

## 「ワグナーの簿記書」に関する一考察

片岡泰彦

### 第1節 まえがき

19世紀ドイツ簿記史の舞台は、1802年にマグデブルクで出版されたアンドレアス・ワグナー (Andreas Wagner) の簿記書『新完全かつ一般的簿記教科書』 (Neues Vollständiges und allgemeines Lehrbuch des Buchhaltens) によって、その幕は切って落された<sup>(1)</sup>。

18世紀末から19世紀にかけて、ヨーロッパ中に吹き荒れたトーマス・ジョーンズ (Thomas Jones) のイギリス式簿記の喧伝の嵐の中で、ワグナーは、イタリア式複式簿記に対するジョーンズの攻撃を批判しながらも、この自分の簿記書『新完全かつ一般的簿記教科書』出版の前年である1801年に、ジョーンズのイギリス式簿記書の翻訳書を、一部修正して出版したのである。

すなわち、ワグナーは、ジョーンズのイギリス式簿記を、ドイツで紹介しながらも、『新完全かつ一般的簿記教科書』の中では、複雑なイタリア式複式簿記を解説したのである。

そしてワグナーは、簿記書の序文 (Einleitung) の「簿記の発明」 (Von der Erfindung des Buchhaltens) の中で、ヨーロッパ会計史に関して数頁の解説を試みている。その解説の中で、ワグナーは、極めて奇妙な会計史に関する記述をしたことで、後世の会計史学者達の注目と批判を浴びることとなる。しかし、彼の簿記書の根底には、長い歴史の中で培われてきたドイツにおける複式簿記の伝統が見られるのである。本稿は15世紀に始まったドイツの簿記史が、16世紀、17世紀、18世紀と発展を続け<sup>(2)</sup>、さらに19世紀に入ってから進歩を継続して行く証<sup>あかし</sup>の第一歩として、ワグナーの簿記書の考察を試みたい。

### 第2節 ワグナーの会計史観

ワグナーは、歴史についての知識を持たない学問は、まったく不完全であるという思考

を有していた<sup>(3)</sup>。そして、簿記書の冒頭の序文「簿記の発明」の中で、ヨーロッパ会計史に関する興味深い論述を試みている。

次に、概観的にワグナーの会計史観を紹介してみたい。

「人々が、簿記を学問として認める最初の画期的な時期は、強大なイタリアの都市国家によって開始された。この開始の期間、ジェノヴァやヴェネツィアは、ヨーロッパ中の商業を完全に支配したのである。ヴェネツィア人は、自分達の船隊をもって、東インドのすべての商品を、アレクサンドリアからヴェネツィアへ輸入した。そして、さらにヴェネツィアからヨーロッパ全土へ輸出したのである。

同様に、ジェノヴァ人も、レバントの商業を一手に引き受けたのである。当然のことながら、商人達は、増大する取引に対応するため、自分達の帳簿を記録し、整理するための規則を考えなければならなくなった。」<sup>(4)</sup>

「そして簿記技術を習得する講義が遂行された。当時の古文書の中に、表現勘定 (Ausdrücke Conto) や複式簿記 (scritta doppia) が、見られたのである。やがて、この新しい学問は、なお不完全であったが、すぐに他の都市へと広まっていった。人々は利益計算を明らかにするために、たえずその学問を習得することを望んだのである。」<sup>(5)</sup>

さらにワグナーは、イタリアで考案された複式簿記の技術が、アウグスブルクやニュルンベルクの商人達の活躍によって、ドイツへ導入されたことを解説する。そしてアウグスブルクのフッガー家の会計についても論述する。

「特にアウグスブルクは、栄えた都市であった。アウグスブルクの人々は、ヴェネツィアの複式簿記を理解し、採用し、成果を上げたのである。強大なドイツ商人として有名なフッガー家は、熟練の簿記係を雇い入れた。アウグスブルクの私的図書館に保管されている注目すべき記念碑は、アントニウス・フッガー (Antonius Fugger) の1413年から1427年までの主要簿である。この帳簿は、完全にゴート語で記録され、はっきりしない記帳技術で締切られている。今日の我々の主要簿と類似している。」<sup>(6)</sup>

そして、ワグナーは、ルガ・パチョーリによる特別な文献についても述べている。

「サン・セポルクロ出身のフラ・パチョーリの『商人の完全な教育』 (La Scuola perfetta dei mercanti) が、1504年にヴェネツィアで出版されている。この本は246頁の印刷物であり、ドイツ人商館のジャコモ・ブルナーニ (Giacomo Brunani) に献呈された文献であ

る。この文献の中には、当時のヴェネツィア貨幣と財産の説明、さらに計算に関するごく簡単な解説」と複式簿記（*doppelten Buchhalten*または*nell' arte della scrittura doppia*）についての指導上の記述がある。」<sup>(7)</sup>と論述している。

ワグナーのヨーロッパ会計史に関する最初の解説の部分は、明白であり解りやすい。ただし、後半のアントニウス・フッガーの会計帳簿とルカ・パチョーリの1504年の文献については大きな疑問がある。

さらに、ワグナーは、1595年にフランクフルトで出版されたMartin Wildvogelsの*Anleitung zur künstlichen italianischen Praktika und Buchhaltung*について記述しているが、この文献の存在も疑わしい。

まずパチョーリの「スムマ」の部分出版である1504年の『商人の完全な教育』については、後世の何人かの会計史学者達が、ワグナーの文献を頼りに、調査を遂行したが発見できなかった。筆者もその1人であったが断念した。

ヤーメイも、「ただ一人の人（ワグナー）だけが、確実な証拠はないが、この本のコピーを見たと言っている。推定上の証拠では、そのような本は存在しなかったと私は結論づけている」<sup>(8)</sup>と記述している。

思うに、パチョーリの「スムマ」の一部分が、ヴェネツィアで出版されたとするならば、文献史上何らかの記録があるはずである。また「スムマ」の簿記論の部分は、13フォーリオ（26頁）以下のものなので、文献としては成り立たない<sup>(9)</sup>。したがって、そのようなものが出版されたということは信じられないのである。さらに、1595年のMartin Wildvogelsの文献についても記録が見当たらない。ヤーメイも、この文献のコピーの存在はないと述べている<sup>(10)</sup>。

そして、アントニウス・フッガーの会計帳簿についても、アントニウスという名前の会計帳簿（1413年～1427年）の期間も疑わしい。ただし、その存在の記録は、見当たらないが、戦災その他の事故で紛失した可能性がない訳ではない。しかし、その証拠もまったく存在しない。

以上、ワグナーの会計史観の一端を論述してみた。その内容には、多くの問題点が存在する。しかし、この問題点をもって、ワグナーの会計史観を否定すべきではない。ワグナーが、後世に与えた会計史観の重要性に注目すべきであると思われる。

### 第3節 トーマス・ジョーンズの簿記革命との関係

18世紀末、イギリスのエドワード・トーマス・ジョーンズ (Edward Thomas Jones) によって始められた簿記革命は、ヨーロッパ中に大きな影響を与えた。すなわち、1796年にブリストルで出版された「ジョーンズのイギリス簿記システム」(Jones's English System of Book-keeping)<sup>(11)</sup>は、ドイツ語、オランダ語、デンマーク語、スウェーデン語、フランス語、スペイン語そしてイタリア語へと翻訳<sup>(12)</sup>されたのである。

この簿記革命は、従来のイタリア式複式簿記を否定し、ジョーンズのイギリス式簿記を確立させようとするものであった。

このジョーンズの簿記革命について、ウルフは、「18世紀末に一つの世界적으로名声を博した文献が出版された。それは、1796年に『ジョーンズの英国式または複式簿記』というタイトルで、ブリストルの会計士であったエドワード・トーマス・ジョーンズによって出版された。本書の興味は、ジョーンズによって主張された方法—すなわち(発明者)の意見によれば、世界に簿記の革命を起こそうということにあるのではなく、むしろ彼の極めて天才的な宣伝方法にあった。ジョーンズは、自分の著書の出版に先立ち、イングランド銀行の総裁であるギルスや大ロバート・ピールのような有名人達の後援を得た。そして、特にギルスやピールが彼の英国式簿記に賛成して署名していたことを序文の中で明言している」<sup>(13)</sup>と論述している。

