

「シーベの簿記書」に関する一考察

片岡 泰彦

第1節 まえがき

アウグスト・シーベの簿記書『簿記教本、理論的及び実務上の解説』⁽¹⁾は、1836年にグリムマで出版された。19世紀のドイツでは、すでに十分に複式簿記が確立されていた。すなわち、15世紀末から16世紀初めにかけて、ニュルンベルクやアウグスブルク等南ドイツの商人達が、イタリア特にヴェネツィアからドイツへと複式簿記を導入した。その後ドイツでは、16世紀、17世紀、18世紀と多くの優れた簿記文献が出版され、複式簿記は理論的にも実務的にも大きな発展を遂げたのである⁽²⁾。

そして、ドイツにおける複式簿記の発展は、19世紀に入ってからでも継続され、多くの簿記書が刊行され、複式簿記は確立されていったのである。19世紀に入ってから、特に興味深いことは、複式簿記と単式簿記の比較を通して、複式簿記の構造の優秀性を理解しようとする幾冊かの簿記書が現れたことである。すなわち、複式簿記 (Doppelte Buchhaltung) は完全かつ本式な簿記であり、単式簿記 (Einbache Buchhaltung) を不完全にして、かつ略式の簿記であるとする簿記書、さらにはメイスナーのように単式簿記を複式簿記の補助手段とする簿記書が出版されたのである⁽³⁾。そして、複式簿記を完全簿記、単式簿記を不完全簿記として解説した代表的な簿記書こそ、シーベの『簿記教本、理論的及び実務上の解説』である。アウグスブルクは、シーベの簿記書について、次のように紹介している。シーベは「複式簿記は、取引相手との計算関係において、単式簿記のように単純な手段はとらない、また債権・債務に対しても、人名の借方と貸方に対しても、また掛取引に対しても、単式簿記のように単純ではない。複式簿記は、取引に対して原理的に作成されるのである。」と解説していると述べている⁽⁴⁾。

シーベは、まず簿記について、「簿記 (Buchhalten, Buchführen, Buchhaltung, Buchhalterei, Buchführung, Tenue des livres <イタリア語>) とは、取引を確実に記

録する技術である。」と説明している⁽⁵⁾。そして複式簿記の起源を、ルカ・パチオーリの簿記論においている。「複式簿記の創設は、15世紀末にボルゴ出身のイタリアの僧侶ルカス・パチオーロ (Lucas Paciolo) によって行われた。なぜならイタリアの慣習に従って、イタリア簿記が生じ、これが複式簿記となったからである⁽⁶⁾。」と記述している。

そして1796年にブリストルで出版された「ジョーンズのイギリス式簿記システム」(Jones's English system of book-keeping) は、ドイツ語を初めとして、オランダ語、デンマーク語、スウェーデン語、フランス語等へ翻訳された。このジョーンズの簿記システムは、イタリア式簿記を批判するものであった⁽⁷⁾。しかし、このジョーンズのイギリス式簿記システムに反対する多くの簿記書がドイツで出版された。例えば、ワグナー、メイスナー、ヒングシュテート等の簿記書である。このジョーンズ旋風の嵐が吹き止んだ頃のドイツにおいて、シーベはジョーンズのイギリス式簿記に対して、次のように痛烈な批判を加えている。ジョーンズのシステムは、ドイツ語やフランス語に翻訳された。しかし専門家達によって適切に調査された。その結果、ジョーンズは誇大宣伝家であり、ジョーンズ・システムの崇拜者達は複式簿記を十分に理解していないということが判明したと論述しているのである⁽⁸⁾。さらにシーベの簿記理論は、19世紀末から20世紀初めに現れた物的二勘定系統説⁽⁹⁾ (Materialistische Zweikontenreihentheorie) の主唱者ヨーハン・フリードリッヒ・シェアー (Johann Friedrich Schär) に、多大な影響を与えたと言われている。すなわち、シェアーは、シーベの簿記書から多くのことを学んだのである⁽¹⁰⁾。本稿は、シーベが解説し、例題を示した単式簿記と複式簿記の簿記組織、そしてアウグスブルクやシェアーの勘定理論の基礎となったと思われる勘定組織を明確にすることにより、シーベの簿記書が、19世紀簿記史上に果たした役割と業績を考察したい。

第2節 簿記書の構造

シーベの簿記書の構造を、目次に従って概観的に解説する⁽¹¹⁾。

シーベの言葉、序文、第I部 序説 I. 簿記の概念 II. 簿記設置の一般的必要性 III. 簿記証明力の法的必要性 IV. 帳簿の証明力が失われた場合 V. 簿記係が所有すべき必要な特性 VI. 資産、資本、積極、消極、利益、損失、財産目録 VII. 取引の意義と方法、取引の可能な場所 VIII. 取引の目録、勘定、借方、貸方 IX. 単式簿記と複式

簿記の方法

第Ⅱ部 単式簿記

I. 単式簿記に必要な帳簿 II. 帳簿項目の記入 III. 単式簿記の一部の課題、仕訳帳、元帳、現金帳、商品帳の記録 IV. 簿記の決算 V. 財産目録の作成と純資産及び純利益の算出 VI. 財産目録の試算 VII. 小売取引における単式簿記の適用

第Ⅲ部 複式簿記

I. 複式簿記の帳簿

(1) 重要な主要簿 1. 日記帳 2. 仕訳帳 3. 元帳 4. 現金帳 5. 書簡覚書帳 6. 財産目録帳

(2) 補助簿

1. 当座勘定帳 2. 為替手形帳 3. 満期期限帳 4. 手形覚書帳 5. 手形照合帳 6. 手数料帳 7. 運送費帳 8. 仕入帳 9. 売上帳 10. 代理店帳 11. 計算帳 12. 商品帳 13. 手数料・商品帳 14. 営業費帳 15. 郵便税帳 16. ビランツ帳 17. メッセ(見本市)帳 18. 銀行帳

II. 主要簿の勘定、省略(後述)

III. 要約、転記、点、誤り発見上の訂正

IV. 決算ビランツ、帳簿の終了、帳簿決算

V. 仕訳帳と元帳における複式簿記法による記入

VI. 単式簿記の本質的な欠陥と複式簿記の優位性の解説

第Ⅳ部 商業、製造業、工場、海上貿易における特殊な勘定を採用する複式簿記の理論

第Ⅴ部 付録 個別企業における複式簿記の例題

I. 取引解説 II. 開始財産目録 III. 日記帳 IV. 現金帳 V. 仕訳帳 VI. 元帳 VII. 当座帳の当座勘定 VIII. 手形の照合 IX. 帳簿締切における財産目録 X. 決算ビランツと決算解説における最も本質的な項目の表示

シーベの簿記書は、要約するならば、上述したように、簿記の重要性に関する解説、単式簿記及び複式簿記の解説と例題、そして複式簿記による個別企業の特殊な例題から成り立っている。特に、単式簿記、複式簿記の例題については、類似の取引による例題を基礎

として作成されている。したがって、単式簿記と複式簿記との相違点が明らかとなり、理解しやすい。この解説方法は、メイスナーと同様である¹⁰⁾。シーベは、単式簿記を不完全簿記と解する。これに対し、複式簿記を完全簿記として理解する。その理由として、単式簿記は、帳簿の中で自己資本の計算、収益・費用の計算を組織的に表示することができないからである。この資本・損益計算は、期末の財産目録の作成によってのみ可能になる。しかし、複式簿記は、企業の自己資本の計算及び損益計算を、元帳内で組織的に表示できるのである。そしてシーベは、単式簿記については、数冊の会計帳簿と財産目録を説明する。これに対し複式簿記については、多くの種類の会計帳簿と勘定科目について詳細に解説を遂行する。シーベは、単式簿記と複式簿記のそれぞれの帳簿組織の内容の類似点と相違点を明らかにすることを試みた。そのために、同じ取引例を単式簿記と複式簿記によって記録する方法を遂行した。これは三十数年前に出版されたメイスナーが採用した方法と同様である。

