

「オーダーマンの簿記書」に関する一考察

片岡 泰彦

第1節 まえがき

カール・グスタフ・オーダーマンの簿記書『簿記教本、理論的及び実務上の解説』は、1891年にライプツィヒで出版された⁽¹⁾。本の扉の上段の著者名は、シーベ・オーダーマン (Schiebe und Odermann) と印刷されている。しかし下段の著者名では、オーダーマンの名前のみが印刷されている。内容上は、オーダーマンが、1836年に出版されたシーベの同名の簿記書⁽²⁾を修正・加筆したものと思われる。したがって、シーベとオーダーマンの2冊の簿記書には、同じ文章、同様の解説が多く見られる。しかし、オーダーマンは、シーベの簿記書に依存しつつも、独自の思想と独自の例題をもって十分に独立した簿記書を完成させたのである。したがって、オーダーマンの簿記書として考察を試みる。

現在ドイツには、14世紀から15世紀にかけて記録された多くの会計帳簿が保管されている。しかしこれらの帳簿には複式簿記の原理が採用されていなかった。特に、ハンザ諸都市の商人の会計帳簿には、複式簿記の原理が欠落していた。すなわち、単式簿記によって記録されていたのである⁽³⁾。しかし、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南ドイツへと複式簿記を導入した。そして南ドイツの商人達は、複式簿記の原理を採用し、会計記録を遂行したのである⁽⁴⁾。さらに、1494年ヴェネツィアで出版されたルカ・パチョーリの簿記論は、1549年にニュルンベルクで出版されたシュヴァイケルの簿記書によってドイツへ紹介された⁽⁵⁾。

そしてドイツでは、このパチョーリが論述した「ヴェネツィア式簿記」がイタリア式簿記として、16世紀、17世紀、18世紀そして19世紀にわたって出版された多くの複式簿記書の中で、発展して行くのである⁽⁶⁾。さらに、18世紀になるとこれらの簿記書の中から、単式簿記を解説する簿記文献が現れてくる。

ペンドルフ (B. Penndorf) によれば、単式簿記 (die einfache Bachhaltung) を最初に解説したのは、ハーベリウス (Habermus, 1701年) とマーペルガー (Marperger, 1701年) である⁽⁷⁾。そして、この単式簿記をフリーゲル (Flüger, 1741年)⁽⁸⁾、シュトリッカー (Stricker, 1799年) 等が論述している⁽⁹⁾。すなわち、ドイツにおける単式簿記についての文献上の概念は18世紀初頭に生まれたのである。

さらに19世紀に入ると、メイスナー (Meisner, 1803年)⁽¹⁰⁾ 及びシーベ (Schiebe, 1836年)⁽¹¹⁾ 等が、単式簿記と複式簿記の根本的相違点を明確に解説しようと試みた。メイスナーは、単式簿

記を複式簿記の補助手段とし、複式簿記を完全簿記、単式簿記を不完全簿記と定義付けた。

そしてシーベは、単式簿記を不完全簿記、複式簿記を完全簿記と定義した。さらに、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。ただし、単式簿記の記帳方法の中には、複式簿記の原理が採用されているのである。オーダーマンは、シーベと同様に、単式簿記との比較検討を通して、複式簿記の理論と基本的構造を、理論と実務の両面から解明することを努めている。本稿はオーダーマンの簿記書の分析によって、19世紀末ドイツにおける単式簿記と複式簿記の理論上の歴史的解析、さらには同時代の英米簿記書との関連性を考察する試みである。

第2節 簿記書の構造

次にオーダーマンの簿記書の構造を、目次に従い要約的に記述する。

第1部 序説 I. 簿記の概念 II. 商業帳簿設置の一般的必要性 III. 商業帳簿記入についての法的規制 IV. 商業帳簿の証明力 V. 簿記係と彼の特質 VI. 資産、商業資本、積極、消極、利益、財産目録 VII. 取引の意義、取引実行の可能性 VIII. 取引の記録、勘定、借方、貸方、抹消、反対記入、残高、フォーリオ数、頁数 IX. 簿記の方法 単式簿記と複式簿記

第2部 単式簿記

I. 単式簿記の諸帳簿

A. 単式簿記の主要簿

1. 日記帳 2. 現金帳 3. 売上帳 4. 仕入帳 5. 財産目録帳

B. 単式簿記の補助簿

1. 商品帳 2. 為替手形照合帳

II. 元帳への転記と補助簿等への記入

III. 取引進行上の課題と単式簿記の方法による記帳

次の日記帳に対する意見 日記帳

次の現金帳に対する意見 現金帳

仕入帳、 売上帳、 元帳、 商品帳、 為替手形帳、

IV. 照合、 誤記の修正、

V. 帳簿の締切、

(a) 商品帳の締切、 (b) 為替手形帳の締切、 (c) 元帳の締切、

VI. 財産目録の作成； 純資産と総利益の算出； 上述の試算 財産目録 利益の算出

VII. 小売業への単式簿記の適用

第3部 複式簿記

第1章 複式簿記の諸帳簿

A. 複式簿記の主要簿

I. 日記帳.

1. 原理、当該の債権者と債務者 2. 日記帳項目の教授 3. 単式及び仕訳済日記帳項目

II. 現金帳. III. 仕入帳と売上帳. IV. 仕訳帳. V. 元帳. VI. 人名勘定 元帳.

VII. 財産目録帳. VIII. 書簡覚書帳

B. 複式簿記の補助帳簿

I. 為替手形及び他の信用状の照合、商品及び貨幣の種類のため.

(a) 為替手形の照合. (b) 為替手形帳. (c) 有価証券照合.

(d) 商品帳、商品照合、在庫品元帳. (e) 注目商品控帳. (f) 商品品種照合

II. 発送費帳. III. 満期帳. IV. 営業費帳. V. 郵便税帳. VI. 営業用動産帳.

VII. 商品経費帳. VIII. 計算係または計算帳. IX. ビランツ帳. X. 発送費帳.

XI. 見本市帳

商業帳簿に関する最終の意見

第2章 主要簿の勘定

詳細は後述する。

第3章 繰越し. 点線記入または照合. 試算表. 誤記の訂正.

1. 繰越し. 2. 点線記入または照合. 3. 試算表. 4. 誤記の訂正.

第4章 帳簿締切の解説

1. 許可の作成及び受領した計算概要の検査.

計算可能な金利及び為替経費の記帳.

相場変動の調査. 外国人投資家の金利記入帳.

2. 財産目録. 3. 損益の確認;これに関する教育と損益勘定の締切

4. 決算ビランツ;勘定の締切とビランツ勘定の解説

第5章 複式簿記の原理に従って記載された企業取引の記帳

次の日記帳への解説 日記帳. 現金帳. 元帳.

単式簿記の本質的な欠陥と複式簿記の優位性を証明するための結論的意見

第4部 商事会社の会社経営における複式簿記の応用. 特に銀行業務、製造業務、海上貿易業務における勘定

I. 商事会社の簿記

1. 公開会社または通常会社の商事会社の計算管理.

2. 合資会社の計算管理. 3. 株式会社または匿名会社の計算管理.

4. 休眠会社の計算管理. 5. 共同事業への統合の計算管理

6. 会社解散上の整理.