またブラウン会計史の中でフォーゴは、次のように述べている。「18世紀は、簿記の技術革命上、注目されるものはない。しかし18世紀末期になって、英語による簿記について最も広く知られた文献が出現した。イギリス簿記史は、イタリアにおけるパチョーリの文献も、オランダにおけるサイモン・ステヴィンの文献についても興味を有していない。ただ、ブリストルの会計士エドワード・トーマス・ジョーンズだけが、確実に、イギリスの国境を越えて、広く注目を浴びることに成功したのである。ジョーンズは、簿記の新システムと呼ばれるものを考案した。そして、1796年に、『見落としそうな最も価値のないエラーも不可能にする単式及び複式によるジョーンズの簿記システム、長期にわたり確立された方法上悪質な関係者から守るために有効な計算そして取引のすべての項目に適用、王の権威によって発明者に対する保証』という自負の下に、イタリア式簿記に大打撃を与える

ことを推し進めたのである」<sup>(14)</sup>

そして、ペンドルフは、「イギリス人・ジョーンズのイギリス式簿記システムは、単純に拡大した簿記教科書の下で、確実に第1級の地位を手に入れた。それは、ドイツでも完全に秀でた役割を果たし、そして短期間に流入した諸種の改新へ向って強い衝撃を与えた。ジョーンズの意義は、それまで無名であった彼の文献のために、誇大な広告を遂行したことである。彼は、自分の発明に特許権を与えようとした。そして有名なブリストルやロンドンの商人達（有名なロベルト・ピールやイングランド銀行の経営者）から推薦状を得た。そのようにして巨大な広告はその本を広く流布させるのに役立った」<sup>(15)</sup>と述べている。

ジョーンズの簿記書は、献呈文、イギリス式簿記システムの有利性の証明、免許状、序文の言葉、諸種のシステムの検討、3つのシステム（単式簿記、複式簿記そしてイギリス式簿記）の比較上の展望、イギリス式簿記の解明、学校におけるイギリス式簿記システムの教育上の計画、一般大衆申込のためのアドレス、そして日記帳（Day Book）と元帳（Ledger）の例題等からなる。

すなわち、ジョーンズの重要な簿記システムは、日記帳と元帳から構成される。日記帳は、左側の金額欄が1欄、右側の金額欄が2欄からなる。そして元帳は、左側の金額欄が5欄、右側の金額欄が5欄からなり、多数の金額欄からなる多欄式帳簿システムである。

上述したように、ジョーンズは、自分の著書を出版する前に、まさに天才的な宣伝方法を採用した。まずジョーンズは、イングランド銀行の総裁であるギルスや大口バート・ピールのような有名人達の後援を得た。さらに王室専売特許証を得た。そして、このジョーンズのイギリス式簿記法を使用することを欲する者は、使用免許権を得なければならないとしたのである<sup>(16)</sup>。

このジョーンズの嵐のような簿記革命の宣伝の中で、ドイツではある者は最初は支持し、ある者は無視し、ある者は真っ向から反対した。そのために、ドイツでは19世紀の初め、ジョーンズの簿記に関連して、または無関係に、多くの簿記書が出版された。ジョーンズ簿記書のドイツ語への最初の翻訳は、トーマス・マルテンス（Thomas Martens）によって、1800年にWeismalで遂行された。

第2の翻訳書は、1801年にライプツィヒで、ワグナーによって、多少の修正を加えて出

版された<sup>(17)</sup>。

ワグナー自身、最初は、ジョーンズ簿記の崇拜者であったように思える。しかし、やがてワグナーは、ジョーンズ式簿記の欠点に気づき、ジョーンズ簿記法は単式簿記と同様の欠点があると解説する<sup>(18)</sup>。そして最後に、ワグナーは、ジョーンズの発明に対する興味を失い、1807年出版のワグナーの文献の中で、新しいイギリス式簿記は、通常のイタリア式簿記の模倣と判断した。そしてイタリア式簿記こそ、ワグナーの経験から有効な方法であると結論づけたのである<sup>(19)</sup>。

ワグナーは、ジョーンズのイギリス式簿記が現れそして消え行く十数年間に、最初は賛同して翻訳し、最後には反対しさらに否定するという立場をとった重要人物である。そして、ワグナーが1802年に出版した簿記書の内容は、面白いことに、彼が前年（1801年）に翻訳したジョーンズのイギリス式簿記とは、まったく異なり、イタリア式簿記を基礎とする簿記論の解説である。その内容について、次に詳述する。

#### 第4節 簿記書の構造

ワグナーの簿記文献は、1. 序文、(1)簿記の発明、(2)簿記の教授法、(3)簿記の概略、(4)必要な簿記帳簿、2. 第1部、紹介された商業帳簿のシェーマとしての採用への手引、第2部、保存されない帳簿の私のシェーマにおける諸種の解説、3. 日記帳または第1次記録簿の例題、4. 仕訳帳例題、5. 現金帳例題、6. 財産目録（貸借対照表を含む）例題、7. ビランツ例題、8. 仕切・計算帳例題、9. 元帳例題等から構成されている。

ワグナーは、序文(3)の簿記の概略の中で、簿記理論について多くの解説を遂行している。

まず、ワグナーは、簿記を1つの学問 (Wissenschaft) と考えた。商人は、商売上、取引を完全に管理するためには、諸種の帳簿に記入しなければならない。そして、これらの帳簿を見ることにより、取引の真の姿をいつでも知ることができるのであると記述している。

そしてワグナーは、借方 (Debet) と貸方 (Credit) について、次のように解説している。

「借方 (Debet) には、人が受取ったすべてのもの、またはなお受取るべきすべてのもの

を記入する。概して、実際の資産の増加を記録し、決して減少は記録しない」そして「貸方 (Credit) には、人が支払うであろうもの、またはなお支払うべきものを記入する。そして実際の資産の減少を意味し、増加は意味しない」<sup>(20)</sup>

また、債務者 (Debtor) と債権者 (Creditor) についても次のように解説している。

「債務者 (Debtor) とは、取引によって何かを受取った人、または取引によって受取った物である」そして「債権者 (Creditor) とは、取引によって何かを与えた人、または取引によって与えた物である」<sup>(21)</sup>

ワグナーの解説に従えば、この借方と貸方、債務者と債権者の関係は、次のように図示できる<sup>(22)</sup>。

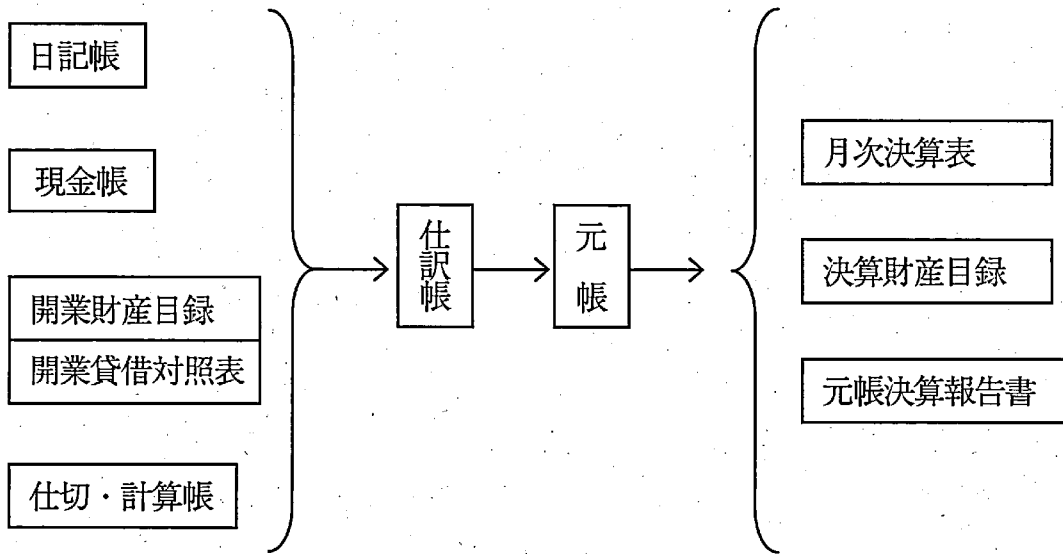
| 借方 (Debet) |             | 貸方 (Credit)      |             |
|------------|-------------|------------------|-------------|
| 商品         | Rthlr. 3800 | 3人の債権者3800Rthlr. |             |
|            |             | A氏               | Rthlr. 1000 |
|            |             | B氏               | 2000        |
|            |             | C氏               | 800         |
|            | Rthlr. 3800 |                  | Rthlr. 3800 |