次にシーベが解説した取引例を、要約し多少修正して示す。さらにその取引例を、左右貸借に仕訳して表示する。なお例題の貨幣単位は、1rthlr. (ライヒスターラー) が 24gr. (グロッシェン) である。

〈取引例〉

- ① 資本投資 現金 3,000 rthlr. を資本として営業を開始する。
- ② 家政費 今日の家政費 50 rthlr. を現金で支払う。
- ③ 現金買入 ドミンゴ産コーヒーを、335rthlr. で現金を支払って買入れる。
- ④ 現金売上 ドミンゴ産コーヒーを、101rthlr. で売上げ、現金を受取る。
- ⑤ 掛で買入 砂糖 631rthlr.6gr. を、2ヶ月の掛で買入れる。
- ⑥ 掛で売上 ドミンゴ産コーヒーを、100rthlr. で2ヶ月の掛で売上げる。
- ⑦ 為替手形の買入 1188rthlr. の為替手形を、現金を払って買入れる。
- ⑧ 為替手形の売上 397rthlr. で為替手形を売上げ、現金を受取る。
- ⑨ 取引先の為替手形 為替手形の支払として 1500rthlr. を現金で、ドレスデンの Adolph Kressner に支払う。
- ⑩⑪ 取引先の為替手形 為替手形 1000rthlr. を掛で買入れ、5rthlr. の為替差益 (Agio) を

つけて、1005rthlr. の現金で売上げる。

- ⑫ 取引先の引受済送金手形 (Rimese) 1186rthlr. を、掛で買入れる。
- ⑬ 取引先の送金手形 596rthlr. の手形を現金で売上げる。
- ⑭ 為替手形による商品購入 1400rthlr. の商品を買入れ、為替手形で支払う。
- ⑮ 為替手形による商品の売上 375rthlr. で青色木材を売上げ、為替手形で受取る。
- ⑯ 運送費 運送費 5rthlr. 12gr. を現金で支払う。
- ⑰ 運送費 運送費 7rthlr. 8gr. を現金で受取る。
- ⑱ 掛の売上 青色木材 750rthlr. を掛で売上げる。
- ⑲ 掛の売上 ドミンゴ産コーヒー 287rthlr. 12gr. を、掛で売上げる。
- ⑳ 得意先の計算のための受取 現金 100rthlr. をドレスデンの Adolph Kressner から受取る。
- ㉑ 掛による売上 砂糖 474rthlr. 13gr. を、フライブルクの Ferdinand Wäntig に売上げ掛とする。
- ㉒ 割引による現金の支払 現金 100rthlr. を支払う。
- ㉓ 債務の現金支払 Otto Keilberg に現金 500rthlr. を支払う。
- ㉔ 営業費 営業費 30rthlr. を現金で支払う。

上述の取引図をシーベの方法に従って、左右貸借に仕訳して示す。シーベが解説した日記帳は省略する。仕訳帳の形式は、単式簿記と複式簿記で異なる。複式簿記による仕訳帳は、完全に左右貸借対照の勘定形式を採用している。しかし単式簿記では、それが不完全なのである。

< 取引例の仕訳 >

	(借方)		(貸方)
① 現金	3,000	資本金	3,000
② 家政費	50	現金	50
③ 商品	335	現金	335
④ 現金	101	商品	101
⑤ 商品	631.6	Otto Keilberg	631.6
⑥ グリムマの Hartin & Ang·Friedlein	100	商品	100

⑦	為替手形	1,188	現金	1,188
⑧	現金	397	為替手形	397
⑨	ドレスデンの Adolph Kressner	1,500	現金	1,500
⑩	為替手形	1,000	フランクフルト・アム・ マインの Emil Trefftz	1,000
⑪	現金	1,005	為替手形	1,005
⑫	為替手形	1,186	ドレスデンの Adolph Kressner	1,186
⑬	フランクフルト・アム・ マインの Emil Trefftz	596	為替手形	596
⑭	商品	1,400	為替手形	1,400
⑮	為替手形	375	商品	375
⑯	運送費	5.12	現金	5.12
⑰	現金	7.8	運送費	7.8
⑱	Scharf & Hempel in Naumburg	750	商品	750
⑲	グリムマの Hartmann & Aug·Friedlein	287.12	商品	287.12
⑳	現金	100	ドレスデンの Adolph Kressner	100
㉑	フライブルクの Ferdinand Wäntig	473.13	商品	473.13
㉒	グリムマの Hartmann & Aug·Friedlein	100	現金 損益	98.12 1.12
㉓	Otto Keilberg	500	現金	500
㉔	営業費	30	現金	30

第3節 単式簿記

シーベは、複式簿記に比べて単式簿記をあまり重要視していなかったように思える。なぜなら、複式簿記については約 330 頁の頁数をその解説と例題に費やした。しかし単式簿記については、約 60 頁しか解説と例題に使っていないからである。しかもシーベは次のように述べている。「単式簿記は複式簿記のように、一般に確立された規則に基づいていない。」⁽¹³⁾

シーベは単式簿記に必要な帳簿として、(1) 日記帳 (Memorial) と仕訳帳 (Journal)、(2) 元帳 (Hauptbuch)、(3) 現金帳 (Cassabuch)、(4) 商品帳 (Waarenbuch) の 5 冊、さらに財産目録について解説している⁽¹⁴⁾。日記帳には、取引が単純に記録される。例題でも解るように、取引内容が文章形式で記入される。そして、この日記帳から仕訳帳へ正しく移記される。仕訳帳では、取引内容が帳簿形式で整理され示される⁽¹⁵⁾。元帳には、人名勘定のみが記録される。すなわち元帳には、仕訳帳の掛売上と掛仕入による債権者と債務者の人名勘定のみが、仕訳帳から転記される。そして左側・借方には Soll、右側・貸方は Haben による左右貸借対照形式で作成されている。単式簿記とは言っても複式簿記の手法が採用されているのである⁽¹⁶⁾。

現金帳には、現金取引における現金収入 (baare Einnahme) と現金支出 (baare Ausgabe) が記録される。左側・借方 (Soll) には、現金の収入 (Einnahme) が、右側・貸方 (Haben) には、支出 (Ausgabe) が示されている⁽¹⁷⁾。そして現金帳では、収入金額合計 4708 rthlr. 20gr. から支出金額合計 3608 rthlr. 12gr. を差引いた金額 1100 rthlr. 8gr. を現金残高として示している⁽¹⁸⁾。商品帳には、コーヒー、砂糖等諸種の商品の仕入と売上による、収入と支出が記録されている。そして商品の総重量 (Brutto = 風袋) と正味重量 (Netto) または測定量 (Masses)、貨幣単位 (Quantität)、品種 (Sorte)、記号名 (Zeiche)、番号名 (Nummern) そして全体の金額が記入されている⁽¹⁹⁾。財産目録 (Inventarium) には、元帳、現金帳そして商品帳の各勘定の残高が集められる。そして積極財産 (資産) の合計額 3666 rthlr. 6gr. から、消極財産 (負債) 合計額 535 rthlr. 6gr. を差引いた金額 3131 rthlr. を期末純資産として算出する。そして期末純資産から期首純資産 3000 rthlr. を差引いた金額 131 rthlr. を純利益として示しているのである⁽²⁰⁾。さらに財産目録の後に作成された財産目録の検

算 (Probe über vorstehendes Inventarium) の中で、各種商品販売益の合計額である純利益 (Gesamttgewinn) 212rthlr. 12gr. から、家政費、営業費等の合計額である総損失 (Gesammtverlust) 81rthlr. 12gr. を差引いた 131rthlr. を純利益 (Reiner Gewinn) として示しているのである⁽²⁾。