II. 銀行業務の特別勘定. III. 製造業務の特別勘定

IV. 海上貿易業務の特別勘定.

第5部 公開商事会社における経営管理への複式簿記の実務的応用

I. 会社設立のための財産目録、ピランツ、財産目録の解説、II. 財産目録の記帳、経営状況、III. 日記帳、日記帳の解説、IV. 現金帳、現金帳の解説、為替換算差額帳、仕入帳及び売上帳の解説、V. 仕入帳、IV. 売上帳、VII. 仕訳帳、仕訳帳と元帳の解説、元帳への転記、VIII. 元帳、勘定関連帳に関する解説、IX. 勘定関連帳、X. 債務帳、XI. 商品帳、XII. 見積帳、XIII. 為替手形照合、1. 外国人為替手形の照合、2. マルク為替手形の照合、為替手形照合への解説、XIV. 有価証券照合、XV. 手形帳、XVI. ピランツ帳、XVII. 決算財産目録、ピランツ、財産目録の解説、帳簿締切と締切の解説。

第3節 単式簿記

オーダーマンは、シーベと同様に、複式簿記に比べて単式簿記をあまり重要視しなかったようである。なぜなら、複式簿記については、約400頁の頁数を複式簿記の解説と例題に費やした。しかし単式簿記については、約50頁しか解説と例題に使っていないからである。例えば、オーダーマンは次のように述べている。「単式簿記は、複式簿記のように本格的な組織に基づいていない」⁽¹²⁾「単式簿記は、小売業のような限られた規模の商店の取引を扱うには適している。すなわち債権と債務の計算関係を知ることを主要な任務とする。しかし大規模な種々の組織的に構成されている企業取引の詳細を知るためには、まったく適していない。」⁽¹³⁾

オーダーマンは、単式簿記の主要簿として、(1) 日記帳 (Memorial)、(2) 現金帳 (Kassebuch)、(3) 売上帳 (Einkaufsbuch)、(4) 仕入帳 (Verkaufsbuch)、(5) 元帳 (Hauptbuch)、(6) 財産目録 (Inventarierenbuch) 等について解説している。さらに補助簿として、(1) 商品帳 (Warenbuch) と (2) 為替手形照合帳 (Wechselscontro) についても説明している。そして、実際に例題として作成し示した帳簿は、日記帳、現金帳、商品名別商品帳、売上帳、仕入帳、元帳、為替手形照合帳、そして財産目録と損益計算書である。日記帳には、毎日の取引が単純に詳細に記録される。例題で示されるように、取引内容が文章形式で記入される。複式簿記と異なり、借方 (Sollen) または貸方 (Haben) のどちらか1つの勘定科目の内容と金額が記入されている。これらの勘定科目と金額は、元帳の各人名勘定へ転記される。ここではシーベが採用した日記帳、仕訳帳、元帳の三帳簿形式は採用されていない。仕訳帳は省かれ、日記帳と元帳の二帳簿制が示されている。現金帳には、現金取引における現金収入 (Einnahme) と現金支出 (Ausgabe) が記入されている。左側・借方 (Soll) には現金収入が、右側・貸方 (Haben) には現金支出が示されている。そして現金帳では、収入金額合計43671M60から支出金額合計26628M30を差引いた金額17043M30を現金有高として算出している。仕入帳は、商品買入帳と呼ぶべき帳簿である。この帳簿には、仕入先相手の人名、商品名、品種、番号、容積、重量、単価、合計金額等が仕入れ順に記入されている。売上帳は、商品売上帳と呼ぶべき帳簿である。この帳簿には、売上げた相手の人名、商品名、品種、番号、容積、重量、単価、合計金額等が売上げ順に記入されている。商品帳には、コーヒー (Kaffee)、精製糖 (Raffinad)、米 (Reis) 等

諸種の商品の仕入と売上による、収入 (Eingang) と支出 (Ausgang) が記録されている。そして各商品の品種、番号、単位、合計金額等について記入されている。例えば、精製糖勘定については、左側・借方に売上高と利益額が、右側・貸方には仕入高と期末棚卸額が記入されている。すなわち、1月5日にRaffinadから、精製糖2084kgを1250M40で買入れた。そして1月6日と20日にその内の313kgと409kgをBergmannとHänelに、200M32と267M90で売上げた。そして1月31日の棚卸残高は、844M44である。したがって商品の販売益は62M26となるのである。仕入帳と売上帳に、それぞれ日付順に記録された商品売買取引が、商品帳で各種商品別に分類され記録されているのである。ただし、あくまでも主要簿は、仕入帳と売上帳であり、商品帳は補助簿としている。元帳には、人名勘定のみが日記帳から転記されている。人名勘定は、資本金 (A. Heymann Kapital) 勘定、債務者 (=債権) 勘定、債権者 (=債務) 勘定に分類される。各勘定は、左側・借方 (Soll)、右側・貸方 (Haben) に分類される。そして債務者勘定では、借方が債権の増加、貸方が債権の減少で、その差額残高 (Saldo) が決算時の債務者 (=債権) の残高金額として貸方に示される。また、債権者勘定では、貸方が債務の増加、借方が債務の減少で、その差額残高 (Saldo) が決算時の債権者 (=債務) の残高金額として借方に示される。そして資本金勘定では、貸方が期首の資本金 (Eingebrachtes Kapital) 30000Mと利息 (Zinsen) 100Mと純利益 (Reiner Gewinn) 285M43の合計額30385M43が記入されている。そして借方では資本減少額300Mと純資本金 (reines Kapital) 30085M43が示されている。すなわち資本金勘定では、期首の資本金、期中の純利益そして期末の資本金が算出されている。この勘定における計算方式は、複式簿記の計算方法と同様である。財産目録は、1月31日の積極財産 (Aktiva =資産) と消極財産 (Passiva=負債) の残高が集められる。積極財産については、現金有高は現金帳から、棚卸商品は商品名別商品帳から、為替手形は日記帳から、営業用動産も日記帳から債務者は元帳の債務者勘定からそれぞれ移記されている。消極財産の債権者勘定の金額は、元帳の債権者勘定から移記される。そして、積極財産の合計額32900M95は、消極財産の合計額2815M52を差引いた金額30085M43を期末の純財産 (Reines Vermögen=資本金) として算出している。財産目録の後に損益計算書が作成されている。利益 (Gewinn) 額は、商品 (販売益)、為替手形、運送料、割引料の合計額である。そして損失 (Verlust) 額は、割引料、営業費、相場変動費、営業用動産、資本金利息の合計額である。そして各項目は、元帳、為替手形帳、現金帳、日記帳等から移記されている。この単式簿記の財産目録と損益計算書の作成方法は、複式簿記とは異なる複雑性と困難性が存在する。すなわち単式簿記の複雑性を招いている。シーベは、単式簿記の財産目録と財産目録の検算の中で、2つの損益計算方法を採用した。期末と期首の資本金額を比較することによって純利益を算出する方法と総利益から総損失を差引くことによって純利益を算出する方法である。そしてこの2つの純利益の一致をもって純利益の額の正当性を立証したのである。まさに単式簿記の中で、財産法と損益法による損益計算の方法を示した⁽¹⁴⁾。しかし、オーダーマンはこの方法をとらなかったのである。

第 1 図 単式簿記の日記帳

1 月 18 日

為替手形帳 1. 元 帳 4.	10	パリの Raymond Frères それを振出す(または私の為替手形のため) Uhlemann 商会、 Nr.4.3500 フラン、100 フランにつき 80.40 マルク M	貸方(Haben)	2814	—
為替手形帳 1. 元 帳 3.	12	ケムニッツの Gebr. Wolf、 為替手形で送金する(または送金手形) Nr.5. 180 ポンド、1 ポンドにつき 20.25 マルク ロンドンの Johnson 兄弟会社 割引料 3% 21 日分	貸方	3645 6	— 10
元 帳 4. 為替手形帳 1.	13	パリの Raymond Frères 彼等に送金する(または送金手形) Nr.5. 180 ポンド、1 ポンドにつき 20 マルク、 3 月 Johnson 兄弟、為替手形 17ds.から 16ds.へ発行する --- 4521.05 フラン、100 フランにつき 81 マルク M	借方(Sollen)	3662	05
元 帳 2.	21	ゲーラの A. Bergmann 割引 4%、1861.92 マルク 76 日のため	貸方	15	72
為替手形帳 1. 元 帳 7.	24	ハンブルクの Marcuard 商会 彼に振出す Nr.6 2193.35 割引料 4%を差引く	貸方	2178	70
元 帳 1.	26	当地の R.Methe、 割引料 4% 1250.40 マルク 69 日のため	借方	9	60
元 帳 3.	30	ケムニッツの Gebr. Wolf、 パリの Raymond Frères への報酬 彼の為替手形によって	借方	560	
元 帳 4.	30	パリの Raymond Frères ケムニッツの Gebr. Wolf の依頼に従って、計算による報酬 691.35 フローリン、100 フローリンにつき 81 マルク M	貸方	560	