この取引は、商品合計3800Rthlr. を、A氏、B氏、C氏より買入れたものである。左側・借方には、1人の債務者である商品勘定が記入され、右側・貸方には、3人の債権者であるA氏、B氏、C氏の3人の人名勘定が記入される。

ワグナーは、簿記記帳上、2つの方法があり、第1が単式簿記 (Das einfache Buchhalten) であり、第2が複式簿記 (Das doppelte Buchhalten) であるとしている。そして単式簿記とは、すべての取引を主要簿の借方と貸方へ記入する。そして取引の記入は簡単であり、複式の原理では記入されない簿記であると解説している。

そして複式簿記とは、すべての取引を借方とそれに対応する貸方へ記入する。そして借方と貸方の2つの側が見出される時、取引は明確になり、帳簿には、借方と貸方による複式で記録される簿記であると解説する<sup>(23)</sup>。

第1図 ワグナーの帳簿組織



## 第5節 帳簿組織

### I 種類

ワグナーが、序文の中で解説した帳簿組織は、日記帳 (Das Memorial)、現金帳 (Das Cassa-Buch)、仕切・計算帳 (Das Facturen und Calculatur-Buch)、商品突合わせ帳 (Der Waaren Scontro)、開業財産目録と開業貸借対照表、仕訳帳 (Das Journal) そして元帳 (Das Haupt-Buch) から成る。

そして例題でも、日記帳、仕訳帳、現金帳、仕切・計算帳、元帳等が作成されている。そしてさらに、決算において、月次決算表、決算財産目録、元帳決算報告書等が作成されている。解説された商品突合わせ帳は、例題の中では作成されていない。

### II 日記帳

ワグナーは、日記帳について解説し、例題でも示している。ワグナーは、日記帳を Memorial 以外にも、Strazze、Cladde、Manual そして Prima-Noten-Buch と呼んでいる。

ワグナーが例題で示した日記帳は、パチョーリや他の簿記書の著者が解説した日記帳と異なる。本来、日記帳とは、仕訳帳記入以前の詳細な取引の内容、とくに仕訳帳に記入できないような詳しい事柄を記入することに目的があった。パチョーリは、日記帳につい



て、毎日、毎時間発生する大小の商人のすべての取引を記入する帳簿であると解説している<sup>(24)</sup>。

ドイツでは、ハーゲル（1624年）、シュルツの第2簿記書（1695年）、ラーデマン（1682年）、ヘルムリンク（1685年）、ハイネ（1725年）、マーゲルセン（1772年）等の文献でも日記帳が示されている<sup>(25)</sup>。

しかし、ワグナーは、この日記帳に、主として商品の売上と仕入の記入帳としての役割を持たせた。貸方（Soll）欄には、売上商品名、数量、単価、金額等が記入され、借方（Haben）欄には、仕入商品名、数量、単価、金額等の項目が詳細に記入されている。そしてこの日記帳の内容の重要項目が、仕訳帳へ転記されている。

日記帳の最後に、一般残高（General Bilanz）勘定と損益（Gewinn et Verlust）勘定の計算が示されている。一般残高勘定の借方（Debet）の16人の債権者、すなわち資産合計金額70717Rthlr. 9Gr.から貸方（Credit）の13人の債務者、つまり負債合計金額43948Rthlr. 17Gr.を差引いた差額26768Rthlr. 16Gr.を資本金額とし、資本金勘定へ振替えている。さらに損益勘定の利益から損失を差引いた差額を資本金勘定へ振替えている。この内容は、そのまま仕訳帳でも示されている。

### Ⅲ 仕切・計算帳

ワグナーの解説によれば、仕切帳（Facturen-Buch）は、日記帳の補助簿（Nebenbuch）であり、国外（ライプツィヒ以外）から買入れた商品名、数量、単価、金額等を記入する帳簿である。計算帳（Facturen-Buch）は、正確には仕切帳と連結し、分離されないものである。そして取引上、買入れた商品の金額の算定を記録する帳簿である。

例題における仕切・計算帳には1801年1月から6月までの6ヶ月における国外（例えばロンドン、フィレンツェ、アムステルダム、ボーツェン、ハンブルク、ニュルンベルク等）から、買入れたコーヒー、タバコ、砂糖、ピメント<sup>(26)</sup>等の商品名、数量、単価、金額等が記入されている。この仕切・計算帳の項目は、仕訳帳へ移記されている。

### Ⅳ 現金帳

現金帳（Cassa-Buch）には、1801年1月1日から6月末日までの6ヶ月間の現金取引の

明細が、元帳形式で示されている。

左頁・借方 (Debet) には、現金の増加が、右側・貸方 (Credit) には現金の減少が計上されている。そして、それぞれ取引名、貨幣の種類、換算率、金額等が記録されている。すなわち、多くの国々の異種の貨幣を、マグデブルクのRthlr. (ライヒスターラー) に換算統一するための帳簿である。

そして、1月から6月までの1ヶ月ごとの現金残高が、現金帳の内で算出され、1月から5月までの月末の現金残高は、元帳の現金勘定の残高と一致する。ただし、6月末日の現金帳の残高と元帳の現金残高は一致しない。そして元帳の現金勘定の6月末日の残高13610Rthlr. が、決算財産目録の現金勘定の金額と一致している。

## V 開業財産目録

ワグナーの例題では、財産目録 (Inventarium) として、開業財産目録と決算財産目録の2つの財産目録が作成されている。開業財産目録も決算財産目録も、共に積極財産 (Activis) すなわち資産から、消極財産 (Passivis) すなわち負債を差引くことによって、我々の商業上の元金 (unsere Handlung-Masse) または純元金の残高 (Bleibt für die reine Masse) すなわち資本を算出する等式から構成されている。すなわち、資産-負債=資本の等式を基礎としている。

開業財産目録には、開業時 (1801年1月) の財政状態が示されている。資産23181Rthlr. 4Gr. 3Pf.から、負債3270Rthlr. 3Pf.を差引いた金額19911Rthlr. 4Gr.を資本として算出している。

パチョーリは、「簿記論」の第2章と第3章において、開業財産目録について詳述している<sup>(27)</sup>。

そしてドイツでは、開業財産目録については、ゲッセンス (1594年、ハンブルク)、ハーゲル (1624年、ハンブルク)、ラーデマン (1682年、1714年、ハンブルク)、デイベルン (1692年、コペンハーゲン)、ハーベリユウム (1707年、ライプツィヒ)、ハイネ (1725年、ライプツィヒ)、マーゲルセン (1772年、アルトーナ) 等が解説している。ドイツでは、伝統的な会計諸表の1つと言える<sup>(28)</sup>。

開業財産目録は、資産、負債そして資本等からなる。そして資産は、現金 (baarem

Gelde)、商品 (Waaren)、動産 (Mobilien)、良質の債権 (正式には債務者、guten Debitoren) からなり、負債には債務 (正式には債権者、Creditoren) からなる。