この損益計算は、財産目録においては期末と期首の資本金額を比較することによって、1ヶ月間の純利益を計算している。そして財産目録の検算の中では、各商品別の商品販売益から支出を差引くことによって1ヶ月間の純利益を算出している。この2つの計算方法による純利益額の一致をもって、損益計算の正確なることを立証しているのである。

第1図 単式簿記の日記帳 (見本)

例題

7月1日

(第1取引)

現地の Carl Euler から、ドミンゴ産コーヒー2樽を買入れる。

H & Co. No. $\frac{1}{2}$ 重量

No.1. 総量 450 ポンド 風袋 50 ポンド

No.2. 総量 460 ポンド 風袋 60 ポンド分量

総量 800 ポンド そして1ポンド6 gr. (グロッシェン) なので

現金で 200 rthlr. (ライヒスターラー) を支払う。

7月2日

(第2取引)

現地の Carl Schlösiug へ、ドミンゴ産コーヒー 240 ポンドを売上げる、

1ポンド6 $\frac{1}{2}$ gr. なので現金 65 rthlr. を受取る。

第2図 単式簿記の仕訳帳 (見本)

1834年7月

		rthlr.	gr.
		(ライヒスターラー)	(グロッシェン)
1日			
商品帳 1.	現地の Carl Euler から現金で買入れる。		
現金帳 1.	H & C. 2樽 ドミンゴ産コーヒー		
	No.1. 総量 450 ポンド 風袋 50 ポンド		
	No.2. 総量 460 ポンド 風袋 60 ポンド		
	総量 910 ポンド 風袋 110 ポンド		
	純量 800 ポンド 1ポンドにつき6 gr. (グロッシェン)		
		200	
2日			
現金帳 1.	現地 Carl Schlösiug へ現金で売上げる。		
商品帳 1.	240 ポンドのドミンゴ産コーヒー1ポンド6 $\frac{1}{2}$ gr.	65	

第3図 単式簿記の仕訳帳

1834年7月

		rthlr.	gr.
現金帳 1.	1. 現金を資本金として投資する。	3000	
現金帳 1.	2. 家政費負担のために現金で支払う。	50	
商品帳 1. 現金帳 1.	3. 現地の Carl Euler から現金で買入れる。 C. E. 4 樽 ドミンゴ産コーヒー No.1. 総量 456 ポンド 風袋 52 ポンド " 2. " 460 " " 60 " " 3. " 456 " " 56 " " 4. " 466 " " 62 " <hr/> 総量 1838 " 風袋 230 " 風袋 230 " <hr/> 純量 1608 ポンド 1 ポンドにつき 5gr.	335	
商品帳 2. 元帳 1.	4. 現地 Andreas Rode に現金で売上げる。 C.E. 1 樽ドミンゴ産コーヒー No.1. 総量 456 ポンド 風袋 52 " <hr/> 純量 404 ポンド 1 ポンドにつき 6gr.	101	
商品帳 2. 元帳 1.	5. 現地の Otto Keilberg は貸方 (Haben). 彼に 2 ヶ月の掛で売上げる。 P. 3 樽 イギリス産の精製糖 NO.1. 総量 14 セント 12 ポンド 風袋 1 セント 2 ポンド " 2. " 14 " 24 " " 1 " 2 " " 3. " 14 " 20 " " 1 " 2 " <hr/> 総量 42 セント 56 ポンド 風袋 3 セント 6 ポンド 風袋 3 " 6 " <hr/> 純量 39 セント 50 ポンド 1 セントにつき 16 ラ化スターテ	631	
元帳 2. 商品帳 1.	6. グリムマの Hartmann & Aug. Friedlein 借方 (Sollen) 彼に 2 ヶ月の掛で売上げる。 C.E. 1 樽ドミンゴ産コーヒー No.2. 総量 460 ポンド 風袋 60 " <hr/> 純量 400 ポンド 1 ポンドにつき 6 rthlr.	100	

第4図 単式簿記の元帳

2 借方(Sollen)

グリムマの Hartmann & Aug·Friedlein

貸方(Haben) 2

1834年			フォリオ (Fo.)	rthlr.	gr.	1834年			フォリオ (Fo.)	rthlr.	gr.
7月	6日	私の支配人のため、砂糖1樽 No.1 を売上げる。受取日は9月6日。	1	100	—	7月	22日	現金送金	4	98	10
						"	"	減額	"	1	12
						"	31日	残高	"	287	12
	19日	私の支配人のため、諸種の商品を売上げる。受取日は9月19日。	4	287	12						
				387	12					387	10
8月	1日	残高		287	12						

6 借方

フライベルクの Ferdinand Wantig

貸方 6

1834年			Fo.	rthlr.	gr.	1834年			Fo.	rthlr.	gr.
7月	21日	私の支配人のため、砂糖2樽を売上げる。No.2 と3、受取日は11月21日。	4	473	13						

第5図 単式簿記の現金帳

(借方)

(貸方) 1

収入

支出

1834年			Fo.	rthlr.	gr.	1834年			Fo.	rthlr.	gr.
7月	1日	現金を商業資本として投資する。	1	3000	—	7月	2日	1ヶ月の家政費負担のため現金で支出。	1	50	—
	4日	現地の Andreas Rode から受取る。トミンゴ産コーヒー 1樽、No.1 総量 404ポント。1ポントにつき 6グロッシェン	1	101	—		3日	現地の Carl Euler に支払う。トミンゴ産コーヒー No.1.4, 純量 1608ポント。1ポント 5グロッシェン	1	335	—
	8日	現地の Anton Meyer から受取る。No.1. 400rthlr. フランクフルト・アム・マインの錠前会社 99 $\frac{1}{4}$ %	2	397	—		7日	現地の Gustav Gülich に支払う。1200 rthlr. フランクフルト・アム・マイン 単位 99%	2	1188	—
	11日	現地の Gottfried Görlich から受取る。No.1. 1000 rthlr. フランクフルト・アム・マインの Emil Trefftz. 単位は 100 $\frac{1}{2}$	2	1005	—		9日	Wäntig Klemmen に支払う。ドレスデンの Adolph Kressner から、彼の指図による	2	1500	—
	17日	運送人 Keil から着払で受取る。陶磁器 1箱 No.3	3	7	8		16日	ドレスデンから運送費を支払う。No.3 陶磁器 1箱	3	5	12
	20日	現地の Teodor Illers から受取る。ドレスデンの Kressner の計算。	4	100	—		23日	現地の Otto Keilberg に支払う。証明書の計算による	4	500	—
	22日	グリムマの Hartmann & Aug・Friedlein から運送人 X を通して受取る。	4	98	12		24日	今月の営業費を支払う。記録簿に記入。	4	30	—
				4708	20		31日	現金残高		1100	8
				1100	8					4708	20
8月	1日	現金残高		1100	8						

第6図 単式簿記の商品帳

(借方)

(貸方)

収入

砂糖

支出

1834年		セント	ポンド		ノ 財	rthlr.	gr.	1834年		セント	ポンド		ノ 財	rthlr.	gr.	
7月	5日	39	50	現地 Otto keilberg から 買入れる。 1セント16ライヒスター ラー。 P3樽 No.1総量14セント12ポンド 風袋1セント2ポンド No.2 // 14セント24ポンド 風袋1セント2ポンド No.3 // 14セント20ポンド 風袋1セント2ポンド		1	631	6	7月	21日	26	40	Freiberg の Ferd Wäntig に売上げる。 1 セント 18 ライヒスター P.2 樽 No.2 と 3	4	474	13
	31日			利益			52	18		31日	13	10	財産目録に在庫の 記録、16 ライヒスター P.1 樽 No.1		209	11
		39	50				684				39	50			684	
8月	1日	13	10	財産目録に在庫の 記録、1セントに16ラ イヒスター、 P.1 樽 No.1.			209	11								

