717	9	—

		一般残高勘定	貸 方		
			Rthlr.	Gr.	Pf.
6 月	30	Per Philipp van Döhren in Hambrug. BcoMck. 633. 3.	349	14	6
		— Gebrüder Eztelwein allhier	2498	6	—
		— Wilhelm Höber in Frankfurth. CorrRthlr. 17. 50.	7	21	—
		— Gebrüder Ammann in Zschopau	417	22	3
		— Lange et Sohn allhier	5528	1	—
		— Professor Müller allhier	3000	—	—
		— Doctor Franke allhier	4000	—	—
		— Gebrüder Schleyer in Worms. Corrf. 457. 20.	251	23	23
		— Gebrüder Schröder in Wien. Corrf. 8523. 41.	5540	8	—
		— Ludewig Hütter in Freyberg	8743	16	—
		— Valentin et Wolferth allhier	1595	15	—
		— Peter Oesterreicher in Triest. Corrf. 3308. 33	2242	6	9
		— Matthiessen etComp. InHamburg. BcoMck. 19450. 13..	9773	5	—
			Rthlr	43948	17 —
		— Capital Conto. . . .		26768	16 —
			Rthlr.	70717	9 —

(注) ワーグナーによる複式簿記の事例

e) 詳細な損益勘定

損益勘定は、期中において損益が確定すれば、振替えられてくることから、決算時に設けられるのではなくて、常設の勘定である。それ故、ワーグナーの事例においては、6月に決算をしているのに、5月にも振替えられている。損益勘定が決算時に設けられるようになるのは、後のことである。「図表一

1」では、特別に、決算時に設けられるよう示している。しかし、利益計算をするという意味では、取引勘定ではなく特殊な勘定であるのは変わることはない。以後に、集合仕訳ではなく、特別、詳細な項目を示すようになる。ワーグナーによる仕訳事例を総合して損益勘定を作成すれば、「図表-33」の通りとなる。

図表-33

損益勘定の借方および貸方の内容

		借 方	損益勘定			
			Rthlr.	Gr.	Pf.	
5月	10	An Carl Gottfried Schäfer in Dresden	—	20	6	
	13	— Franz Wilhelm Apel in Erfurt	1	13	—	
	15	— Gabriel Unteutsch in Grimma	—	12	—	
	18	— Balthasar et Klett allhier	126	17	—	
	24	— Carl Wilhelm Siegmund in Frohburg	—	17	—	
	29	— Michael Brand allhier	1	22	—	
		Rthlr.	132	5	6	
			2077	4	6	
6月	30	An Spesen Conto	1570	—	—	
		— Gemeinschaftlicher Handlungs-Unkost Conto				
			Rthlr.	3647	4	6
		An Capital Conto	Rthlr.	6857	12	—
		Rthlr.	10636	22	—	

		損益勘定	貸 方		
			Rthlr.	Gr.	Pf.
5月		Per Schneider et Reichel allhier	—	8	—
		— Gebrüder Richter in Alenbrug	—	5	6
		Rthlr.	—	13	6
6月		Per General-Waaren Conto	5963	13	6
		— Handdungs-Mobilen Conto	94	4	—
		— Tuch Conto	1401	9	3
		— Leinewand Conto	1052	11	6
		— Seiden Conto	223	4	3
		— Unternehmung auf Cadi	114	16	—
		— Münz-Sorten Conto	1120	5	—
		— Gold und Silber Conto	217	12	—
		— Wechsel conto	160	5	—
		— Agio und Intresse Conto	288	23	—
		Rthlr.	10636	8	—
		Rthlr.	10636	22	—

(注) ワーグナーによる複式簿記の事例に基づき作成

Ⅷ 結 語

ワーグナーは、「ジョーンズのイギリス式簿記」のドイツ語への翻訳の完了後、1年たってマゲデブルグにおいて1802年に「簿記の新しい完全でかつ一般的な教科書」を刊行した。しかし、ジョーンズのような単式簿記ではなく、完全ではないが、複式簿記を論じている。

この複式簿記では、「図表－1」のような体系に基づいて展開している。この体系では、日記帳から仕訳帳を通して元帳の諸勘定へ個々の勘定に基づいて転記される。簿記では、勘定を最小の単位としてシステムを構築しているのである。ワーグナーでは、このシステムでは、一貫して、貸借一致の原則が貫かれている。仕訳帳においても、元帳においても、さらには、月次試算表においてもである。これによって、ジョーンズによって主張された記録の正確性が保証されることになる。

特に、ワーグナーの簿記の取扱いで、いくつかの特徴がみられる。現金に関して、日記帳においてまず始めに記録される現金取引は、直接、仕訳帳を通すのではなく、まづは、補助簿である「現金帳」で記録される。現金を相手勘定として各々の勘定にまとめ、そこから仕訳帳において仕訳され、元帳へ転記される。それ故、現金帳は、単なる補助簿ではなく、小額の取引をまとめて仕訳するという意味で、簿記にとって不可欠な役割を果たしている。補助簿に掲げられているそのほかの帳簿も同様な役割をは果たしている。