第2図 単式簿記の現金帳

(借方)				(貸方)					
収入				支出					
		1月18日				1月18日			
元帳	1	現地の A.Heymann、現金を商業 資本金として投資する。	M30000	—	元帳	1	営業用動産のため支払う、1 フォーリオ	M600	—
	4	現地の F.T.Haymann から受取る、ジャワ・コーヒー10 袋 売上帳 10 フォーリオ	" 1635	90	元帳	2	現地の A. Heymann 家政費支払	" 300	—
為替手形帳 1.	8	現地の Gebr.Seiller から受取る。950f. 3月7日、アムステルダム、1fにつき 168.30M	" 1598	85	為替手形帳	3	現地の Adolf Wimmer に支払済、ジャワ・コーヒー 60袋、支払帳1 フォーリオ	" 9653	80
為替手形帳 1.	10	Uhlemann 商会 から受取る、Nr.4. 3500Fr. パリの Raymond Frères を通して、4月10日、100Fr につき 80.7M	" 2824	50	元帳	3	ケムニッツ Gebr.Wolf Gast 商会に支払済。彼の為替手形 M3000 " 1500	" 4500	—
元帳	14	費用徴収、赤ワイン 2樽。1 フォーリオ	148	45	元帳	9	ケムニッツ Gebr.Wolf Gast 商会に支払済。彼の為替手形 M3000 " 1500	" 4500	—
元帳	15	ケムニッツの Gebr.Wolf 現地の Robert Wilhelmi 商会からの計算による支払	" 2000	—	元帳	14	運送料と関税支払済、ハンブルクの赤ワイン 2樽、1 フォーリオ	" 145	95
	17	現地の Moritz Roth から支払、米20俵 売上帳1 フォーリオ	" 537	—	元帳	16	運送料、入荷関税と費用、プレーメンの米、100俵	" 220	25
元帳	21	ゲーラの Bergmann 為替手形で送金 20ds.	" 1846	20	元帳	25	現地の Th. Eichmann に支払済、彼の計算による補償金、22ds.仕入帳1 フォーリオ	" 2120	—
為替手形帳 1.	27	現地の G.A.Stölzner から Nr.6、2193.35M 受取る。3月24日、ハンブルク、割料 $3\frac{3}{4}\%$ 差引く 57日分	" 2180	70	元帳	1	26 現地の R.Methe 残高に対する私の支払い	" 1240	80
					元帳	4	29 パリの Raymond Frères、現地の		

第4図 単式簿記の元帳

借方(Soll)				ゲーラの A. Bergmann.				貸方(Haben)			
18				18				18			
1月	6	諸種の商品4月6日売上帳	1	M1861	92	1月	21	割引料-----日記帳	1	M 15	72
	18	同上、4月18日売上帳	1	" 1946	80		"	現金送金----現金帳	1	" 1846	20
							31	新計算の残高-----		" 1946	80
										M3808	72
				M3808	72						
2月	1	繰越残高		M1946	80						

借方				ケムニッツの Gebr. Wolf				貸方			
18				18				18			
1月	6	彼の為替手形、 Gast 商会 現金帳	1	M4500	—	1月	12	彼の送金手形、£180, ロンドン100£につき20.25M そして3% ---- 日記帳	1	M3651	10
	30	パリの Raymond Frères に支払日記帳	2	" 560			15	Robert Wilhelmi 商会 からの支払 ---- 現金帳		" 2000	—
	31	新計算の残高 -----		" 591	10					M5651	10
				M5651	10						
						2月	1	繰越残高		M5651	10

借方				A. Heymann, 資本金				貸方			
18				18				18			
1月	2	彼への支払 ---- 現金帳	1	M 300	—	1月	1	開始資本金 -- 現金帳	1	M30000	—
	31	残高、純資本金 ----		" 30085	43		31	利息 4% -----		" 100	
							"	純利益 -----		" 285	43
				M30385	43					M30385	43
						2月	1	繰越残高、純資本金		M30085	43

第5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

1月31日

I. 積極財産(Aktiva)				
1. 現金有高	現金帳 1 フォーリオ	M	17043	30
2. 棚卸商品				
	R.G.Nr.41/60. 20袋			
	ジャワ・コーヒー			
	正味 1239Kg、 $\frac{1}{2}$ Kg につき 134M	M3320.52.		
	130Brod 精製糖			
	正味 1362Kg、50Kg につき 31M	// 844.44		
	A.H.Nr.41/100. 60俵			
	食卓用米.			
	正味 6448Kg、50kg12M	<u>// 1547.52.</u>	5712	48
3. 有価証券としての為替手形				
	Nr.1.3 1800f.			
	アムステルダム 1f.につき 168.50M		3033	—
4. 営業用動産			575	—
5. 債務者 元帳				
	ゲラの A.Bergmann	M1946.80.		
	パリの Raymonnd Frères			
	4033.40Fr. 100Fr.につき 81M	// 3267.05.		
	ケムニッツの Paul Hänel	<u>// 1323.32.</u>	6537	17
	積極財産合計	M	32900	95
	II. 消極財産(Passiva)			
債権者、元帳				
	ケムニッツの Gebr.Wolf、	M 591.10.		
	ブレーメンの G.Öhler、	<u>// 2224.42.</u>		
	消極財産合計		2815	52
	純資産	M	30085	43

第6図 単式簿記の損益計算書

利益(Gewinn)

商 品

コーヒー	商品帳記入	1	フォーリオ	M309.52.
精製糖	〃	2	〃	〃 62.26.
米	〃	3	〃	〃 196.77.
シロツメクサの種	〃	4	〃	<u>〃 58.70.</u>
				M 627.25.
為替手形	為替手形帳	1	フォーリオ	〃 35.30.
運送料	現金帳	2	〃	〃 2.50.
割引料	日記帳	3	〃	<u>〃 9.60.</u>
				<u>M 674.65.</u>