第7図 単式簿記の財産目録

私のすべての積極財産と消極財産

1834年7月31日

	rthlr.	gr.	rthlr.	gr.
I 積極財産 (Activa)			1100	8
1.現金有高				
2.棚卸商品				
ドミンゴ産コーヒー 1樽	84	4		
精製糖 1樽	209	11		
ホンデュラス産青色木材	175			
			468	15
3.為替手形			371	6
4.債務者				
グリムマの Hartmann & August 残高	287	12		
ドレスデンの Adolph Kressner //	214			
ナウムブルクの Scharf et Hempel //	750			
フライベルクの Ferdinand Wäntig //	474	13		
			1726	1
積極財産合計			3666	6
II 消極財産 (Passiva)				
債権者				
現地の Otto Keilberg 残高	131	6		
フランクフルトの Emil Tieffts 残高	404			
消極財産合計			535	6
積極財産合計			3666	6
消極財産差引			535	6
期末純資産有高 (reines Vermögen)			3131	
期首純資産 (ursprüngliche Vermögen)			3000	
純利益有高 (bleibt reiner Gewinn)			131	

第8図 単式簿記の財産目録の検算

商品利益

コーヒー	商品帳 1 フォーリオ	50 rthlr.	4gr.		
精製糖	— 2 —	52	— 18 —		
青色木材	— 3 —	87	— 12 —		
					190 rthlr. 10 gr.
為替手形	— 4 —				20 — 6 —
運送費	仕訳帳記入 3 —				1 — 20 —
				純利益	212 — 12 —

家政費損失	仕訳帳 1 フォーリオ	50 rthlr.	gr.		
減額	仕訳帳記入 4 フォーリオ	1	— 12 —		
営業費	仕訳帳記入 3 フォーリオ	30	—		
					81 rthlr. 12 gr.

総利益		212 rthlr.	12 gr.		
総損失		81	— 12 —		
純利益	財産目録記入	131		—	

第4節 複式簿記

I 帳簿組織

シーベは、複式簿記 (Doppelte Buchhaltung) において、重要な主要簿 (Wesentlich notwendige Bücher) 6冊と補助簿 (Hilfsbücher) 18冊について解説している。重要な主要簿とは、日記帳 (Memorial、Prima-Note、Brouillon、Manual、Strazze、Cladde)、仕訳帳 (Journal)、元帳 (Hauptbuch)、現金帳 (Cassabuch)、書簡覚書帳 (Briefcopirbuch、Copirbuch)、財産目録帳 (Inventarienbuch) 等である。そして補助簿とは、当座勘定帳 (Conto-Correntbuch)、為替手形帳 (Tratten und Rimessenbuch)、満期期限帳 (Verfallbuch)、手形覚書帳 (Wechsel-Copirbuch)、手形照合帳 (Wechsel-Scontro)、手数料帳 (Commissionsbuch)、運送費帳 (Speditionsbuch)、仕入帳 (Einkaufbuch)、売上帳 (Verkaufbuch)、代理店帳 (Facturenbuch)、計算帳 (Calculations oder Caltulaturbuch)、商品帳 (Waarenbuch、Waarenscontro、Lagerbuch)、手数料・商品帳 (Commissions-Waarenbuch)、営業費帳 (Handlungs-Unkostenbuch)、郵便税帳 (Briefporto-Buch)、ビランツ帳 (Bilanz-buch)、メッセ (= 見本市) 帳 (Messbücher)、銀行帳 (Bank-oder Banco Buch) 等である。シーベは、複式簿記では、多くの主要簿と補助簿について解説した。ただしここでは、例題で示された日記帳、仕訳帳、元帳についてのみ説明する。

II 日記帳

「日記帳には、取引の内容がそのまま単純な方法で記入される。」そして「この日記帳の記入された取引内容が、整理され帳簿形式の仕訳帳に移記される²⁴⁾」とシーベは日記帳について解説している。シーベは、日記帳について、単式簿記では例題を示した。ただし、複式簿記では日記帳の例題を示さなかった。多分、日記帳については、単式簿記も複式簿記も同様の形式のものと考えたように思える。すなわち、日記帳とは、単式も複式もなく、取引内容を完全に単純に記入すべき帳簿と考えたように思われる。

III 仕訳帳

日記帳に記入された取引内容が、仕訳帳 (Journal、livre Journal) へ移記される。上段

に借方勘定が、下段に貸方勘定が示される。元帳勘定から見ると、仕訳帳の貸借用語は、借方は Pr. (Per)、貸方は An で表わされている。しかし仕訳帳の例題では、借方の Pr. が省略されている。この仕訳帳における Per と An の貸借用語は、パチョーリが解説したヴェネツィア方式と同様である。ドイツでは、ハーゲル、ラーデマン、フライシャー、クリューゲルス、ワグナー、メイスナー等の簿記書と同様である²³。したがって、シーベは、ワグナーやメイスナーと同様に仕訳帳の貸借用語については、パチョーリのヴェネツィア方式を採用したことになる。なお元帳勘定締切の手続は、損益勘定と残高勘定をもって遂行される。そしてこの勘定締切の手続は、仕訳帳を通して行われる。仕訳帳の最後には、損益勘定 (Verlust & Gewinn Conto) と残高勘定 (Bilanz Conto) が設けられ、元帳決算の仕訳記入が示されている。すなわちシーベは、ドイツではゲッセンス以来採用された大陸式決算法を取り入れたことになる²⁴。

IV元帳

仕訳帳に記入されたすべての勘定は、元帳へ転記されている。現金帳も解説されているが、例題では現金帳は省略されている。元帳の左側・借方は Soll で、右側・貸方 Haben で表わされている。この元帳の貸借用語の表示方法は、シュヴァイケル、ガムメルスフェルダー、ゲッセンス、ザルトリウム、ハーゲル、シュルツ (第一簿記書)、ハイネ²⁵、フリューゲルの第1形式²⁶と同様である。元帳における勘定科目は、資本金 (Capital) 勘定、現金 (Cassa) 勘定、商品 (Waaren) 勘定、為替 (Wechsel) 勘定、運送費 (Speditionen) 勘定、営業費 (Handlungs-Unkosten) 勘定、家政費 (Haushaltungs-Unkosten) 勘定、損益 (Verlust-Gewinn) 勘定、残高 (Bilanz) 勘定、グリムマの Hartmann & Aug·Friedlein 勘定等他の債権・債務の人名勘定が示されている。

シーベの元帳決算は、損益勘定の利益と損失の差額を純利益として算出し、その金額を資本金に振替える。そして資本金勘定の残高、諸資産及び諸負債の各勘定残高を、残高勘定へ振替える決算手続方法で遂行されている。損益勘定の利益と損失の差額 131rthlr. が、純利益として資本金勘定へ振替えられる。そして資本金勘定の合計額 3131rthlr. が、期末の資本金額として残高勘定へ振替えられる。この元帳の決算手続は仕訳帳を通して行われる。この決算方法は、ワグナーの簿記書と同様である²⁷。

V 例題の勘定科目

次に元帳における主要な勘定科目について解説する。

(1) 資本金勘定

資本金勘定の左側・借方 (Soll) には、期末 (= 月末) の資本金残高が示され、右側・貸方 (Haben) には期首 (月初め) の資本金額と 1 ヶ月間の純利益が計上される。すなわち、期首の資本金額 3000rthlr. に、1 ヶ月の純利益 131 rthlr. を合計した金額 3131 rthlr. を期末資本金額としているのである。

(2) 現金勘定

現金勘定の左側・借方には、現金の受入額が、右側・貸方には、現金の支払額が計上されている。そして期末の貸借差額の現金残高 1100rthlr. 8gr. を、残高勘定へ振替えている。