現金については、各国の通貨の種類と金額が示され、それをRthlr. (ライヒスタターラー) 貨幣に換算する計算が遂行されている。例えば800個のRand-Ducaten (ランド・デウカーテン) の場合、1 Rand-Ducatenが、2.75Rthlr.なので、 $800 \times 2.75Rthlr.$ で、2200Rthlr.となる。さらに換算に当たり、1 Rthlr.につき、0.125Rthlr.の通貨換算差額 (Agio) がつくが、この金額は $2200Rthlr. \times 0.125 = 275Rthlr.$ と換算される。従って $2200Rthlr. + 275Rthlr. = 2475Rthlr.$ で2475Rthlr.となるのである。

商品については、木綿 (Baumwolle)、コーヒー (Coffee) 等の種類、重量、単価、単価価格等が示され、最後に全体の合計額が計上されている。動産には、壺 (Vasen) 等価値ある小物の金額が計上されている。良質の債権は、企業が貸付けた5人の債務者ごとの金額と合計金額が示されている。

負債については、2人の債権者ごとの金額と合計金額が計上されている。そして最後に、上述したように資産から負債を差引いた金額を資本として計上しているのである。

開業財産目録の後に開業貸借対照表が作成されている。開業貸借対照表は、開業財産目録の内容を総括的に示したものである。

第2図 開業財産目録

ライプツィヒ 1801年

| 財産目録                           |                                | Rthlr.          | Gr.       | Pf. |
|--------------------------------|--------------------------------|-----------------|-----------|-----|
| A                              |                                |                 |           |     |
| 積極財産(資産)                       |                                |                 |           |     |
| 第1章                            |                                |                 |           |     |
| 現金                             |                                |                 |           |     |
| 次の諸種の硬貨を銀行家へ預け入れ、次の方式に従って算定した。 |                                |                 |           |     |
| 800個Rand-Ducaten               | 1個につき $2\frac{3}{4}$ Rthlr.    | 2200.           | —         |     |
|                                | 通貨換算差額 $12\frac{1}{2}$ P.C.    | 275.            | —         |     |
|                                |                                | Rthlr. 2475.    | —         |     |
| 500個Breslauer                  | 同上 $2\frac{3}{4}$ Rthlr.       | Rthlr. 1375.    | —         |     |
|                                | 通貨換算差額 $10\frac{1}{4}$ P.C.    | 140.22.6.       | 1515.22.6 |     |
| 180個leichte                    | $2\frac{3}{4}$ Rthlr.          | Rthlr. 495.     |           |     |
|                                | 通貨換算差額 $2\frac{1}{2}$ P.C.     | 12.9            | 507.9.—   |     |
| 280個wichtige Louis d'or        | 5 Rthlr.                       | Rthlr. 1400.    |           |     |
|                                | 通貨換算差額 $9\frac{1}{2}$ P.C.     | 133.            | 1533.—    |     |
| 150個leichte                    | 同上 5 Rthlr. $1\frac{1}{2}$ Gr. |                 | 759.9.—   |     |
| 80個Souvrains                   | 8 Rthlr. $19\frac{1}{2}$ Gr.   |                 | 705.—     |     |
| 420個Carolina                   | $6\frac{1}{3}$ Rthlr.          | Rthlr. 2660.    |           |     |
|                                | 割引 $4\frac{1}{4}$              | 108.10.         | 2551.14.  |     |
| 800個Laubthaler                 | a $1\frac{7}{12}$ Rthlr.       | Rthlr. 1266.16. |           |     |
|                                | 割引 $4\frac{3}{4}$ P.C.         | 57.10.6.        | 1209.5.6  |     |
| 協定通貨                           |                                |                 | 743.12.—  |     |
|                                |                                | Rthlr. 12000    |           |     |

|  |                                   |                      |        |                                       |      |      |
|--|-----------------------------------|----------------------|--------|---------------------------------------|------|------|
|  |                                   | 第2章<br>商品            | Rthlr. | 12000                                 |      |      |
|  |                                   | a.                   |        |                                       |      |      |
| 4 梱  | Smirn.<br>(省略)                    | 地下室の部屋<br>木綿         | Rthlr. | 678. 7. 6                             |      |      |
| 6 樽  | Martin.<br>(省略)                   | コーヒー                 | Rthlr. | 3679. 1. —                            |      |      |
|  |                                   | b                    |        |                                       |      |      |
|  |                                   | Paulinoの倉庫           |        |                                       |      |      |
| 2 袋  | 木綿<br>ログウッド<br>黄木                 | (省略)<br>(省略)<br>(省略) |        | 694. 16. —<br>223. 3. —<br>150. 1. 9. | 5425 | 4 3  |
| 第1章と第2章の合計   |                                   |                      | Rthlr. | 17425                                 | 4    | 3    |
|  |                                   | 第3章<br>動産            |        |                                       |      |      |
|  |                                   | すべての壺及び商業上の家具等価値あるもの |        | 138                                   | 8    | —    |
|  |                                   | 第4章<br>良質の債務者        |        |                                       |      |      |
|  | Per Philipp van Döhren in Hamburg |                      | Rthlr. | 1407. 1.                              |      |      |
|  | Louis Le Grand in Lyon            |                      |        | 1601. 15.                             |      |      |
|  | William Benfield in London        |                      |        | 1477. 18.                             |      |      |
|  | Abraham de Foer in Amsterdam      |                      |        | 893. 11.                              |      |      |
|  | Meyer et Comp. in Cöthen          |                      |        | 237. 19.                              | 5617 | 16 — |
|  |                                   |                      | Rthlr. | 23181                                 | 4    | 3    |
|  |                                   | 第5章<br>消極財産 (負債)     |        |                                       |      |      |
|  | An Peter Oestereicher in Triest   |                      | Rthlr. | 2725. 5. —                            |      |      |
|  | Ludewig Mörner in Prag            |                      |        | 544. 19. 3.                           | 3270 | — 3  |
|  |                                   |                      | Rthlr. | 19911                                 | 4    | —    |
| この積極財産から消極財産を差引いた差額が、<br>我々の資本19911Rthlr. 4Gr.である。 |                                   |                      |        |                                       |      |      |

第3図 開業貸借対照表

| 借 方                  |        |     |     | 貸 方                    |        |     |     |
|----------------------|--------|-----|-----|------------------------|--------|-----|-----|
|                      | Rthlr. | Gr. | Pf. |                        | Rthlr. | Gr. | Pf. |
| Per 現 金              | 12000  | —   | —   | An Peter Oesterreicher | 2725   | 5   | —   |
| — 一般商品               | 5425   | 4   | 3   | — Ludwig Mörner        | 544    | 19  | 3   |
| — 営業用動産              | 138    | 8   | —   | — 期首資本金                | 19911  | 4   | —   |
| — Philipp van Döhren | 1407   | 1   | —   |                        |        |     |     |
| — Louis Le Grand     | 1601   | 15  | —   |                        |        |     |     |
| — William Benfield   | 1477   | 18  | —   |                        |        |     |     |
| — Abraham de Foer    | 893    | 11  | —   |                        |        |     |     |
| — Meyer et Comp.     | 237    | 19  | —   |                        |        |     |     |
| Rthlr.               | 23181  | 4   | 3   | Rthlr.                 | 23181  | 4   | 3   |

## VI 仕訳帳

仕訳帳の貸借用語は、借方はPerで貸方はAnで表示されている。ただし、借方と貸方の表示形式は、伝統的な左右対照形式ではなく、上下形式が採用されている。

仕訳帳におけるPerとAnの貸借表示方法は、ドイツではハーゲル、ラーデマン、フライシャー、クリューゲルス等<sup>(29)</sup>の簿記書と同様である。

そしてこの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によるものである。ワグナーは、仕訳帳の貸借用語については、ヴェネツィア式簿記を採用したことになる。ただし、伝統的な左右対照形式は取り入れなかったのである。