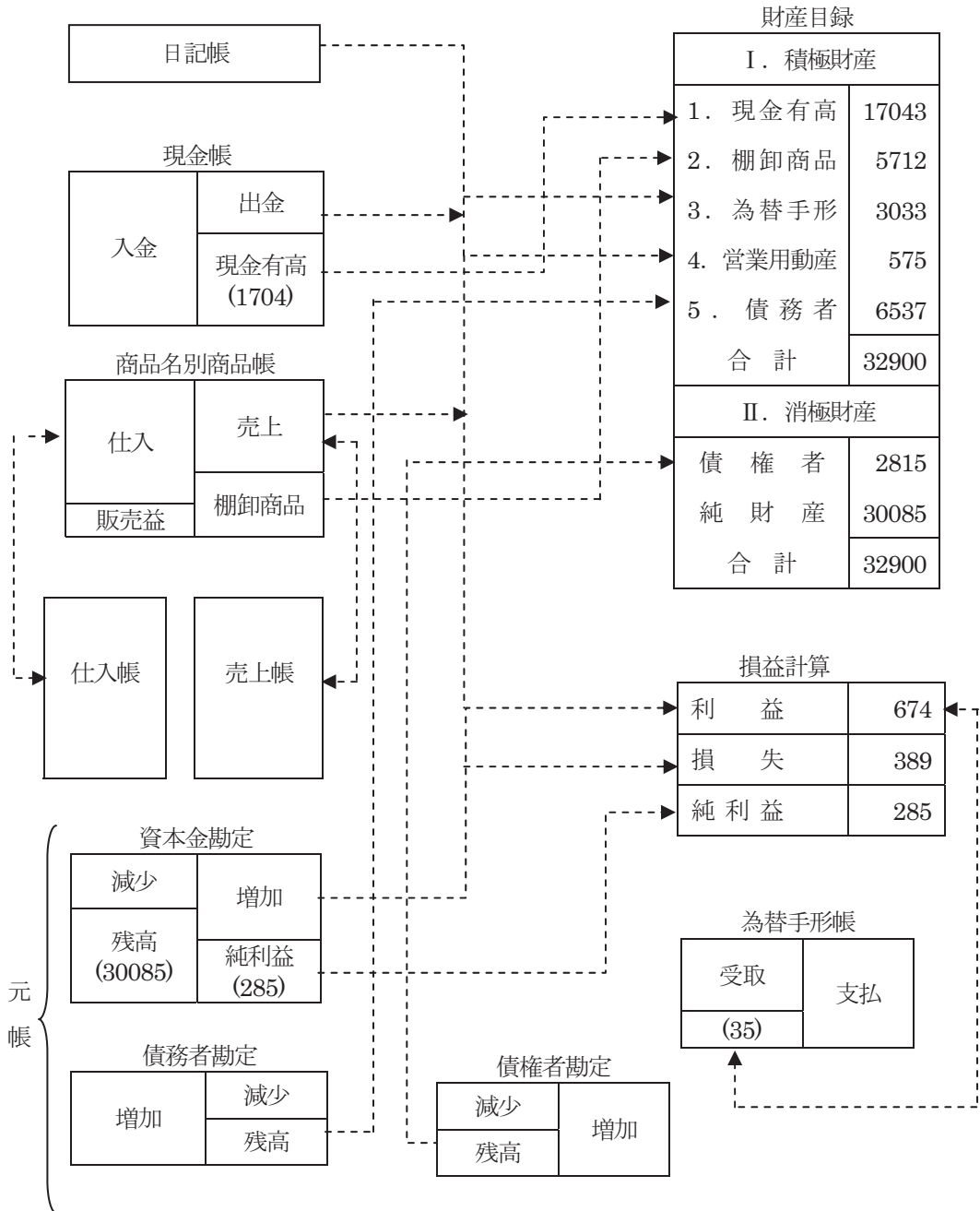
損失(Verlust)

割引料	日記帳記入	1	フォーリオ	M 15.72.
営業費	現金帳記入	1	〃	〃 227.50.
相場変動費	元帳記入	4	〃	〃 21. -
営業用動産	〃			〃 25. -
資本金利息	〃			<u>〃 100. -</u>
				<u>M 389.22.</u>

要約的再検討

総利益		M 674.65.
総損失		<u>〃 389.22.</u>
	純利益有高	<u>M 285.43.</u>

第 7 圖 單式簿記組織概略圖



第4節 複式簿記

I 帳簿組織

オーダーマンは、複式簿記 (Doppelte Buchhaltung) において、複式簿記の主要簿 (Hauptbücher der doppelten Buchhaltung) 8冊と補助簿 (Hilfsbücher) 11冊を解説している。主要簿としては、日記帳 (Memorial)、現金帳 (Kassebuch)、仕入帳 (Einkaufsbuch) と売上帳 (Verkaufsbuch)、仕訳帳 (Journal)、元帳 (Hauptbuch)、人名勘定簿 (Kontokorrentbuch)、財産目録帳 (Inventarienbuch)、書簡覚書帳 (Brief-Kopierbuch) 等である。そして、補助簿としては、照合 (帳) (Scontriur)、発送費帳 (Speditionsbuch)、満期帳 (Verfallbuch)、営業費帳 (Handlungskosten-Buch)、郵便税帳 (BriefportoBuch)、営業用動産帳 (Handlungsmobilien-Buch)、商品経費帳 (Warespesen-Buch)、計算係または計算帳 (Kalkulator-oder Kalkulations-Buch)、ピランツ帳 (Bilanzbuch)、発送費帳 (Kommissionsbuch)、見本市帳 (Messbücher) 等である。オーダーマンは、複式簿記では、シーベ以上に多くの主要簿と補助簿について解説した。しかし、例題では、日記帳、現金帳、元帳のみをもって複式簿記の組織を説明した。したがって、ここでは、例題の日記帳、現金帳、元帳のみを解説する。

II 日記帳

この例題における日記帳は、仕訳帳としての役割をも持つ。オーダーマンは、解説では日記帳、仕訳帳そして元帳の三帳簿制を採用した。これはパチョーリが解説した簿記法に基づいている。しかし、例題では、仕訳帳を省略して、日記帳から元帳へ直接に転記したのである。ある意味では、簡略化された簿記法を示した。ただし、複式簿記の日記帳は、単式簿記の日記帳とは異なり、数量、重量、単価等を省略し、借方と貸方の勘定科目名と金額のみを記入している。そして取引を仕訳記入するだけでなく、元帳決算における振替仕訳も示している。すなわち、損益勘定の差額を純利益として資本金勘定へ振替える。そして資本金勘定、現金勘定その他の勘定残高を残高勘定へ振替えるという振替仕訳が日記帳で示されているのである。ただし、貸借用語では、貸方のanのみが記入されている。借方のperは記入されていない。

III 現金帳

複式簿記の現金帳は、単式簿記の現金帳を簡略化した形式で作成されている。左側の借方 (Soll) に現金収入が、右側・貸方 (Haben) には現金支出が記入され、右側・貸方の最後に、現金収入と現金支出の差額17043M30が、現金残高 (Kassebestand) として記入されている。単式簿記では、現金帳の現金収入と支出の内容が詳細に記入されていたが、複式簿記の現金帳では簡略化され、勘定科目と金額のみが記録されている。元帳の現金勘定 (Kasse Konto) とは、ほぼ一致する。

IV 元帳

日記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Sollで、右側・貸方は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ーベの簿記書と同様である。すなわち、シュヴァイケル、ガムメルスフェルダー、ゲッセンズ、ザルトリウム、ハーゲル、シュルツ（第一簿記書）、ハイネ、フリーゲルス等が採用したドイツの伝統的な左右貸借表示形式である。元帳の勘定科目は、資本金勘定 (Kapital-Konto)、現金 (Kasse) 勘定、営業用動産 (Handlungsmobilien) 勘定、家政費 (Haushaltungskosten) 勘定、商品 (Waren) 勘定、為替手形 (Wechsel) 勘定、営業費 (Handlungskosten) 勘定、損益 (Verlust und Gewinn) 勘定、残高 (Bilanz) 勘定、ゲーラのA.ベルクマン (Bergmann) 等他の債権・債務の人名勘定である。オーダーマンの元帳決算は、シーベと同様に、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のである。まず、損益勘定の利益と損失の差額285M43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期末残高30085M43が、残高勘定へ振替えられる。そして他の諸勘定の期末残高が残高勘定へ振替えられている。この振替手続組織に、複式簿記の意義の一端が見られる。

V 例題の勘定科目

元帳における主要な勘定科目について次に解説する。

(1) 資本金勘定

資本金勘定は、左側・借方 (Soll) に家政費勘定と期末の資本金残高が示され、右側・貸方 (Haben) には期首の資本金額と損益勘定の利息と純利益が計上される。すなわち、期首資本金額30000Mに、利息100Mと純利益285M43を合計した金額30385M43から、家政費300Mを差引いた金額30085M43を期末資本金として算出している。