(3) 商品勘定

この商品勘定は、ドミンゴ産コーヒー (Domingo-Coffee)、精製糖、青色木材等を統轄する一般商品勘定としての性格を持つ。左側・借方には、商品の仕入高と 1 ヶ月間の商品販売益が、右側・貸方には商品売上高と期末棚卸高が記入されている。そして期末棚卸高 468 rthlr.15gr. は残高勘定へ、商品販売益 190 rthlr.10gr. は、損益勘定へそれぞれ振替えられている。すなわち、決算においては、売上高 - (仕入高 - 期末棚卸高) = 商品販売益の計算方式で商品販売益を算出しているのである。この方式はワグナーを初めとして、多くのドイツの簿記書で採用された。

(4) 営業費勘定

左側・借方に、営業費のために支払われた現金の金額が記入され、右側・貸方にはその金額が損失額として計上される。

(5) 家政費勘定

営業費勘定と同様に、左側・借方に家政費のために支払われた現金の金額が記入

され、右側・貸方にはその金額が損失額として計上される。そして上述の営業費 30rthlr. と家政費の 50 rthlr. の合計額 80 rthlr. が、損益勘定へ振替えられる。この合計振替手続は仕訳帳を通して行われる。

(6) 人名（債権・債務）勘定

グリムマ (grimma) の Hartmann & Aug·Friedlein を初めとして 6 人の人名（または会社名）勘定が示されている。これらは債権・債務勘定である。6 人のうち 4 人が債権（＝債務者）として、2 人が債務（＝債権者）として残高勘定へ振替えられている。

(7) 損益勘定

損益勘定では、左側・借方には、費用項目と資本金勘定が、右側・貸方には利益額が計上されている。そして 1 ヶ月間の利益額 212 rthlr.12gr. から 1 ヶ月間の費用額 81rthlr.12gr. を差引いた金額 131rthlr. を、1 ヶ月の純利益として資本金勘定へ振替えている。

(8) 残高勘定

残高勘定の左側・借方には、現金勘定、商品勘定、手形勘定、4 人の人名等諸資産勘定の残高が計上されている。そして右側・貸方には、2 人の人名等の負債勘定と資本金勘定の残高が計上されている。そして貸借合計の一致をもって、残高試算表としての性格を持たせているのである。この方式は、メイスナーの簿記書と同様である。

第9図 複式簿記の仕訳帳

1834年7月

			rthlr.	gr.
<u>2</u> 1	1.	現金勘定 貸方 (an) 資本金勘定 現金を商業資金として投資する。	3000	—
<u>7</u> 2	2.	家政費勘定 貸方 現金勘定 家政費の負担として現金で支払う。	50	—
<u>3</u> 2	3.	商品勘定 貸方 現金勘定 現地の Carl Euler から現金で買入れる。 C.E.4 樽、ドミンゴ産コーヒー 純量 1608 ポンド 仕切帳記入 フォーリオ 1 ポンド 5 グロッシェン	335	—
<u>2</u> 3	4.	現金勘定 貸方 商品勘定 現地の Andreas Rode に現金で売上げる。 C.E.1 樽、ドミンゴ産コーヒー No.1 純量 404 ポンド 仕切帳記入 フォーリオ 1 ポンド 6 グロッシェン	101	—
<u>3</u> 9	5.	商品勘定 貸方 現地の Otto Keilberg 彼から 2 ヶ月の掛で買入れる。 P.3 樽、イギリス産精製糖 純量 39 セント 50 ポンド 仕切帳 1 セント 16rthlr.	631	6
<u>10</u> 3	6.	グリムマの Hartin & Aug·Fridlein 貸方 商品勘定 彼に 2 ヶ月の掛で売上げる。 C.H.1 樽、ドミンゴ産コーヒー No.2 純量 400 ポンド 仕切帳記入 フォーリオ 1 ポンドにつき 6 グロッシェン	100	—

第 10 図 複式簿記の元帳

1借方 (Soll)				資本金勘定				貸方 (Haben) ¹					
1834年				rthlr.	gr.	1834年				rthlr.	gr.		
7月	24日	貸方(An)残高勘定 残額	6	15	3131	—	7月	1日	借方(Pr.)現金勘定				
								24日	商業資金のため	1	2	3000	—
									—損益	6	8	131	—
					3131	—						3131	—

2借方				現金勘定				貸方 ²					
1834年				rthlr.	gr.	1834年				rthlr.	gr.		
7月	1日	貸方資本金勘定	1	1	3000		7月	2日	借方家政費勘定	1	7	50	—
	4日	—商品勘定	1	3	101	—		3日	—商品	1	3	335	—
	8日	—為替手形勘定	2	4	397	—		7日	—為替手形	2	4	1188	—
	11日	—同上	2	4	1005	—		9日	—Adolf Kressner	2	11	1500	—
	17日	—運送費勘定	4	5	7	8		16日	—運送費勘定	4	5	5	12
	20日	—Adolph Kressner	4	11	100	—		"	—Otto Keilberg	5	9	500	—
	22日	—Hartmann & A Friedlein	5	11	98	12		23日	—営業費勘定	5	6	30	—
					4708	20		24日	—残高勘定(現金残高)	6	15	1100	8
												4708	20

3借方		商品勘定						貸方 ³					
1834年				rthlr.	gr.	1834年			rthlr.	gr.			
7月	3日	貸方.現金勘定	1	2	335	—	7月	4日	借方.現金勘定	1	2	101	—
	5日	—Otto Keilberg	1	9	631	6		6日	—Hartmann				
	14日	—為替手形勘定	3	4	1400	—			& A Friedlein	1	10	100	—
	24日	— 損益勘定	3	8	190	10		15日	—為替手形勘定	3	4	375	—
								18日	—Scharf&Hempel	4	13	750	—
								19日	—Hartmann				
									&A Friedlein	4	10	287	12
								21日	—Ferd.Wäntig	4	14	474	13
								24日	—残高勘定	6	15	468	15
												2556	16

6借方		営業費勘定						貸方 ⁶					
1834年				rthlr.	gr.	1834年			rthlr.	gr.			
7月	23日	貸方.現金勘定	5	2	30	—	7月	24日	借方.損益勘定	5	8	30	—

7借方		家政費勘定						貸方 ⁷					
1834年				rthlr.	gr.	1834年			rthlr.	gr.			
7月	2日	貸方.現金勘定	1	2	50	—	7月	24日	借方.損益勘定	5	8	50	—

10借方

グリムマの Hartmann & Aug·Fridlein

貸方¹⁰

1834年				rthlr.	gr.	1834年				rthlr.	gr.		
7月	6日	貸方.商品勘定	1	3	100	—	7月	22日	借方.諸口、				
	19日	— 同上	4	3	287	12			現金送金と減額	5	—	100	—
								24日	— 残高勘定	6	15	287	12
					387	12						387	12

8借方

損益勘定

貸方⁸

1834年				rthlr.	gr.	1834年				rthlr.	gr.		
7月	22日	貸方.Hartmann & A. Friedlein	5	10	1	12	7月	24日	借方.諸口、利益	5	—	212	12
	24日	— 諸口、損失	5	—	80	—							
	"	— 資本金勘定	6	1	131	—							
					212	12						212	12