仕訳帳へは、開業財産目録、仕切・計算帳、現金帳、日記帳等諸帳簿の項目から移記されている。ただし、4つの帳簿の中で詳細に記入された内容のうちの重要項目のみが仕訳帳に示されている。例えば、開業財産目録に示された現金項目の内容は省略され、現金勘定の12000Rthlr.の合計金額のみが移記されている。また、日記帳、仕切・計算帳、現金帳に示された詳細な内容は省略され、合計金額のみが仕訳帳に移記されている。会計期間は、1801年1月から6月までの6ヶ月間である。

ワグナーは、仕訳帳の最後に、元帳決算手続の仕訳を示している。ただし、この決算手続はまず日記帳で示され、同様の手続が日記帳から仕訳帳へ移記されている。すなわち、元帳決算の手続の仕訳は、日記帳と仕訳帳の2つの帳簿で示されているのである。

## 第4図 仕訳帳

1801年1月 ライプツィヒ

|   |   | 1月    |    |   |
|---|---|-------|----|---|
| 1 | 借方 (Per) 8人の債務者 Rthlr. 23181.4.3.<br>貸方 (An) 資本金勘定<br>次の項目は我々が営業の基礎としている積極項目である |       |    |   |
| 2 | 借方 現金勘定<br>営業の開始に際して、我々が基礎としている現金<br>有である 財産目録 1フォーリオ Rthlr. 12000              | 12000 | —  | — |
| 3 | 借方 一般商品勘定<br>我々が受取りそして倉庫に保管している商品である<br>財産目録 2フォーリオ                             | 5425  | 4  | 3 |
| 4 | 借方 営業用動産勘定<br>諸種の動産は次の通り、特別価格   | 138   | 8  | — |
| 5 | 借方 Philipp van Döhren ハムブルク<br>BcoMck. 2842.8 a $148\frac{1}{2}$                | 1407  | 1  | — |
| 6 | 借方 Louis Le Grand リヨン<br>Liv. 6449.10. a $74\frac{1}{2}$                        | 1601  | 15 | — |
| 7 | 借方 William Benfield会社 ロンドン<br>Lster. 234.2 a $6.7\frac{1}{2}$                   | 1477  | 18 | — |
| 8 | 借方 Abraham de Foer アムステルダム<br>Corrfl. 1624.10 a $137\frac{1}{2}$                | 893   | 11 | — |
| 9 | 借方 Meyer会社 Cöthen<br>Rthlr. 248.12. Preus. Corrt. a $4\frac{1}{2}$ P.C.         | 237   | 19 | — |
|   | Rthlr.  | 23181 | 4  | 3 |

|    |    |   |        |      |    |   |
|----|----|---|--------|------|----|---|
| 1  |    | 借方 (Per) 資本金勘定 Rthlr. 3270. -3.<br>貸方 (An) 2人の債権者 |        |      |    |   |
| 10 |    | 貸方 Peter Oesterreicher トリエステ a $97\frac{1}{2}$    | Rthlr. | 2725 | 5  | — |
| 11 |    | 貸方 Ludewig Mörner プラーグ a $97\frac{1}{2}$          | —      | 544  | 19 | 3 |
|    |    |   | Rthlr. | 3270 | —  | 3 |
| 3  |    | 借方 商品勘定 Rthlr. 5386. 17. —<br>貸方 3人の債権者           |        |      |    |   |
| 12 | 2  | 貸方 William Patteson ロンドン                          | Rthlr. | 5263 | 17 | — |
| 13 | 20 | 貸方 Breyer会社 アルトーナ                                 |        | 56   | 15 | — |
| 14 | 29 | 貸方 Lüdecke会社 マグテブルク                               |        | 66   | 9  | — |
|    |    |   | Rthlr. | 5386 | 17 | — |
| 15 |    | 借方 織物勘定 Rthlr. 736. 10. 6                         |        |      |    |   |
| 16 |    | 貸方 Louis Rippa Verviers                           | Rthlr. | 736  | 10 | 6 |

## Ⅶ 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。

元帳の左側・借方はDebetで、右側・貸方はCreditで表示されている。この貸借用語の方式は、ラーデマン、シュルツ（1662年版）、ヘルムリンク、デイベルン、クリューゲルス等と同様である<sup>(30)</sup>。

元帳に示された勘定科目には、資本金（Capital）勘定、一般残高（General Bilanz）勘



定、現金 (Cassa) 勘定、一般商品 (General-Waaren) 勘定、営業用動産 (Handlungs-Mobilien) 勘定、諸種の人名勘定、織物 (Tuch) 勘定、損益 (Gewinn et Verlust) 勘定、通貨換算差額及び利息 (Agio et Interesse) 勘定、経費 (Spesen) 勘定、共同家政費 (Gemeinschaftlicher Haushaltungs-Unkost) 勘定、手形 (Wechsel) 勘定、亜麻布 (Leinwand) 勘定、絹糸 (Seiden) 勘定、金銀 (Geld und Silber) 勘定等が示されている。

ワグナーの元帳決算は、損益勘定の利益と損失の差額を純利益として算出し、その金額を資本金勘定へ振替え、資本金勘定の残高、諸資産及び諸負債の各勘定残高を、一般残高勘定へ振替える伝統的な決算手続方法で行われている。

すなわち、損益勘定の利益と損失の差額6857Rthlr. 12Gr. 6Pf.が純利益として資本金勘定の貸方へ振替えられる。そして資本金勘定の残高26768Rthlr. 16Gr.が、期末の資本金額として一般残高勘定の貸方へ振替えられている。

この元帳における決算振替手続は、仕訳帳を通して遂行されている。この大陸式決算手続は16世紀のゲッセンスの簿記書ですで見られたものである。

しかし、ワグナーの興味深いことは、上述したように、仕訳帳での決算手続の前に、日記帳でも同様の決算仕訳を示したのである。すなわち、ワグナーは、元帳決算手続の仕訳を日記帳と仕訳帳の2冊の帳簿を通して遂行したのである。

次に元帳における主な勘定科目について解説しておく。

#### (1) 資本金勘定

元帳の最初に示された資本金勘定の左側・借方 (Debet) には、仕訳帳及び期首の財産目録から転記された1月1日の負債金額と一般残高勘定が示され、右側・貸方 (Credit) には、同じく仕訳帳と期首財産目録から転記された1月1日の資産金額と損益差額の純利益が計上されている。

すなわち、上述したように資本金勘定では、期首の資産金額23181Rthlr. 4Gr. 3Pf.に6ヶ月間の純利益6857Rthlr. 12Gr.が加えられ、この合計額30038Rthlr. 16Gr. 3Pf.から期首の負債金額3270Rthlr. 3Pf.を差引いた金額26768Rthlr. 16Gr.を期末の資本金額として一般残高勘定へ振替えているのである。

## (2) 一般残高勘定

一般残高勘定 (General-Bilanz Conto) では、左側・借方に14人の債権者、すなわち資産項目が、右側・貸方には、負債項目である13人の債務者と資本金勘定等の金額が計上されている。

ワグナーは、決算手続を、日記帳と仕訳帳の最後で詳細に示した。すなわち、まず諸資産勘定と諸負債勘定のすべての勘定項目の金額を一般残高勘定へ振替える。そして損益勘定の差額を純利益として、資本金勘定へ振替え、最後に資本金勘定を、一般残高勘定へ振替えている。

これらの詳細な決算振替手続は、日記帳と仕訳帳の中でのみ示され、一般残高勘定では、結果のみが計上されている。一般残高勘定の内では、 $資産 = 負債 + 資本$ の等式を基礎とする内容が示されているのである。

## (3) 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る。現金の受入と支払については、まず現金帳に詳細が示される。ここでは各国の諸種の通貨がまず計上され、それをライプツィヒのRthlr. 通貨に換算・統一される。