(2) 営業用動産勘定

左側・借方には、現金帳から転記された現金勘定が記入され、右側の貸方には日記帳から転記された損益勘定と残高勘定が記入される。すなわち、営業用動産を600Mで買入れ、損耗による損失額25Mを差引いた期末の評価額575Mが、残高勘定へ振替えられる。

(3) 家政費勘定

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・貸方には同額の資本金勘定が記入されている。すなわち、家政費として現金で支払われた300Mが、費用として資本金勘定へ振替えられているのである。

(4) 商品勘定

商品勘定は、ジャワ・コーヒー (Java-koffee)、精製糖 (Raffinad)、食卓用米 (Tabelreis) 等を統轄する一般商品勘定である。左側・借方には、商品仕入高と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。そして商品販売益621M13は損益勘

定へ、期末商品棚卸高5712M48は残高勘定へ振替えられている。すなわち、決算において、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。この計算方式はシーベと同様である。

(5) 人名（債権・債務）勘定

ゲーラのA.Bergmannを初めとして5人の人名勘定が記入されている。ゲーラのA.Bergmann、パリのReymond Frères、ケムニッツのPaul Hänelの3人は債権（＝債務者）勘定である。そして、ケムニッツのGebr.Wolf、ブレーメンのG.Öhlerは債務（＝債権者）勘定である。それぞれの勘定の残高金額が、残高勘定へ振替えられている。

(6) 為替手形勘定

為替手形勘定の左側・借方は、為替手形の増加額と為替差益が記入される。右側・貸方には為替手形の減少額と残高勘定が記入されている。すなわち、為替手形の増加額13263M80から減少額10266M10を差引いた2997M70が為替手形の残高となる。しかし実際には3033Mが存在するので35M30（3033M－2997M70）が為替差益として計上されるのである。

(7) 損益勘定

損益勘定の左側・借方には諸種の損失と資本金勘定が記入される。右側・貸方には諸種の利益が記入されている。すなわち、1ヶ月間の利益額が658M93からその1ヶ月間の損失額373M50を差引いた金額285M43を純利益（reiner Gewinn）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、営業用動産、商品勘定、為替手形勘定、3人の人名勘定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人の人名勘定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。ここでは資産－負債＝資本の等式が成立する。この方法は、メイスナー、シーベ等の簿記書と同様である。

VI 複式簿記勘定の分類方法

オーダーマンはシーベの複式簿記勘定の分類方法を受継ぎながら、独自の分類方法を解説した。シーベと同様に、体系的に組織化された分類方法を考案し、詳細な説明を試みた。次にオーダーマンの複式簿記における主要簿の勘定の分類方法を示す。

A. 資本金勘定と資本金勘定の補助勘定（Kapitalkonto und Hilfskonten des Kapitalkontos）

資本金勘定（Kapitalkonto）

1. 損益勘定（Verlust-und Gewinn-Konto）
2. 商店の所有者または店主の人名勘定元帳（Kontokorrent des Geschäftsinhabers oder Prinzipals）
3. 家政費勘定（Haushaltungskosten-Konto）
4. ビランツ勘定（Bilanzkonto）

5. 精算勘定 (Liquidationskonto) 6. 相続勘定 (Erbschaftskonto)
損益勘定の補助勘定 (Hilfskonten des Verlust-und Gewinn-Kontos)

1. 手数料または委託料勘定 (Provisions-oder Kommissions-Konto)
2. 運送費勘定 (Speditionskonto)
3. 営業費勘定 (Handlungskosten-Konto)
4. 地代または利息勘定 (Zinsen-oder Interessen-Konto)
5. 為替換算差額勘定 (Agiokonto)

B. 物的勘定 (Konten für sachliche Gegenstände)

1. 現金勘定 (Kassekonto)
2. 商品勘定 (Warenkonten)
 - A. 個別計算のための商品勘定 (Konten über Waren für eigene Rechnung)
 - (a) 各倉庫別商品勘定 (Konten über Waren auf eigenem Lager)
 - (b) 我々自身が調達した売却用の他人の倉庫の商品勘定 (Konten über Waren auf fremdem Lager, deren Verkauf wir selbst besorgen)
 - (c) 他人の委託による商品勘定 (Konten über Waren in Kommission bei einem Andern)
 - B. 他人の計算のための商品勘定 (Konten über Waren für fremde Rechnung)
 - C. 他人と共同計算による商品勘定 (Konten über Waren in Rechnung mit Andern)
3. 不動産及び動産に関する勘定 (Konten über Immobilien und Mobilien)
 - a) 不動産勘定 (Immobilienkonto)
 - b) 営業用動産または営業用器具勘定 (Handlungsmobilien-oder Handlungsutensilien-Konto)

C. 信用証券勘定 (Konten für kreditpapier)

- I クラス : (1) 受取手形勘定 (Konto der einzuziehenden Wechsel)
(2) 紙幣勘定 (Konto des Papiergeldes)
(3) 公開信用証券勘定 (Konten der öffentlichen Kreditpapiere)
(4) 株式勘定 (Aktienkonto)
- II クラス : 支払手形勘定 (Konto der zahlbaren Wechsel, Acceptationkonto)

D. 人的勘定 (Personenkonten)

1. 個人勘定 (Einzelkonten)
2. 共同勘定 (Sammel-oder Kollektiv-Konten)

第 8 図 複式簿記の日記帳

1 月 18 日

<u>8</u> 10	10	為替手形勘定 貸方 (an) パリの Raymond Frères、振出す等。	M	2814	
<u>8</u> 9	11	為替手形勘定 貸方 ケムニッツの Gebr.Wolf、送金する等。	M	3651	10
<u>10</u> 2	12	パリの Raymond Frères、 貸方 為替手形勘定 彼等に送金する等。	M	3662	05
<u>5</u> 7	21	商品勘定 貸方 ゲーラの A.Bergmann 割引料等。	M	15	72
<u>8</u> 14	24	為替手形勘定 貸方 ハンブルクの Mercuard 商会 振出す等。	M	2178	70
<u>6</u> 5	26	当地の R.Methe 貸方 商品勘定 割引料	M	9	60
<u>9</u> 10	30	ケムニッツの Gebr.Wolf、 貸方 パリの Raymond Frères 前者の計算のための後者の支払い 彼の為替手形 29.ds.Mts. 単位 81M 691.35Fr.	M	560	—
<u>15</u> 5	31	諸種の損益勘定 商品勘定、商品の利益のため -----	M	621	13
<u>8</u>		為替手形勘定、為替手形の利益のため -----	M	35	30
<u>12</u>		運送費勘定、運送費の利益のため -----	M	2	50
			M	658	93
<u>16</u> 1	31	損益勘定 貸方 諸口 貸方 資本金勘定 資本金 3000M に対する利息、資本金の 4%	M	100	—
<u>3</u>		貸方 営業用動産勘定 損耗による損失	"	25	—
<u>10</u>		貸方 パリの Raymond Frères 相場差異による損失	"	21	—
		貸方 営業費勘定 損失	"	227	50
				M	373
<u>1</u> 4	"	資本金勘定 貸方 家政費勘定 家政費のため、私が家政費勘定の残高を振替える。	M	300	
<u>16</u> 1	"	損益勘定 貸方 資本金勘定 私は損益勘定の差額である純利益を 資本金勘定へ振替える。	M	285	43