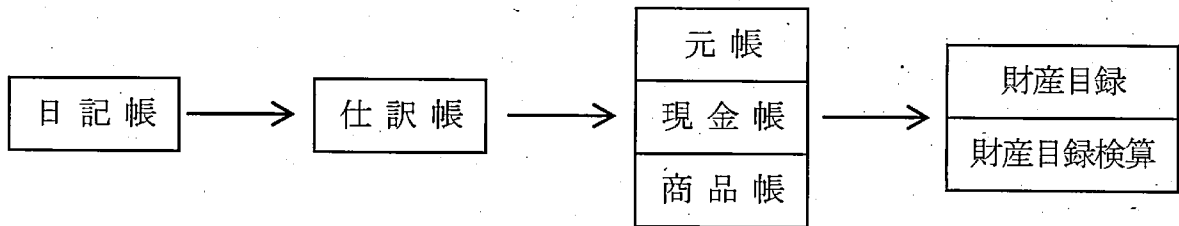
15借方

残高勘定

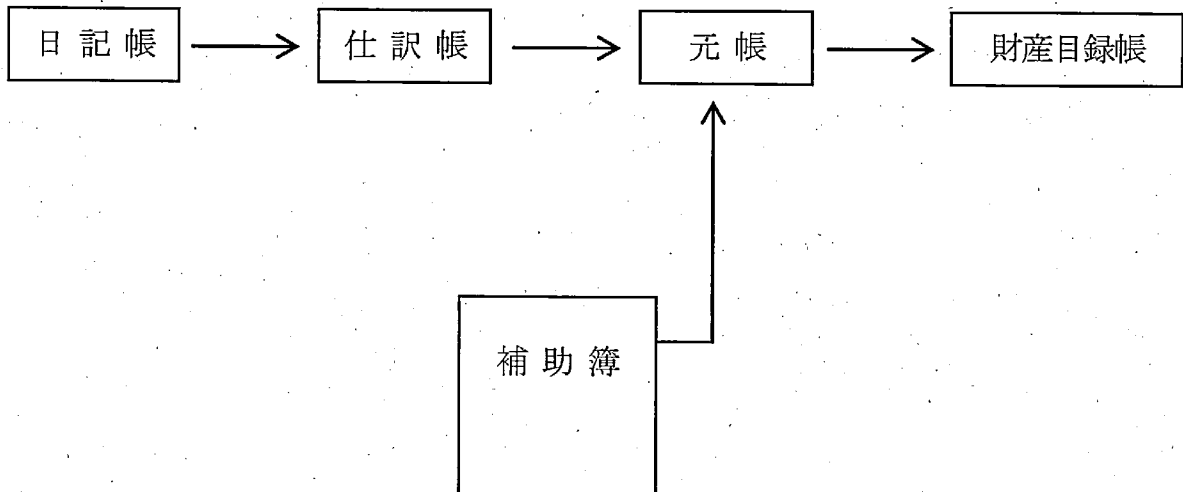
貸方¹⁵

1834年				rthlr.	gr.	1834年				rthlr.	gr.		
7月	24日	貸方.現金勘定	6	2	1100	8	7月	24日	借方.Otto Kellberg	6	9	131	—
	"	— 商品勘定	6	3	468	15		"	— Emil Trefftz	6	12	404	6
	"	— 手形勘定	6	4	371	6		"	— 資本金勘定	6	1	3131	—
	"	— Hartmann & Friedlein	6	10	287	12							
	"	— Adolph & Kressner	6	11	214	—							
	"	— Scharf & Hempel	6	13	750	—							
	"	— Ferdinand Wantig	6	14	474	13							
					3666	6						3666	6

第 11 図 単式簿記の帳簿組織

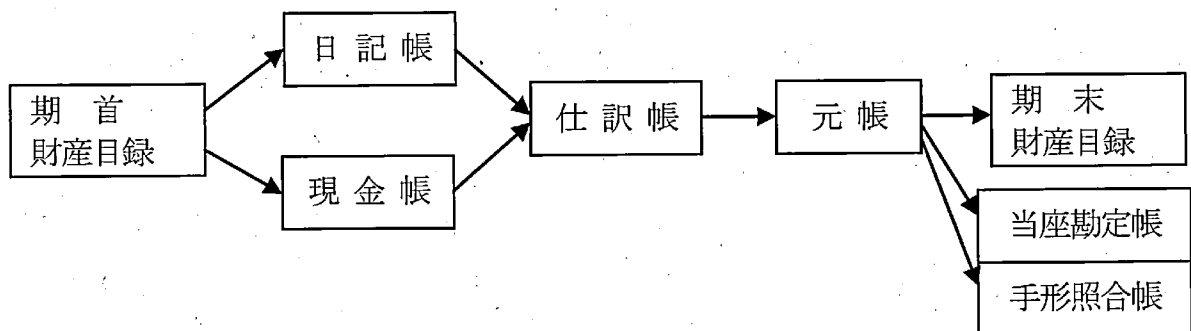


第 12 図 複式簿記の帳簿組織



なお、シーベは、第V部の付録に、個別企業における複式簿記の例題を作成している。ここで示された帳簿組織は、期首財産目録、日記帳、現金帳、仕訳帳、元帳、期末財産目録、当座勘定帳、手形照合帳等である。期首財産目録の現金項目は現金帳へ、非現金項目は日記帳へ移記される。そして、すべて発生する取引のうち、現金取引は現金帳へ非現金取引は日記帳へ移記される。そして、現金帳と日記帳から仕訳帳へ移記され、仕訳帳から元帳へ転記される。この日記帳、仕訳帳そして元帳による4帳簿制は、クリューゲルス（1781年）、ホフ（1805年）等によって採用されたドイツにおけるイタリア式簿記の一類型である。次にその帳簿組織を図示する。

第13図 個別企業の複式簿記の帳簿組織



VI 複式簿記勘定の分類方法

シーベは複式簿記を体系的に組織化された簿記方法と考えた。その結果、すべての勘定を一定の法則に従って分類することを試みた。この分類方法は、後にオーダーマン²⁸やシェアーによって引き継がれる。すなわちシェアーの勘定分類方法にも影響を与えることとなるのである。次にシーベの体系的な勘定分類方法を示す。

1. 基本的勘定 (Contos des Principals)

- (1) 資本金勘定 (capital-Conto) (2) 損益勘定 (Verlust und gewinn-Conto) (3) 残高勘定 (Bilanz-Conto)

損益勘定の補助勘定 (Hilfscontos) として、<1> 手数料勘定 (Provisions oder Commissions-Conto) <2> 運送費勘定 (Speditionen-Conto) <3> 営業費勘定 (Handlungs-Unkosten-Conto) <4> 家政費勘定 (Haushaltungs-Unkosten-Conto) <5> 利息勘定 (Interessen-Conto) <6> 為替換算差額勘定 (Agio Conto) <7> 保険勘定 (Assecuranz-Conto) <8> 相続勘定 (Successions-Conto)

2. 物的勘定 (Contos für materielle Sachen)

- (1) 現金勘定 (Cassa-Conto) (2) 商品勘定 (Waaren-Conto) <1> ある目的に適する計算のための商品に関する勘定 (イ) 我々の取引計算のための商品に関する勘定 (ロ) 第三者の取引における商品に関する勘定、顧客に関する手数料 <2> 顧客の手数料における商品に関する勘定 <3> $\frac{1}{4}$ 、 $\frac{1}{3}$ 、 $\frac{1}{2}$ 等関係会社における商品に関する勘定及び発生する取引の報告

- (3) 信用証券勘定 (Contos über Creditpapier)

<1> 手形勘定 (Wechsel-Contos)

(イ) 一般手形勘定 (ロ) 外国の手形勘定 (ハ) 為替手形勘定

<2> 株式勘定 (Action-Conto) <3> 冒険及び大冒険勘定 (Bodmerei-und gross-Aventur-Conto) <4> 不動産及び動産勘定 (Contos über Immobilien-und Mobilien-gegenstände)

(イ) 不動産勘定 (Immobilien-Conto)

(ロ) 動産勘定 (Mobilien-Conto)

3. 人的勘定 (Personen-Contos)

(1) 他人勘定 (2) 自己勘定 (3) 会社及び商店のための勘定 (Contos für Societäts-Geschäfte)