この現金帳で統一された金額が、仕訳帳へ移記され、仕訳帳から元帳へ転記される。

元帳での現金勘定は、1ヶ月ごとに残高が算出され、最後に6月末の現金残高13610Rthlr. が、一般残高勘定へ振替えられている。なおライプツィヒの通貨単位は、1Rthlr. (ライヒスターラー) が24Gr. (グロッシェン) であり、1Gr.は12Pf. (プフェンニヒ) である。

## (4) 一般商品勘定

一般商品勘定 (General-Waaren Conto) では、左側・借方に、一般商品の個々の仕入高と6ヶ月間の商品販売益が、右側・貸方に個々の売上高と一般残高が計上されている。

商品勘定の取引については、財産目録、日記帳、仕切・計算帳等で個々の商品取引の詳細な内容が示され、それらを総括した合計金額が、一般商品勘定として、仕訳帳へ記入されている。そしてこの仕訳帳から、元帳へ転記された内容が、元帳における一般商品勘定である。まさに商品勘定は総記法によって示されているのである。

そして決算においては、売上高－（仕入高－期末棚卸高）＝商品販売益の公式によって、商品販売益5963Rthlr. 13Gr. 6Pf.を導き出している。この商品販売益は、他の営業用動産勘定、金銀勘定、為替勘定他等とともに、損益勘定へ振替えられている。

#### (5) 損益勘定

損益勘定（Gewinn et Verlust Conto）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。

すなわち、6ヶ月間の利益額から、6ヶ月間の費用支出額を差引いた金額6857Rthlr. 12 Gr. 6Pf.を、6ヶ月間の純利益として、資本金勘定へ振替えているのである。

#### (6) 通貨換算差額及び利息勘定

通貨換算差額及び利息勘定（Agio et Interesse Conto）では、左側・借方には、通貨換算差損による現金勘定、3人の債権者に対する支払利息額、この勘定の貸借差額による損益勘定が計上され、右側・貸方には、通貨換算差益による現金勘定、債務者に対する受取利息等が計上されている。

すなわち、商人が通貨の異なる他国の商人との現金取引をする場合に、他国の通貨から自国の通貨に換算する際に、通貨換算差損益が発生する。そして通貨換算差損が生じた場合は借方へ記録し、通貨換算差益が生じた場合は貸方へ記録される。

さらに、支払利息が生じた場合は借方に、受取利息が生じた場合は貸方へ記録される。

そして通貨換算差益と受取利息の合計額から、通貨換算差損と支払利息の合計額を差引いた差額を、損益勘定へ振替えるのである。

#### (7) 為替手形勘定

商人は通貨の異なる他国の商人と取引をする場合に為替手形を使った。その際、両替商を通しての為替手形の決済は、相場の変動により、換算差損益が発生する。

その際、為替換算差損は、為替手形勘定（Wechsel Conto）の借方に記録され、為替換算差益は貸方へ記録される。そして最後に、為替換算差益合計額と為替換算差損合計額との差額を損益勘定へ振替えるのである。

第5図 元帳

| 1  |     |           |        |       |     | 1  |    |     |            |        |       |    |   |
|----|-----|-----------|--------|-------|-----|----|----|-----|------------|--------|-------|----|---|
| 借方 |     |           | 資本金勘定  |       |     | 貸方 |    |     |            |        |       |    |   |
|    |     |           | Rthlr. | Gr.   | Pf. |    |    |     | Rthlr.     | Gr.    | Pf.   |    |   |
| 1月 | 1日  | An 2人の債権者 | 1      | 3270  | —   | 3  | 1月 | 1日  | Per 8人の債務者 | 1      | 23181 | 4  | 3 |
| 6月 | 30日 | — 一般残高勘定  | 35     | 26768 | 16  | —  | 6月 | 30日 | — 損益勘定     | 35     | 6857  | 12 | — |
|    |     |           |        | 30038 | 16  | 3  |    |     | Rthlr.     | 30038  | 16    | 3  |   |
| 7月 | 1日  | 14人の債務者   | Rthlr. | 70717 | 9   | —  | 7月 | 1日  | 13人の債権者    | Rthlr. | 43948 | 17 | — |

| 1  |     |            |        |       |     | 1  |    |     |            |       |       |    |   |
|----|-----|------------|--------|-------|-----|----|----|-----|------------|-------|-------|----|---|
| 借方 |     |            | 一般残高勘定 |       |     | 貸方 |    |     |            |       |       |    |   |
|    |     |            | Rthlr. | Gr.   | Pf. |    |    |     | Rthlr.     | Gr.   | Pf.   |    |   |
| 6月 | 30日 | An*14人の債権者 | 35     | 70717 | 9   | —  | 6月 | 30日 | Per13人の債務者 | 35    | 43948 | 17 | — |
|    |     |            |        |       |     |    |    |     | — 資本金勘定    | —     | 26768 | 16 | — |
|    |     |            | Rthlr. | 70717 | 9   | —  |    |     | Rthlr.     | 70717 | 9     | —  |   |

※実際には16人の債権者である。

| 2  |    |           |        |       |     | 2  |    |    |             |       |       |    |   |
|----|----|-----------|--------|-------|-----|----|----|----|-------------|-------|-------|----|---|
| 借方 |    |           | 現金勘定   |       |     | 貸方 |    |    |             |       |       |    |   |
|    |    |           | Rthlr. | Gr.   | Pf. |    |    |    | Rthlr.      | Gr.   | Pf.   |    |   |
| 1月 | 1  | An 資本金勘定  | 1      | 12000 | —   | —  | 1月 | —  | Per 8人の債務者  | 6     | 6516  | 3  | — |
|    | —  | — 10人の債権者 | 5      | 8478  | 22  | 6  |    | —  | — 一般商品勘定    | 7     | 1416  | 20 | — |
|    | 31 | — 一般商品勘定  | 7      | 804   | 8   | 3  |    | 17 | — 為替勘定      | 9     | 3440  | —  | — |
|    |    | — 振替勘定    | 9      | 2800  | —   | —  |    | —  | — Cadidの企業  | 9     | 2800  | —  | — |
|    |    |           |        |       |     |    |    | 31 | — 残高のための新勘定 | —     | 4310  | 7  | 9 |
|    |    |           | Rthlr. | 24083 | 6   | 9  |    |    | Rthlr.      | 24083 | 6     | 9  |   |
| 省略 |    |           |        |       |     |    |    |    |             |       |       |    |   |
| 6月 | 1  | An旧勘定     | —      | 8934  | 20  | —  | 6月 | —  | Per10人の債務者  |       | 12841 | 3  | — |
|    | —  | 10人の債権者   | —      | 17516 | 7   | —  |    | 30 | — 一般残高勘定    |       | 13610 | —  | — |
|    |    |           | Rthlr. | 26451 | 3   |    |    |    | Rthlr.      | 26451 | 3     | —  |   |
| 7月 |    | ピランツの残高   | Rthlr. | 13610 |     |    |    |    |             |       |       |    |   |

| 3   |    |          | 借方     |       |     |   |    |    |                    |        |       | 3  |   |  |
|-----|----|----------|--------|-------|-----|---|----|----|--------------------|--------|-------|----|---|--|
|     |    |          | 一般商品勘定 |       |     |   |    |    | 貸方                 |        |       |    |   |  |
|     |    |          | Rthlr. | Gr.   | Pf. |   |    |    | Rthlr.             | Gr.    | Pf.   |    |   |  |
| 1月  | 1  | An資本金勘定  | 1      | 5425  | 4   | 3 | 1月 | 31 | Per現金勘定            | 7      | 804   | 8  | 3 |  |
|     | —  | — 3人の債権者 | 2      | 5386  | 17  | — |    | —  | — 4人の債務者           | 7      | 881   | 21 | — |  |
|     | 31 | — 現金勘定   | 7      | 1416  | 20  | — |    | —  | — William Patteson | 10     | 613   | 17 | — |  |
|     |    | — 3人の債権者 | 7      | 1559  | 15  | 6 |    | —  | — 2人の債務者           | 8      | 2402  | 21 | 6 |  |
| 省 略 |    |          |        |       |     |   |    |    |                    |        |       |    |   |  |
| 5月  | 31 | An現金勘定   | 30     | 2900  | 10  | — | 6月 | —  | Per 2人の債務者         | 32     | 675   | 6  | 6 |  |
| 6月  | —  | — 2人の債権者 | 31     | 269   | 10  | 6 |    | 30 | — 現金勘定             | 34     | 2937  | 20 | — |  |
|     | 30 | — 現金勘定   | 34     | 2357  | 4   | 9 |    | —  | — 営業用動産勘定          | 35     | 36    | 6  | — |  |
|     |    | — 損益勘定   | 35     | 5963  | 13  | 6 |    | —  | — 一般残高勘定           | 35     | 5513  | 17 | — |  |
|     |    |          | Rthlr. | 60142 | 23  | 9 |    |    |                    | Rthlr. | 60142 | 23 | 9 |  |
| 7月  | 1  | ピランツの残高  | Rthlr. | 5513  | 17  | — |    |    |                    |        |       |    |   |  |