17	〃	残高勘定 貸方 諸口 次の残高、私の積極財産を締切る			
	2	貸方 現金勘定			
		現金有高 ----- M	17043	30	
	3	貸方 営業用動産勘定			
		動産見積り ----- //	575	—	
	5	貸方 商品勘定			
		棚卸商品 ----- //	5712	48	
	8	貸方 為替手形勘定			
		為替手形残高 ----- //	3033	—	
	7	貸方 ゲーラの A.Bergmann			
		残 高 ----- //	1946	80	
	10	貸方 パリの Raymond Frères			
		同様に、4033 フラン、100 フランにつき 81 マルク //	3267	05	
	13	貸方 ケムニッツの Paul Hänel			
		同様に ----- //	1323	32	
		M	32900	95	
17	31	諸口 貸方 残高勘定 次の残高勘定、私の消極財産の決算による、そして純資本			
	6	ケムニッツの Gebr.Wolf、残 高 ----- M	591	10	
	11	ブレーメンの G.Öhler 同様に //	2224	42	
	1	資本金勘定 残高そして私の純資本金 ----- //	30085	43	
		M	32900	95	

第9図 複式簿記の元帳

1 借方(Soll)				資本金勘定				貸方(Haben) 1			
18				18				18			
1月	31	貸方(An)家政費勘定 日記帳	2	M 300	—	1月	1	借方(Per)現金勘定 -- 現金帳	1	M 30000	—
	"	" 残高勘定 "	3	" 30085	43		31	" 損益勘定利息 -- 日記帳	2	" 100	—
							31	" 純利益 - - - - - "	2	" 285	43
				M30385	43					M30385	43
								借方 残高勘定		M30085	43

2 借方				現金勘定				貸方 2			
18				18				18			
1月	1	貸方 資本金勘定 現金帳	1	M 30000	—	1月	1	借方 営業用動産勘定 現金帳	1	M 600	—
	4	" 商品勘定 "	1	" 1635	90		2	" 家政費勘定 "	1	" 300	
	8	" 為替手形勘定 "	1	" 1598	85		3	" 商品勘定 "	1	" 9653	80
	10	" 同上 "	1	" 2824	50		7	" 為替手形勘定 "	1	" 4620	
	14	" 運送費勘定 "	1	" 148	45		9	" G.W.Chemnitz "	1	" 4500	
	15	" G.W.chemnitz "	1	" 2000	—		14	" 運送費勘定 "	1	" 145	95
	16	" 商品勘定 "	1	" 537	—		16	" 商品勘定 "	1	" 220	25
	21	" ゲーラの A.Bergmann	1	" 1846	20		25	" 同上 "	1	" 2120	
	27	" 為替手形 "	1	" 2180	70		26	" 現地の R.Methe "	1	" 1240	80
	31	" P.H.Chemnitz "	1	" 900	—		29	" パリの R. Frères "	1	" 3000	
							31	" 営業費勘定 "	1	" 227	50
							"	" 残高勘定 日記帳	2	" 17043	30
				M43671	60					M43671	60
2月	1	貸方 残高勘定		M17043	30						

3 借方				営業用動産勘定				貸方 3			
18				18				18			
1月	1	貸方 現金勘定 -- 現金帳	1	M 600	—	1月	31	借方 損益勘定 --- 日記帳	2	M 25	—
							"	" 残高勘定 "	2	" 575	
				M 600	—					M 600	
2月	1	貸方 残高勘定		M 575	—						

7 借方

ゲーラのA.Bergmann

貸方 7

18..					18..				
1月	26	貸方 商品勘定、商品のため 4月6日... 売上帳	1	M 1861 92	1月	21	借方 商品勘定、割戻料のため 日記帳	1	M 15 72
	"	" 同上 同上のため 4月18日... "	1	" 1946 80		"	" 現金勘定、支払のため 現金帳	1	" 1846 20
				M 3808 72		31	" 残高勘定 --- 日記帳	2	" 1946 80
									M 3808 72
2月	1	貸方 残高勘定 -----		M 1946 80					

8 借方

為替手形勘定

貸方 8

18..					18..				
1月	7	貸方 現金勘定 --- 現金帳	1	M 4620 -	1月	8	借方 現金勘定 -- 現金帳	1	M 1598 85
	10	" パリの Raymond. Frères ---- 日記帳	1	" 2814 -		10	" 同上 ----- "	1	" 2824 50
	11	" カニツの Gebr.Wolf -- "	1	" 3651 10		12	" パリの Raymond. Frères ---- 日記帳	1	" 3662 05
	24	" ハブルクの Mercuard 商会 --- "	1	" 2178 70		27	" 現金勘定 --- 現金帳	1	" 2180 70
	31	" 損益勘定、利益 -- "	1	" 35 30		31	" 残高勘定 --- 日記帳	3	" 3033 -
				M13299 10					M13299 10
2月	1	貸方 残高勘定 -----		M 3033 -					

15 借方

営業費勘定

貸方 15

18					18				
1月	31	貸方 現金勘定 現金帳	1	M 227 50	1月	31	借方 損益勘定 日記帳	2	M 227 50

16 借方				損益勘定				貸方 16			
18						18					
1月	31	貸方 諸種の損失 日記帳	2	M 373	50	1月	31	借方 諸種の利益 日記帳	2	M 658	93
		" 資本金勘定・純利益	2	" 285	43						
				M 658	93					M 658	93

17 借方				残高勘定				貸方 17			
18						18					
1月	31	貸方 現金勘定 日記帳	2	M 17043	30	1月	31	借方 ケムツのGehr.Wolf 日記帳	3	M 591	10
		" 営業用動産勘定 "	2	" 575	—			" ブレーンのG.Öhler "	3	" 2224	42
		" 商品勘定 "	2	" 5712	48			" 資本金勘定 "	3	" 30085	43
		" 為替手形 "	3	" 3033	—						
		" ケーラのA.Bergmann	3	" 1946	80						
		" パリのRaymond.Frères	3	" 3267	05						
		" ケムツのPaul Hänel	3	" 1323	32						
				M32900	95					M32900	95

第5節 単式簿記と複式簿記の比較検討

I オーダーマンの見解（要約）

次にオーダーマンが示した単式簿記と複式簿記の内容を要約して易しく解説しておく。

A 単式簿記

- (イ) 日記帳には、取引における借方または貸方のどちらか一つが記入されている。
- (ロ) 元帳には人名勘定のみが記入されている。ただし、資本金としての人名勘定が含まれ、資本金勘定の中で純利益が算出されている。
- (ハ) 現金帳、商品名別商品帳、元帳等には、左右貸借対照の複式簿記の原理が採用されている。
- (ニ) 財産目録と損益計算書は、各種の帳簿から転記され作成されている。
- (ホ) 財産目録と損益計算書の中では、積極財産（＝総資産）－消極財産（＝総負債）＝純資産の等式によって、純資産の額が算出される。そして収益－損失＝純利益の等式によって純利益が算出される。さらに元帳の資本金勘定の内では、開始資本金と期末資本金の比較から純利益が算出されている。

オーダーマンも、シーベと同様に、期末と期首の資本金の比較による純利益と収益と費用の比較による純利益の金額の一致をもって損益計算の正確性を立証しているのである。

B 複式簿記

- (イ) 日記帳は、1つの取引を左右貸借対照の複式で記入され、仕訳帳としての役割を果たす。元帳における損益勘定、資本金勘定そして残高勘定の振替仕訳が記入されている。
- (ロ) 元帳は左右貸借対照の複式記入からなる。元帳には、現金勘定、営業用動産勘定、商品勘定、為替手形勘定そして資本金勘定以外に損益勘定と残高勘定が設けられる。そして損益勘定の差額が純利益として資本金勘定に振替えられ、残高勘定にはすべての勘定残高が集められる。残高勘定が残高試算表としての役割を果たす。