(4) 諸種の勘定 (Conto pro Diverse) (5) 掛勘定 (Temporäre oder vorübergehende Contos)

上に示したように、シーベはすべての勘定をまず 1. 基本的勘定、2. 物的勘定、3. 人的勘定の 3 つに分類した。そして基本的勘定として、資本金勘定、損益勘定、残高勘定の 3 つの勘定を計上した。この勘定こそ複式簿記において最も重要な勘定と考えたのである。物的勘定として、現金勘定、商品勘定、有価証券勘定 (主として手形)、株式勘定、冒険勘定、不動産勘定、動産勘定等の諸勘定を示した。そして第 3 の勘定として、人的勘定を解説したのである。この人的勘定には、人名勘定と会社名勘定が含まれている。

シーベ・オーダーマンは、複式簿記の勘定を、1. 資本金勘定と資本金勘定の補助勘定、2. 物的勘定、3. 信用証券勘定、4. 人的勘定に分類する²⁹⁾。次にその分類内容を示す。

1. 資本金勘定と資本金勘定の補助勘定

資本金勘定 (1) 損益勘定 (2) 商店の所有者勘定 (3) 家政費勘定 (4) 残高勘定
(5) 精算勘定 (6) 相続勘定

損益勘定の補助勘定 (1) 手数料及び委託料勘定 (2) 運送費勘定 (3) 営業費勘定
(4) 地代及び利息勘定 (5) 為替換算差額勘定

2. 物的勘定

(1) 現金勘定 (2) 商品勘定 (3) 不動産及び動産勘定

3. 信用証券勘定

I クラス (1) 受取手形勘定 (2) 紙幣勘定 (3) 公開信用証券勘定 (4) 株式勘定

II クラス 支払手形

4. 人的勘定

(1) 個人勘定 (2) 集合勘定

シェアーは、複式簿記勘定を、資本金勘定、人的勘定、物的勘定の 3 つに分類した。資本金勘定には、一般資本金勘定、損益勘定、家政費勘定、準備金勘定等を含めた。人的勘

定には、売掛金勘定、買掛金勘定、銀行勘定を示した。そして物的勘定には、現金勘定、商品勘定、有価証券勘定、手形勘定、不動産勘定他等を計上したのである⁶⁰⁾。

第5節 単式簿記と複式簿記の比較

シーベは、単式簿記と複式簿記の相違点と類似点を例題をもって示した。そして単式簿記の欠点と複式簿記の優位性を理論的に解説した⁶¹⁾。シーベは単式簿記を不完全簿記、複式簿記を完全簿記と定義付けている。そして単式簿記の欠点として、次の諸点をあげている。単式簿記は、複式簿記のように連絡のとれたシステムを基礎に、確立された規則に従っておらず、取引は任意的に記録されている。単式簿記の勘定は、組織的な規則によって結ばれておらず、その記入は単調である。単式簿記では、元帳には仕訳帳の人名勘定のみが転記され債権・債務の関係のみが示される。仕訳帳の現金勘定は現金帳に、また諸種の商品勘定は商品帳に転記される⁶²⁾。単式簿記において、損益計算は期末における財産目録の中で産出される。それは期末と期首の資本金を比較することによって計算される。純利益の明細に関しては、財産目録の検算の中で示される⁶³⁾。

これに対して複式簿記は、仕訳帳のすべての勘定が元帳に転記され、勘定が規則的に結合し、確立された組織に従って記録される。そして各勘定の残高は残高勘定に、損益計算は資本金勘定と損益勘定の中で示される⁶⁴⁾。

シェアーは、単式簿記と複式簿記について、シーベとほぼ同様の見解を示す。「単式簿記 (Die einfache Buchhaltung) は、企業の価値の循環 (Kreislaufes der Güterwerte der Sonderwirtschaft) 及び収益・費用 (Aufwendungen und Ertragnisse) を、完全にかつ組織的に表示することができない。」

「単式簿記では、自己資本 (Eigenkapitals) の額及び変化については計算できない、そこで純資産 (資本金 = reinen Vermögen) は、期首と期末の実地棚卸によって確認され、経営成績についても2つの財産目録を比較することによって明確となる⁶⁵⁾。」さらにシェアーは複式簿記 (Die doppelte Buchhaltung) を、組織的簿記 (systematische Buchhaltung) と称し、完全な簿記であると記述している。そして複式簿記は、企業の価値の循環のみならず損益も完全に示すことが可能であると論述している⁶⁶⁾。

1781年にフランクフルト・アム・マインで簿記書を出版したフリーユゲルも、単式簿

記と複式簿記を比較している。フリーゲルは、単式簿記または簡易簿記とは、債権と債務について計算を取扱う時に採用され、その目的は、債権と債務を正しく計算することにあると述べている。さらに複式簿記とは、債権・債務のみならず、現金及びその他のすべての取引について、その価値を決定し、その計算を取扱う時に採用される。その目的は、正確な債権・債務の計算のみならず、すべての取引の利益と損失残高の正確な計算にあると述べている。したがって、左右貸借の複式記入は、複式簿記のみならず、単式簿記にも可能なのである。また、フリーゲルは、不確定債権のための勘定 (Conto für zweifelhafte Schulden) と称する貸倒勘定について詳述している⁶⁷⁾。

1803年にプレスラウで簿記書を出版したメイスナーも単式簿記を不完全簿記、複式簿記を完全簿記と定義した。ただし、単式簿記をシーベよりも、より狭義に解釈した。複式簿記が、企業の全ての取引の記録を対象としたのに対し、単式簿記は企業の債権・債務に関する人名勘定のみを対象とした。単式簿記では債権者及び債務者の勘定のみを記録し、他の勘定及び損益計算は示されていない。すなわち、メイスナーは単式簿記を複式簿記の補助的手段と考えたのである⁶⁸⁾。

シーベの簿記書出版の4年後に出版されたオクスの簿記書も、単式簿記 (Einfache Buchhaltung) について例題を示し解説している。もちろん複式簿記については、完全簿記として詳細に250頁以上にわたって例題を示し解説している。しかし単式簿記については44頁のみにしかすぎない⁶⁹⁾。オクスの複式簿記は、日記帳、現金帳、仕訳帳、元帳を採用し、元帳では資本金勘定、損益勘定、残高勘定の中で損益計算を遂行している。そして単式簿記では、仕訳帳と現金帳、元帳を採用したが、元帳では取引の債権・債務に関する人名勘定のみが記録され、他の勘定は示されていない。もちろん損益計算はなされていない。オクスの単式簿記はフリーゲル、メイスナーの単式簿記と同様の内容を持つ。なお、アウグスプルクが、重要なドイツ簿記文献と並んで紹介したアメリカのマルシュの簿記書は、単式簿記書 (1832年、1853年) と複式簿記書 (1830年、1831年、1856年) が別々に出版されている。マルシュは単式簿記と複式簿記について次のように解説している。単式簿記は、企業取引の債権・債務に関する人名勘定を中心に考えた。帳簿は、日記帳と元帳の2冊を中心としたが、多くの補助簿を採用して、期末には期首の資本を比較して純利益を算出している。複式簿記については、日記帳、仕訳帳、元帳の三帳簿制を採用し、期

末には残高試算表の検証を通して、貸借対照表と損益計算書を作成している⁴⁰⁾。すなわち、18世紀から19世紀のドイツにおいては、完全簿記としての複式簿記に対し、単式簿記を簡略化された不完全簿記と解した。さらに単式簿記は狭義説と広義説に分類できる。狭義説では、フリーゲル、メイスナーやオクスのように、単式簿記を企業取引における債権・債務の詳細な関係を明解にする手段と考えた。広義説では、シーベ、オーダーマン、シェアーのように、単式簿記の帳簿（元帳）内では、損益計算は不明だが、財産目録の中で遂行されると解釈したのである。