| 4  |    |         | 借方      |     |     |   |    |    |           |        |     | 4  |   |  |
|----|----|---------|---------|-----|-----|---|----|----|-----------|--------|-----|----|---|--|
|    |    |         | 営業用動産勘定 |     |     |   |    |    | 貸方        |        |     |    |   |  |
|    |    |         | Rthlr.  | Gr. | Pf. |   |    |    | Rthlr.    | Gr.    | Pf. |    |   |  |
| 1月 | 1  | An資本金勘定 | 1       | 138 | 8   | — | 6月 | 30 | Per一般残高勘定 | 35     | 268 | 18 | — |  |
| 6月 | 30 | — 一般商品  | 35      | 36  | 6   | — |    |    |           |        |     |    |   |  |
|    | —  | — 損益勘定  | 36      | 94  | 4   | — |    |    |           |        |     |    |   |  |
|    |    |         | Rthlr.  | 268 | 18  | — |    |    |           | Rthlr. | 268 | 18 | — |  |
| 7月 |    | ピランツの残高 | Rthlr.  | 268 | 18  | — |    |    |           |        |     |    |   |  |

| 17 |    |           | 借方     |       |     |    |    |    |            |        |       | 17 |   |  |
|----|----|-----------|--------|-------|-----|----|----|----|------------|--------|-------|----|---|--|
|    |    |           | 損益勘定   |       |     |    |    |    | 貸方         |        |       |    |   |  |
|    |    |           | Rthlr. | Gr.   | Pf. |    |    |    | Rthlr.     | Gr.    | Pf.   |    |   |  |
| 5月 |    | An 6人の債権者 | 30     | 132   | 5   | 6  | 5月 | —  | Per 2人の債務者 | 30     | —     | 13 | 6 |  |
| 6月 | 30 | — 2人の債権者  | 36     | 3647  | 4   | —  | 6月 | 30 | — 10人の債務者  | 36     | 10636 | 8  | 6 |  |
|    |    | — 資本金勘定   | 36     | 6857  | 12  | *6 |    |    |            |        |       |    |   |  |
|    |    |           | Rthlr. | 10636 | 22  | —  |    |    |            | Rthlr. | 10636 | 22 | — |  |

※資本金勘定では、この6Pf.が削除されている。

## 第6節 決算諸表

ワグナー簿記書の特徴の一つとして、ワグナーは元帳の決算に当たり、いくつかの決算諸表を作成している。

これらの決算諸表は、3つに分類できる。第1が1月から6月までの月次決算表であり、第2が6月末日の決算財産目録である。そして第3が6月末日の元帳決算報告書(Rescontro über den Hauptabschluss)である。

第1の月次決算表は、試算表と仕訳帳の合計表からなる。そして1月から6月までの6

つの試算表のうち、1月の試算表は、1月末の元帳の合計試算表と残高試算表、そして仕訳帳の合計表からなる。そして元帳の合計試算表と仕訳帳の合計表の金額の一致をもって、正確か否かの検証を果している。

2月から6月までの1ヶ月ごとの5つの試算表は、各月ごとの5つの元帳の合計試算表と仕訳帳の合計表からなる。そして合計試算表と仕訳帳の合計表の各借方と貸方の合計金額の一致をもって、正確性の検証を遂行している。

第2の決算財産目録には、6月末日の決算時の財産状態が示されている。この財産目録には、資産 (Activis)、負債 (Passiv) の差額として資本 (Bleibt für die reine Massa) が示される。そして期末と期首の資本の差額から純利益 (Bleibt reiner Gewinn) が算出される。

そして資産には、現金、商品、営業用動産、織物、絹糸、金銀、良質の債権等の勘定と金額が計上される。負債には、債務 (諸種の債権者名) の勘定と金額が示される。

すなわち、期末の資産70717Rthlr. 9Gr.から負債43948Rthlr. 17Gr.を差引いた金額26768 Rthlr. 16Gr.を期末の資本として算出する。そしてこの期末の資本から期首資本19911Rthlr. 4Gr.を差引いた金額6857Rthlr. 12Gr.を純利益として計上しているのである。この純利益の金額は、元帳の損益勘定の差額から算出された純利益の額と一致する。

そして第3に元帳決算報告書 (Rescontro über den Haupt-Abschluss) が示されている。この報告書には、39フォーリオにわたる元帳勘定の決算残高が計上され、借方と貸方の合計金額の一致をもって正確性の検証がなされている。

次に、元帳決算報告書を、一部省略して示しておく。

## 第6図 決算報告書

| カルタ | 勘定の名前               | 元帳<br>借方 |        |     | 元帳<br>貸方 |        |     |
|-----|---------------------|----------|--------|-----|----------|--------|-----|
|     |                     | Rthlr.   | Gr.    | Pf. | Rthlr.   | Gr.    | Pf. |
| 1.  | 資本金勘定               | 43948    | 17     | —   | 70717    | 9      | —   |
| 2.  | 現金勘定                | 13610    | —      | —   | —        | —      | —   |
| 3.  | 一般商品勘定              | 5513     | 17     | —   | —        | —      | —   |
| 4.  | 営業用動産勘定             | 268      | 8      | —   | —        | —      | —   |
| -   | Gebrüder Eytelwein  | —        | —      | —   | 2498     | 6      | —   |
| 5.  | Philipp van Döhren  | —        | —      | —   | 349      | 14     | 6   |
| 7.  | William Benfield    | 2328     | 4      | 9   | —        | —      | —   |
| 8.  | Abraham de Foer     | 1086     | 7      | —   | —        | —      | —   |
| 9.  | Meyer et Comp       | 46       | 9      | 6   | —        | —      | —   |
| 10. | Peter Oesterreicher | —        | —      | —   | 2242     | 6      | 9   |
| 12. | William Patteson    | 3112     | 5      | —   | —        | —      | —   |
| 省 略 |                     |          |        |     |          |        |     |
| 36. | Gebrüder Schleyer   | —        | —      | —   | 251      | 23     | 6   |
| 37. | 絹糸勘定                | 258      | 19     | 9   | —        | —      | —   |
| 38. | Gebrüder Schröder   | —        | —      | —   | 5540     | 6      | —   |
| -   | Peter Aaland        | 4660     | 1      | —   | —        | —      | —   |
| 39. | Ludewig Hütter      | —        | —      | —   | 8743     | 16     | —   |
| -   | 金銀勘定                | 7313     | 20     | —   | —        | —      | —   |
|     |                     | Rthlr.   | 114666 | 2   |          | 114666 | 2   |