II イングリスの見解（19世紀イギリスにおける単式簿記と複式簿記）

シーベやオーダーマンの簿記書が出版されたのは19世紀である。この19世紀の同時期に、英米においても単式簿記及び複式簿記に関する簿記書が出版された。イングリスの簿記書『単式及び複式記入による簿記』は、1872年に、イギリスのロンドン及びエジンバラで出版された⁽¹⁵⁾。この簿記書は、我が国では明治6年（1873年）と明治10年（1877年）に、加藤斌が『商家必用』という題名の翻訳書を出版したことで有名である⁽¹⁶⁾。イングリスは、単式簿記（single entry）と複式簿記（double entry）を、例題を作成し詳しく解説している。しかし、ここでは、重要点のみを要約して記述しておく。

A 単式簿記

- (イ) 主として小売商に採用され、複式簿記より単純である。
- (ロ) すべての取引は、日記帳、仕切帳、現金帳、手形帳に記入される。この4冊の帳簿から元帳へ転記される。
- (ハ) 元帳には、人名勘定、銀行名勘定、備品勘定、貸倒損失勘定、商品勘定、営業費勘定、損益勘定、資本金勘定、残高勘定が設けられている。そして元帳は複式簿記の原理が採用され、左右貸借対照の形式で記入されている。
- (ニ) 損益勘定の貸借差額から算出された純利益の額が、資本金勘定へ振替えられ、資本金勘定の残高及び資産及び負債勘定の残高が残高勘定へ振替えられる。そして左右貸借の合計額の一致をもって締切られる。したがってこの勘定は、貸借対照表 (Balance Sheet) と明記されている。単式簿記というよりは、簡略式簿記と言うべき簿記組織である。

B 複式簿記

- (イ) 複式簿記は、主として大型店に採用され、その取引も大量の場合が多い。
 - (ロ) すべての取引は、日記帳、仕切帳、現金帳、手形帳等に記入される。さらに、これらの帳簿から仕訳帳を通して (通さない場合もある)、元帳へ転記される。
 - (ハ) 元帳では、人名勘定、銀行名勘定、受取手形勘定、支払手形勘定、商品勘定、商品名別商品勘定、現金勘定、備品勘定、割引勘定、利息勘定、手数料勘定、営業費勘定、損益勘定、資本金勘定等が設けられている。
 - (ニ) 決算において、損益勘定の貸借差額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、資産勘定、負債勘定の残高が、貸借対照表に振替えられる。さらに貸借対照表での左右貸借の合計金額の一致をもって、計算の正当性が立証されている。
- イングリスの複式簿記の目的は、資本と利益の算出を明確にすることであった。

III マルシュの見解 (19世紀アメリカにおける単式簿記と複式簿記)

クリストファー・コロンブス・マルシュは、単式簿記教科書を、1832年と1853年に出版している。そして複式簿記教科書は、1830年と1831年に出版している⁽¹⁷⁾。ともに19世紀のアメリカのニューヨークそしてバルチモアで刊行された簿記書である。わが国では、小林儀秀がこれらの簿記教科書を翻訳した。明治8年(1875年)3月と10月に『馬耳蘇氏記簿法』を、そして明治9年(1876年)9月に『馬耳蘇氏複式記簿法』(3冊本)を公刊したことは有名な話である⁽¹⁸⁾。マルシュの論述した単式簿記 (Single-entry Book-keeping) と複式簿記 (Double-entry Book-keeping) の重要点のみを要約してみる。

A 単式簿記

(イ) 重要な帳簿は、日記帳、現金帳、売上帳、元帳であり、中でも中心となる帳簿は、日記帳と元帳である。(ロ) 日記帳には債権・債務に関する人名勘定のみが記録されている。そして

借方または貸方のどちらかの勘定と金額が記入されている。(ハ) 元帳には人名勘定と金額のみが記入され、損益勘定、残高勘定は存在しない。しかし、他の多くの帳簿や財産目録から貸借対照表を作成する。そして貸借対照表の中で純利益が算出されている。

B 複式簿記

(イ) 日記帳、仕訳帳、元帳の三帳簿制が採用されている。(ロ) すべての取引は日記帳に記録される。(ハ) 日記帳に記録された詳細な内容は整理され、左右貸借に分けられ仕訳帳に記入される。(ニ) 仕訳帳の項目はすべて元帳へ転記される。そして元帳では、資本金勘定、現金勘定、人名勘定、商品勘定、損益勘定、残高勘定他等が設けられる。決算において、損益勘定の貸借差額が純利益として資本金勘定へ振替えられる。そして残高勘定に、すべての資産、負債そして資本勘定が集められる。この残高勘定、損益勘定、残高試算表を基に貸借対照表と損益計算書が作成されている⁽¹⁹⁾。

IV 単式簿記及び複式簿記の発生順位

単式簿記と複式簿記の発生上の沿革的考察は、重要な問題の一つである。しかし、ここでは簡単に考察し、別の機会に詳述したい。この問題は、2つの観点から考察する必要がある。第1は、簿記実務上の観点からであり、第2は簿記学上の観点からである。

(1) 簿記実務上からの観点

中世イタリアで生成発展した複式簿記の歴史は、まず現存する会計帳簿の分析を通して遂行される。その結果、初めは複式簿記形式を持たない方法で記録され、やがて複式簿記の原理で記録されるようになる。これはイタリア⁽²⁰⁾、ドイツ⁽²¹⁾、イギリス⁽²²⁾において同様のことが見られる。すなわち、単式簿記は複式簿記より先に採用されたものである。

(2) 簿記学上の観点

複式簿記という言葉の世界で最初に記述したのは、ラグーサ出身のベネデット・コトルリ (raguseo Benedetto Cotrugli) である。コトルリは、1458年に執筆した写本「商業技術の本」(Libro dell' arte di mercatura) の中で、複式簿記 (dupple partite) という言葉を記述した。1494年にヴェネツィアで出版された世界最初の複式簿記文献『スムマ』(Summa) の著者は、イタリアの数学者ルカ・パチョーリである。ルカ・パチョーリは、論述した簿記論をヴェネツィア式簿記 (el modo de Vinegia) と呼んだ。この複式簿記論は、イタリア式及び複式簿記として、16世紀以降、ヨーロッパ中に広まっていった。そしてパチョーリを基礎とする多くの簿記書が出版された。これらの簿記書の多くは、複式簿記を解説した文献である。ドイツでは、1549年にシュヴァイケルが、パチョーリ簿記論に依存した文献『複式簿記』(Zweifach Buchhalten) を出版した。その後も、ドイツでは、16世紀以後、17世紀、18世紀、19世紀と優れた多くの複式簿記文献が出版された。やがて18世紀初頭から、単式簿記を解説する簿記書

が出版され始める。それらの文献は、上述したようにハーベリウス（1701年）、マーベルガー（1701年）、フリーゲル（1741年）、シュトリッカー（1799年）等の簿記文献である。すなわち、ドイツにおける単式簿記の簿記学上の概念は、18世紀に生まれたのである。したがって、簿記学上、単式簿記は、複式簿記の後に発生したものと言える⁽²³⁾。