商品勘定についても補助簿との関係で特徴がみられる。この勘定は、ヴェネツィアにおけるパチョーリに代表される簿記以降、総記法により記録されてきた。したがって、元帳における商品勘定は借方に仕入が、そして、貸方に売上が記録されている。ここでは集合仕訳に基づいているので、詳細は補助簿に委ねられる。この補助簿として、送り状別計算帳が掲げられており、個別商品勘定形式による詳細はみられない。送り帳別計算帳では、仕入先別で、かつ商品別の単価の計算まで行われている。その際、仕入価額には運送費等の直接の付随費用まで含まれている。補助簿としての個別商品の勘定による詳細は以後に示されることになる。

このような補助簿に関連して、仕訳帳における多

くの仕訳は、「集合仕訳」となっている。その結果、元帳の諸勘定は、個別の取引ではなく、まとめられた額がみられる。しかしながら、人的勘定については、個人的に元帳に掲げられており、他の勘定のように、まとめられていない。人的勘定が元帳の勘定として留められているのは、しばらく続くが、プロイセン一般国法の影響ではなからうか。というのは、債権・債務について訴訟となった時、元帳にある訴訟当事者勘定と他の帳簿との照合が要求されているからである。元帳では、人名勘定ではなく、統制勘定に基づき補助簿で管理するのは、ずっと後のことである。

決算に際しては、大陸法の特徴が明確となる。まず、資産および負債の棚卸が行われ、それに基づいて財産目録が作成される。財産目録と記録されてきた元帳の勘定の間で差があるとき、修正仕訳により勘定が財産目録へと調整される。その後、資産および負債が仕訳を通して元帳の一般残高勘定へ振り替えられる。それに続いて、諸商品勘定における利益および損失が仕訳を通して損益勘定へ振替えられる。その差額が利益であれば、資本の増殖を意味し、資本金勘定へ振替えられる。最後に、資本金勘定が一般残高勘定へ振替えられ、当該勘定の貸借が一致するので、簿記は完了する。このように、一貫して仕訳を通して勘定が完成されていくプロセスは大陸法と称する。

このような大陸法のシステムからして、ワーグナーが期首に資本金勘定を相手勘定として開始仕訳をするとすれば、継続事業では、前期末に作成された、財産目録および資本金勘定による一般残高勘定は、つぎの期に資本金勘定を通じて開始仕訳をするとすれば、無視されてしまう。その意味で、継続して、財産目録に基づいて簿記を開始するとすれば、矛盾することになる。それ故、以後、期首に資本金勘定を相手勘定とする取扱は次第に消えていくことになろう。その場合、資本金勘定は一般残高勘定のうちの1つとなる。

損益勘定は元帳の勘定の1つとして含まれているが、次第に、期末に設けられる残高勘定のような位置付けとなる状況がうまれていることである。ワーグナーでは、5月と6月末に損益勘定へ仕訳を通して振替えられているが、いずれにしても、まとめて仕訳を通して損益勘定へ振替えられている。このこ

とは、最終的に、期末に損益勘定へ振替える時が到来すると予兆される。

かくして、ワーグナーでは、大陸法が、矛盾を克服し、完成されてゆく一歩であろう。

独参考文献

外国文献

Simon Steven, "Wisconstige Ghedachtnisse", 1605-1608.

C.G.Ludovici, "Grundriss eines vollständigen Kaufmanns-Systems". 1756.

Johann Carl May, "Versuch einer allgemeinen Einleitung in die Handlung = Wissenschaft, theoretisch und praktisch. 1763.

Hinrich Magelsen, "Die ersten Grunde des Buchhaltung", 1772.

J.G.Busch, "Theoretische=Praktische Darstellung der Handlung", 1792.

"Allgemeines Gesetzbuch für die preussischen Staaten", 1794.

M.R.B.Gerhardt, "Der Buchhalter", Berlin, 1795.

Johann Heinrich Stricker, "Kurze Erklärung des Buchhaltens", 1799.

Edward Thomas Jones, "Jones's English system of book-keeping". 1796.

— "Neuerfundene einfache und doppelte englische Buchhalterey", übersetzt Von Andreas Wagner, 1801..

Andreas Wagner, "Neues Vollständiges und allgemeine Lehrbuch des Buchhaltens". 1802

E.E.Hingstedt, "Die neuen praktischen Fortschritte im doppelten kaufmännischen Buchhalten, Hamburg, 1804.

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

— "System des Handels", Nürnberg, 1804.

— "Ausführliches Handels-Lexicon oder Handbuch der hohen Kenntnisse des Handels", 1824-26

G.H.Buse "Das Ganze der Handlung" Erfurt, 1805.

S.G.Meisner "Die Doppelte italienische, englische und deutsche Doppel=Buchhaltung", Berlin, 1833.

L.C.Bleibtreu "Handbuch der Contor-Wissenschaft", 1835.

August Schiebe "Universal-Lexikon der Handelswissenschaften", Leipzig, 1837.

Rudolf 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, "Geschichte der Buchhaltung in Deutschland", 1913.

Edward Peragallo "Origin and Evolution of Double 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) 「近代会计学」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.
- 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.
- 久野秀男 (「英米 (加) 古典簿記書の発展史的研究」学習院..
- 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」財經詳報社.
- 泉谷勝美 (1997)「スマへの径」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」大東文化大學経営研究所
- 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.
- 中野常男・清水泰洋 (2014)「近代会計史入門」同文館
- 川添節子 (訳) (2014)「バランスシートで読みとく世界経済史」(ジェーン・グリーンソン・ホワイ特著) 日経BP社

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
- (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