

# 会計史に関する海野力太郎の第二の論稿 —『實用簿記法』(1899)中の「簿記法の起源」をめぐる—

中野常男

- I はじめに
- II 「簿記法の起源」(『實用簿記法』)
  - II - 1 『實用簿記法』の構成
  - II - 2 簿記理論
  - II - 3 「簿記法の起源」
- III 結び

## I はじめに

わが国における会計史研究の夜明けを画する論稿は、曾田愛三郎の「記簿法 Book-keeping」(1878) (以下、「記簿法」と略記する)と、海野力太郎の『簿記學起原考』(1886)である。

このうち、曾田の「記簿法」は、明治初期当時の新しい諸学科(たとえば、「化学」(Chemistry)や「理学」(Natural Philosophy)など)の起源について、外国の文献を基に編輯・解説した便覧的小冊子である『學課起源畧説』(1878)に収載されており、その中で、彼は、簿記の歴史について概説している<sup>1)</sup>。

他方、海野の『簿記學起原考』は、簿記の起源や沿革を専門的に論じたわが国で最初の本格的著作であり、会計史研究を取り上げた単行書としては、イギリスで出版された Benjamin F. Foster の *The Origin and Progress of Book-keeping: ……* (1856) に次ぐ、世界で第二番目のものと位置づけられる<sup>2)</sup>。

わが国の会計史研究の劈頭をなす論稿を著した曾田と海野はいずれも会計の専門的研究者でなく、前者は教師そしてジャーナリストであり<sup>3)</sup>、後者はもっ

ばら鉄道関係の業務に携わった学者的実業人とも言うべき存在であった<sup>4)</sup>。したがって、会計の専門的研究者による会計史の本格的な展開は、高等商業学校(→東京高等商業学校)と神戸高等商業学校の両校の教授を歴任した東夷五郎を待たなければならない<sup>5)</sup>。

ただし、海野は、前出の『簿記學起原考』だけでなく、他にも簿記の解説書を出版しており、そのうちの『實用簿記法』(1899)でも、「簿記法の起源」と題する項において、簡潔ではあるが、改めて簿記の歴史を論じている。『簿記學起原考』については既にその叙述内容に関して多くの先行研究が見出されるが<sup>6)</sup>、『實用簿記法』中の「簿記法の起源」については、小稿のゆえか、論究されることがない。そこで、本稿では、かかる論稿の叙述内容について、『簿記學起原考』のそれとの比較も含めて検討することにした。

## Ⅱ 「簿記法の起源」(『實用簿記法』)

### Ⅱ - 1 『實用簿記法』の構成

『實用簿記法』は、「緒言」、「目次」、「引用書目」<sup>7)</sup>、および、「簿記法の起源」、「簿記法の趣旨」、「單複の區別」、「貸借の原理」、「仕譯の規則」、「帳簿の種類」、「口坐の種類」、「記入の順序」、「「ポストン」の事」、「試算の事」、「棚卸の事」、「「バランス、シート」の事」、「元帳メ切の法」など計17の項からなる本文と、問題(例題)からなるという構成が採られている。

その中で、「簿記法の起源」は、本文の冒頭に配置され、簿記(複式簿記)の具体的な解説に先立ってその歴史が論じられている。もちろん、本稿では、先に述べたように、「簿記法の起源」の叙述内容について考察することを主たる目的とするが、その前に、まず、海野の簿記理論、つまり、簿記に対する彼の基本的な考え方や見方について検討することにした。

すなわち、簿記史を取り上げた単行書としての『簿記學起原考』では、簿記の原理的説明を行ったごく一部の叙述を除いて、簿記そのものに対する彼自身の考え方は披瀝されていない。しかし、簿記(複式簿記)の概説的解説書であ

る『實用簿記法』では、「緒言」において、また、本文では、先に述べたように、「簿記法の起源」に続けて、「簿記法の趣旨」、「単複の區別」、「貸借の原理」、「仕譯の規則」などの項において、簿記の原理にかかわる解説が行われている。そこから窺える海野の簿記に対する基本的な考え方を考察しておくことも、彼の会計史（簿記史）に関する叙述内容を分析・理解する上で有益であると考えられるからである。

なお、以下においては、原文の雰囲気伝えるため、海野の文言（下線や傍点を含む）について、縦書きを横書きに改めた他は、彼の表記そのままに「」を付して引用している。また、[ ]内の文言はすべて筆者が追記したものである）。