第6節 まとめ

オーダーマンの簿記書は、19世紀末期（1891年）に出版された。すでにドイツでは、1876年にイエーゲル（Dr.Ernst Jäger）によるルカ・パチョーリ「簿記論」のドイツ語訳が、シュトゥットガルトで公刊されていた。さらに1878年にジッティ（Vicenzo Gitti）によるルカ・パチョーリ「簿記論」のイタリア語訳が、トリノで公刊されていた。このことは、オーダーマンが、本文の注で記述している。したがって、オーダーマンは、これらの翻訳本を通して、パチョーリ簿記論を十分に理解していたと思われる⁽²⁴⁾。さらに興味深いことは、かつてワグナーが解説したパチョーリの『商人の完全な教育』（La Scuola perfetta dei Mercanti）（1504年、ヴェネツィア）についても、注の中で記述しているのである⁽²⁵⁾。この文献は幻の書と言われている。さらに、18世紀末期から19世紀にかけてヨーロッパ中に吹き荒れたトーマス・ジョーンズの「イギリス簿記システム」による簿記革命は、すでに終幕を迎えていた。ペンドルフによると、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年にワイマル（Weimar）で刊行された⁽²⁶⁾。その後、ワグナー（1801年）⁽²⁷⁾、メイスナー（1803年）⁽²⁸⁾、ヒングシュテート（1804年）⁽²⁹⁾、シーベ（1836年）⁽³⁰⁾、オクス（1840年）⁽³¹⁾等が、このジョーンズ式簿記を批判し続けた。そしてオーダーマンは、このジョーンズのイギリス式簿記については、何も触れていない。多分、すでに批判の対象になっていなかったように思われる。オーダーマンは、シーベと同様に、単式簿記を組織的ではない不完全簿記、複式簿記を組織的な完全簿記と定義付けた。解説では、単式簿記は、小売業のような小規模の商店の取引を扱うのに適しており、債権・債務の計算関係を知ることを主な目的としている。しかし、例題ではかなり複雑なシステムを作成した。財産目録と損益計算書の中では、財産法と損益法による純利益の計算方法を示した。単式簿記と言えども、諸帳簿内では、複式簿記の原理が採用されているのである。したがって、オーダーマンが解説した単式簿記は、シーベと同様に、不完全簿記または簡略式簿記と呼ぶことが可能である。複式簿記理論については、ルカ・パチョーリの簿記論を高く評価し、ほとんど完全な簿記理論を有していたと記述している⁽³²⁾。オーダーマンの複式簿記理論の重要点は、元帳内の左右貸借対照の複式記入、元帳内での資本金勘定、損益勘定、残高勘定の設定、そして損益勘定の差額から算出された純利益の資本金勘定への振替え、さらにその他すべて勘定残高が残高勘定に集められることにある。さらにはこの残高勘定が残高試算表としての役割を果たすのである。この複式簿記理論は、ドイツのみならず、イタリア、イギリスそしてアメリカの多くの簿記書の中でも観察できることである。オーダーマンは、シーベの簿記書に依存しつつ、シーベの簿記論をさらに発展させた。そして、シーベと同様に、単式簿記との比較を通して複式簿記の実用性と優位性を明らかにした簿記書として、高く評価されるべきである。

オーダーマンの簿記書は、まさに、簿記史上、19世紀の最後に輝かしい光をもって打ち建てられた金字塔と言えよう。

(注)

- (1) Odermann, Carl Gustav, *Die Lehre von der Buchhaltung, theoretisch und praktisch dargestellt*, Leipzig, 1891.
- (2) 「シーベの簿記書」については、拙稿「『シーベの簿記書』に関する一考察」『経済論集』大東文化大学経済学会、第101号、2014年3月、1-32頁を参照されたい。
- (3) 拙著『ドイツ簿記史論』森山書店、1994年、3-10頁を参照されたい。
- (4) 拙著『ドイツ簿記史論』10-14頁を参照されたい。
- (5) 拙著『ドイツ簿記史論』129-146頁を参照されたい。
- (6) 中野常男、清水泰洋編著『近代会計史入門』同文館出版、平成26年10月、46-66頁を参照されたい。
- (7) Penndorf, Balduin, *Geschichte der Buchhalten in Deutschland*, Leipzig, 1913.S.190.
- (8) Penndorf. *a,a,O.*, S.191.
- (9) 拙著『ドイツ簿記史論』329頁。
- (10) 拙稿「『メイスナーの簿記書』に関する一考察」『経済論集』大東文化大学経済学会、第96号、2011年10月、1-29頁を参照されたい。
- (11) 拙稿「『シーベの簿記書』に関する一考察」27-29頁。
- (12) Odermann, *a,a,O.*, S.16.
- (13) Odermann, *a,a,O.*, S.16.
- (14) 拙稿「『シーベの簿記書』に関する一考察」8頁。
- (15) Inglis, W., *Book-keeping by Single and Double Entry*, London and Edinburgh, 1872.
- (16) 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、357-382頁。
- (17) 筆者の所有する単式簿記の原典は、Marsh, C.C., *A course of practice in Single-Entry Book-keeping, improved by a proof or Balance, and applied to partnership business*: New York, 1859である。そして、複式簿記の原典は、Marsh, C.C., *The Science of Double-Entry Book-keeping, simplified by the application of an infallible rule for journalizing; calculated to insure a complete knowledge of the theory and practice of accounts*: New York, 1858である。
- (18) 拙著『複式簿記発達史論』第15章 小林儀秀の『馬耳蘇記簿法』383-416頁。
- (19) 拙稿「『マルシュの簿記書』に関する一考察」『経済論集』大東文化大学経済学会、第98号、2012年10月、35-65頁。
- (20) 拙著『イタリア簿記史論』森山書店、1988年を参照されたい。
- (21) 拙著『ドイツ簿記史論』を参照されたい。
- (22) 拙著『複式簿記発達史論』309-329頁を参照されたい。
- (23) 単式簿記と複式簿記の発生順位に関する歴史上の問題については、次の文献を参照されたい。上野道輔著『簿記原理の研究』有斐閣、昭和18年3月、103-106頁。
- (24) Odermann, *a,a,O.*, S.34.
- (25) 拙稿「『ワグナーの簿記書』に関する一考察」大東文化大学経済学会、『経済論集』第95号、2010年7月、43頁。
- (26) Penndorf. *a,a,O.*, S.195.
- (27) 拙稿「『ワグナーの簿記書』に関する一考察」41-46頁。
- (28) 拙稿「『メイスナーの簿記書』に関する一考察」『経済論集』大東文化大学経済学会、第96号、2011年10月、

1-29頁。

- (29) Hingstedt, Christian Ernst, *Die neuern praktischen Fortschritt in doppelten Kaufmännischen Buchhatten*, Hamburg, 1804, SS.56-57.

ヒングシュテートは、メイスナーと同様またはそれ以上に、ジョーンズのイギリス式簿記に対して徹底的に攻撃を加えた。ヒングシュテートは、ジョーンズ式簿記への批判のために、十数頁の枚数を、自分の著書の解説の中で費やしている。ヒングシュテートは、ジョーンズ式簿記について、次のような内容の批判をしている。ジョーンズが、完全に有益であるとして広めようとした簿記システム (Das System des Buchhaltens) は、多くの欠陥があった。第1は、長たらしい会計上の処理法である。日記帳または仕訳帳では、左側に6本の線を、右側に8本の線を引かねばならない。さらに、元帳では左右に多くの線を引かねばならない。

第2に、このような沢山の線を採用することにより、面倒な注意と労働を必要とする元帳のすべての勘定は、特別な文字によって示さねばならない。第3に、今までの簿記システムより、詳細であるからと言って、より良いとは限らない。ジョーンズが犯した最大の欠陥は、この方法のために多くの経費と労働を費やせば、この方法の実行は不可能ではなく、むしろ可能であるということである。ヒングシュテートは、ジョーンズ式簿記が、とにかく不完全であること、そしてこの方法による詐欺は、上手に我々の中に入り込み、仮定の資産状態を、今までの方法によるよりも、さも便利そうに見せかけたと記述している。そしてヒングシュテートは、ジョーンズ式簿記は不完全な簿記であり、完全な簿記として、ハンブルクの簿記を勧めている。この点はメイスナーと類似している。

- (30) 拙稿『『シーベの簿記書』に関する一考察』2, 29頁。

- (31) Ochs, A., *Bilanz-Journal, Neu erfundene Methode, wodurch das Hauptbuch wegfällt, und vermöge welcher bei jedem postem*, Köln, 1840, S.IV.

- (32) Odermann, *a,a,O.*, S.34.