第7図 ワグナーの元帳決算概略図

|          |              |         |              |         |              |         |              |
|----------|--------------|---------|--------------|---------|--------------|---------|--------------|
| 1 一般残高勘定 |              |         |              | 1 資本金勘定 |              |         |              |
| →14人の債権者 | 70717        | 13人の債務者 | 43948        | 2人の債権者  | 3270         | 8人の債務者  | 23181        |
|          |              | 資本金     | 26768        | ← 一般残高  | 26768        | 損益      | 6857 ←       |
|          | <u>70717</u> |         | <u>70717</u> |         | <u>30038</u> |         | <u>30038</u> |
| 2 現金勘定   |              |         |              | 17 損益勘定 |              |         |              |
| 増加       | ××××         | 減少      | ××××         | 6人の債権者  | 132          | 10人の債務者 | 10636        |
|          |              | 一般残高    | 13610        | 2人の債権者  | 3647         |         |              |
|          |              |         |              | 資本金     | 6857         |         |              |
|          |              |         |              |         | <u>10636</u> |         | <u>10636</u> |
| 3 一般商品勘定 |              |         |              |         |              |         |              |
| 増加       | ××××         | 減少      | ××××         |         |              |         |              |
|          |              | 一般残高    | 5513         |         |              |         |              |
|          | <u>60142</u> |         | <u>60142</u> |         |              |         |              |

第7節 おわりに

ワグナーは、ジョーンズのイギリス式簿記が18世紀末に現れ、そして19世紀に入ってから消えて行く十数年間に、最初は賛同し、最後に反対するという立場をとった重要人物である。しかも、ワグナーが、1802年に出版した簿記書は、ジョーンズのイギリス式簿記とはまったく異なる内容を有していた。

このワグナーの簿記書の帳簿組織は、日記帳、仕訳帳そして元帳というパチョーリが論述したイタリア式簿記に基礎を置いている。しかし、ワグナーは、第1次帳簿として日記帳の他に、現金帳、仕切・計算帳そして開業財産目録と開業貸借対照表の2つの表を加え



たのである。

この第1次帳簿としての3つの帳簿と2つの表は、仕訳帳及び元帳へ転記するために作成されたものであるが、一部重複している個所があり、ワグナーの帳簿組織を複雑かつ難解なものにしたことは否定できない。しかし、複式簿記の完全性を期したワグナーの姿勢と解するならば、十分に評価できる点でもある。

財務諸表は、開業時と決算時に分類され、開業時としては開業財産目録と開業貸借対照表が示されている。そして決算時としては、月次決算表、決算財産目録、元帳決算報告書等が作成されている。開業時と決算時の財務諸表を通して、期首と期末の財政状態と6ヶ月間の純利益の額が明確となる。

元帳に設けられた勘定科目には、資本金勘定、一般残高勘定、現金勘定、一般商品勘定、営業用動産勘定、人名勘定、個別商品勘定、損益勘定、通貨換算差額及び利息勘定、為替手形勘定他等多くの勘定科目が見られる。

また、序文で解説された貸借 (Debet und Credit) の原理は、資産 (Vermögen) の増加 (+) と減少 (-) を基礎とする物的勘定学説の萌芽と言えるものである。

そしてワグナーは、簿記の本質を追求する上で歴史を重視し、論述した。ただし、歴史上の記述においていくつかの疑問点が見られた。しかし、このことがワグナーの簿記書の価値を損うものではない。むしろ、その後の簿記史研究に大きな刺激を与えたことを評価すべきものと思われる。そして、このワグナーの簿記書こそ、19世紀ドイツ簿記史の最初を飾る簿記文献と主張できるのである。

#### (注)

- (1) アンドレアス・ワグナーの簿記書は、雄松堂書店が1980年に再版した次の文献を使用した。  
*Andreas Wagner, Neues Vollständiges und allgemeines Lehrbuch des Buchhaltens für jede Art der Handlung passend, Zum Gebrauch für angehende Lehrer und Selbstlernende, wie auch für Handlungs-Schulen, Magdeburg, 1802.*
- (2) 15世紀から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) Wagner, Andreas, *Neues Vollständiges und allgemeines Lehrbuch des Buchhaltens*, S.7.
- (4) Wagner, *a,a,O.*, S.8.
- (5) Wagner, *a,a,O.*, S.8.
- (6) Wagner, *a,a,O.*, S.9.
- (7) Wagner, *a,a,O.*, S.9.

- (8) Yamey, B. S., (片岡泰彦訳), 「会計学文献概論 (1494-1800年)」—雄松堂フォーラムでのヤーメイ教授講演原稿の翻訳—「会計」森山書店、第137巻第4号、1990年4月号143頁。
- (9) パチョーリの『スムマ』の簿記論については、拙著『複式簿記発達史論』大東文化大学経営研究所、2007年3月、107頁—124頁を参照されたい。
- (10) Bywater and Yamey, *Historic Accounting Literature, a companion guide*, London, 1982, P.217.
- (11) Jones, Edward Thomas, *Jones's English system of book-keeping*, Bristol, 1796.
- (12) ジョーンズのイギリス式簿記システムの各国への翻訳書は、以下の通りである。  
ドイツ語では、Andreas Wagner, *Edward T. Jones neuerfundene einfache und doppelte englische Buchhalterey*, Leipzig, 1801がある。オランダ語では、N. A. Vestieu, *Nieuwe Methode van Boekhouden, zo wel Enkel als Dubbel*, Amsterdam, 1801がある。フランス語では、Jean Gabriel, *Méthode simplifiée de la Tenue des Livres*, Paris, 1803年がある。そして、イタリア語では、Andrea Bossi, *La contabilità mercantile italiana controllata dal Giornale Bilanciante*, Milano, 1816等の翻訳書がある。ただし、ペンドルフによるとドイツ語による第1の翻訳書は、Thomas Martensによって、1800年にWeismarで出版されている。Penndorf, Balduin, *Geschichte der Buchhalten in Deutschland*, Leipzig, 1913, S.195.
- (13) Woolf, Arthur H., *A Short History of Accountants and Accountancy*, London, 1912, P.139.拙訳『ウルフ会計史』法政大学出版局、昭和52年、143—144頁。
- (14) Brown, Richard ed., *A History of Accounting and Accountants*, Edinburgh, 1905, P.159.
- (15) Penndorf, *a, a, O.*, SS. 192—193.
- (16) 拙訳『ウルフ会計史』144頁。
- (17) 1801年に出版されたジョーンズ簿記書のワグナーの翻訳書の主要部分は、献呈文、イギリス簿記のための証明、翻訳者の序文、入門文、すべての3つのシステムの比較、イギリス式簿記（学校におけるイギリス式簿記教育の計画他）、アンドレアス・ワグナーからジョーンズ簿記への補足文、諸種のシステムの発生と考案の歴史、日記帳 (Memorial) と元帳 (Haupt-Buch) の例題、さらには複式による日記帳、仕切・計算帳、商品突合わせ帳他の例題等からなる。
- (18) Bywater and Yamey, *op. cit.*, P220.
- (19) Penndorf, *a, a, O.*, S.195.
- (20) Wagner, *a, a, O.*, S.21.
- (21) Wagner, *a, a, O.*, S.23.
- (22) この図は、本文S.24の図を参照して作成したものである。
- (23) Wagner, *a, a, O.*, S.29.
- (24) 拙著『イタリア簿記史論』森山書店、1988年、183頁。
- (25) これらのドイツ簿記書については、拙著『ドイツ簿記史論』を参照されたい。
- (26) ピメント (Piment) は、蜂蜜と香辛を加えたワインである。
- (27) パチョーリが解説した開業財産目録については、次の文献を参照されたい。拙著『イタリア簿記史論』176—180頁。拙著『複式簿記発達史論』146—147頁。拙稿『「パチョーリ簿記論」の問題点に関する一考察』大東文化大学経済学会『経済論集』第94号、2010年3月、40頁。
- (28) これらのドイツ簿記書については、拙著『ドイツ簿記史論』で詳しく論述している。
- (29) ハーゲル、ラーデマン、フライシャーそしてクリューゲルスの簿記書については、拙著『ドイツ簿記史論』を参照されたい。
- (30) ラーデマン、シュルツ、ヘルムリンク、ディベルン、クリューゲルス等の簿記書については、拙著『ドイツ簿記史論』で詳しく論述しているので参照されたい。