第6節 まとめ

19世紀ドイツ簿記史上、シーベが果たした功績は大きい。シーベ簿記書の主な特徴として、次のようなことが主張できる。第1に、シーベは、複式簿記の起源をイタリアとし、世界最初の複式簿記文献の著者として、ルカ・パチョーリの名前をあげている。シーベの簿記書の中には、多くのイタリア語による専門用語が出てくる。シーベがパチョーリの「スムマ」(Summa)を読み、勉強していた可能性は十分に考えられる。

第2に、シーベはヨーロッパ中に吹き荒れたジョーンズのイギリス式簿記革命の嵐が去ろうとする時期にありながら、なおかつジョーンズのイギリス式簿記を否定する姿勢を明らかにした。シーベ以前、ドイツでは、ワグナー、メイスナー、ヒュングステート等が、ジョーンズのイギリス式簿記に反対している。多分、シーベは、シーベ以前のこれらの簿記書の見解を支持する態度を示したものと思われる。

第3にシーベは、単式簿記と複式簿記の類似点と相違点を、例題と解説をもって明らかにした。シーベは単式簿記を不完全簿記、複式簿記を完全簿記と定義した。単式簿記は、単純に簡略化された記帳方法であり、複式簿記は、完全に組織化された記帳方法と解説した。さらに単式簿記の本質的な欠陥と複式簿記の優位性を論述した。単式簿記では、日記帳、仕訳帳、元帳、現金帳、商品帳そして財産目録（検算を含む）が採用された。そして元帳は、債権・債務に関する人名勘定のみが記帳され、損益計算は行われていない。ただし、損益計算は財産目録の中で示されている。

これに対し、複式簿記では、日記帳、仕訳帳、元帳、その他多くの補助簿そして財産目録が採用された。そして元帳内では、資本金勘定、残高勘定、損益勘定が示され、損益計

算が遂行された。この日記帳、仕訳帳、元帳の三帳簿制は、伝統的なイタリア式簿記法であり、パチョーリにその起源を置くものである。なお、上述したように元帳の決算に際しては、損益勘定の振替、資本金勘定の振替、残高勘定の振替について、すべてを仕訳帳の仕訳記入を通して行っている。これはゲッセンス（1594年）以来、ドイツに伝わる大陸式決算を遂行したものである。

第4に、シーベは、諸勘定について独特の体系的分離を試みている。ただ勘定名にドイツ語の後にイタリア語も挿入されているので、イタリア語の文献を採用したものと思われる。

シーベは、勘定を、基本的勘定、物的勘定、人的勘定の3つに分類している。この勘定の分類方法は、シーベの後、オーダーマン、アウグスプルク、シェアー等によって参照され、改良しながら引き継がれて行く。

第5に、シーベは、シーベ以降の簿記書に、勘定のみならず多くの影響を与えた。例えば、シーベ・オーダーマンの簿記書は、シーベの簿記書の構造を基本として、簿記論を発展させたのである。シーベ・オーダーマンの簿記書は、シーベの文章をそのまま採用した箇所が多く見られる。

主として19世紀ドイツの多くの簿記文献を解説したアウグスプルクの簿記書には、シーベの簿記書が、重要な一冊の簿記書として紹介されている。また、シェアーが最初に学んだ簿記文献は、シーベの簿記書であったと言われている。19世紀中葉に公刊されたシーベの簿記書は、シーベ以前の簿記文献のみならずイタリア語の簿記文献をも参照しつつ、シーベ独特の簿記論を展開した。特に、単式簿記との比較を通して、複式簿記の特長と有益性を解説した。当時、シーベの簿記書は、出版以降十分なる好評を得た。そしてその後の簿記書に、多くの影響を与えたのである。

注

- (1) Schiebe, August, *Die Lehre der Buchhaltung, theoretisch und practisch dargestellt*, Grimma, 1836.
- (2) 15世紀末から18世紀にかけてのドイツ簿記史については、拙著『ドイツ簿記史論』森山書店、1994年を参照されたい。
- (3) メイスナーの簿記については、拙稿「『メイスナーの簿記書』に関する一考察」『経済論集』第96号、大東文化大学経済学会、2011年10月を参照されたい。
- (4) Augspurg G.D., *Die Grundlage der Doppelten Buchhaltung, Ein Nachtrag zu seiner Kaufmännischer Buchhaltung*, Bremen, 1863, S.15.
- (5) Schiebe, *a,a,O.*, S.7.
- (6) Schiebe, *a,a,O.*, S.5. ルカ・パチョーリの名前は、正式には、姓だけで呼ぶ時は、1人なのでパチョーロ、姓名で呼ぶ時は、ルカ・パチョーリ（パチョーリ家のルカ）となる。通例は、ルカ・パチョーリと呼ばれている。
- (7) 拙稿「『ワグナーの簿記書』に関する一考察」『経済論集』第95号、大東文化大学経済学会、2010年7月を参照。
- (8) Schiebe, *a,a,O.*, S.6.
- (9) 拙稿「ドイツ勘定学説に関する一考察」『経営論集』第5号、大東文化大学経営学会、2003年9月、25頁。
- (10) 安平昭二著『簿記・会計学の基礎』同文館、昭和61年4月、66頁。
- (11) Schiebe, *a,a,O.*, Inhalts-Verzeichniss.
- (12) 拙稿「『メイスナーの簿記書』に関する一考察」参照。
- (13) Schiebe, *a,a,O.*, SS.21 - 24.
- (14) Schiebe, *a,a,O.*, S.25.
- (15) Schiebe, *a,a,O.*, S.26.
- (16) Schiebe, *a,a,O.*, S.29.
- (17) Schiebe, *a,a,O.*, S.33.
- (18) Schiebe, *a,a,O.*, SS.64 - 65.
- (19) Schiebe, *a,a,O.*, S.37.
- (20) Schiebe, *a,a,O.*, SS.77 - 78.
- (21) Schiebe, *a,a,O.*, SS.79 - 80.
- (22) Schiebe, *a,a,O.*, S.91.
- (23) 詳しくは、拙著『ドイツ簿記史論』を参照されたい。
- (24) ゲッセンスの簿記論については、拙著『ドイツ簿記史論』163 - 180頁を参照されたい。
- (25) 正式には、ハイネは、元帳の左側・借方には Soll で、右側・貸方は Soll haben で表示している。拙著、前掲書、282頁。
- (26) フリュージェルの簿記論については、拙著『ドイツ簿記史論』329頁を参照されたい。
- (27) 拙稿「『ワグナーの簿記書』に関する一考察」57頁。
- (28) Siebe und Odermann, *Die Lehre von der Buchhaltung, theoretisch und praktisch dergestellt*, Leipzig, 1891. SS.120 - 180.
- (29) Siebe und Odermann, *a,a,O.*, SS.120 - 180.
- (30) 安平昭二著『簿記・会計学の基礎』86 - 87頁。
- (31) Schiebe, *a,a,O.*, S.304.
- (32) Schiebe, *a,a,O.*, S.305.
- (33) Schiebe, *a,a,O.*, S.305.
- (34) Schiebe, *a,a,O.*, S.305.
- (35) Schär, Johann Friedrich, *Buchhaltung und Bilanz*, Berlin, 1922. S.7.

- (36) Schär, *a, a, O.*, S.8.
- (37) 拙著『ドイツ簿記史論』329 - 330 頁。
- (38) 詳細は、拙稿「『メイスナーの簿記書』に関する一考察」を参照。
- (39) Ochs, A., *Bilanz-Jornal. Neu erfundene Methode, wodurch das Hauptbuch wegfällt, und vermöge welcher bei jedem Posten*, Köln, 1840.
- (40) 拙稿「『マルシュ簿記書』に関する一考察」35 - 50 頁。