## Ⅱ - 2 簿記理論

本項では、上述したように、海野の簿記に対する彼の基本的な考え方ないし見方、つまり、彼の簿記理論に関する言説について検討する。

### 1) 「緒言」

海野は、『實用簿記法』の冒頭に掲げた「緒言」の冒頭において、「今を去る殆ど百七十年の昔、斯學の泰斗ジョン、クラーク [John Clark] 會て英京龍動 [ロンドン] に於て一書を著はし題して「レクチュアース、ラン、アツカオンツ」[*Lectures on Accompts*] と云ふ其の書中資本、損益、及び残高の三口坐に就て左の如き言あり<sup>8)</sup>と記し、Clark の簿記書 (*Lectures on Accompts*, …… (1736)) からの引用に拠りながら、資本勘定・損益勘定・残高勘定について、次のように解説している。すなわち、

「資本勘定なるものは我か財産を保護し且つ之か増殖を圖らしめんか爲め我か使用する所の一箇の人間即ち「リアル、ベルソン」[a real person] なりと思考せよ又現金勘定なるものは資本か使用する所の手代 [persons] にして則ち資本に向ては其の委託されたる現金の増減を明かにするものと知るべし去れは現金なる名稱は我か現金の出納を掌れる其人を指すものにして此人か資本より現金を受取る時は即ち資本に對し負債者の地位に立つ

べし此の如くにして凡う商業の取引は我が使用する所の人と人との間を出でざるものにして而かも必ず二名以上を要するものとす則ち一人は貸す所の人にして一人は則ち借る所の人なり若し元帳か我が取引の正寫ならんには其の記入は必ず貸借の二口坐に重出せらるべきものとす

損益勘定なるものは我が商業より生ずる所の損益を整理する任務を托せられたる手代にして此人や我が財産の總轄を爲せる資本に對し其の増減を決算するものとす

残高勘定なるものは我が資産及負債の現況を詳にするの任務を托せられたる人にして常に他人により我に支拂ふべき金額又我より他人へ支拂ふべき金額の整理を爲すべきものにして則ち資産と負債の差額は常に之を資本へ決算するものとす・・・

是れ總ての勘定を一箇の人と見做して解釋したるものなり簿記を學ぶものと初心に入り易し・・・」<sup>9)</sup>

海野は、上に引用した文言からも明らかなように、「緒言」において、資本勘定・損益勘定・残高勘定について、「人」でない資本や損益などを「人」として擬人化（personification）することにより簿記を解説しようとする、いわゆる人的勘定学説（personalistische Kontentheorie）的な観点を探って簿記の説明を始める。そして、このようなアプローチこそが、「・・・簿記を學ぶものと初心に入り易し・・・」と指摘するのである<sup>10)</sup>。

では、果たして、彼は、以後の行論において、このような人的勘定学説的観点からの簿記の解説を実際に展開しているのであろうか。

## 2) 簿記の意義と種類

海野は、簿記について、「抑も簿記法は吾人日常の出納を嚴肅簡明に記載して我が身代の増減を一目の下に瞭然たらしむるの法なり・・・」<sup>11)</sup>と述べるとともに、「・・・農工商は勿論苟も金錢の出入あるものは必ず皆な此の學識なかるべからず今夫れ世間廣しと雖とも金錢の出入なきものは果して幾何ぞや此の一事既に以て簿記法の大切なるを知るに足るべし・・・」<sup>12)</sup>と記して、簿記の持つ重要性を指摘している。

また、彼は、簿記の種類について、複式簿記と単式簿記の区別があること、つまり、「簿記法に二種の區別あり一を「ダブル、エントリー」[double entry] 即ち複式と云ひ一を「シングル、エントリー」[single entry] 即ち単式と云ふ・・・単式は其の學理の點に於て或は複式に及はざるものあるか故に今日は複式専ら盛んに行はれ單式は次第に衰態に趨くの勢あり・・・」<sup>13)</sup>と記している。しかしながら、彼は、別に、「・・・去りなから其の事業の大小並に取引の繁簡に據りて未だ必しも偏廢すべからざるものあり・・・」<sup>14)</sup>とも述べており、単式簿記の存在をまったく否定しているわけではない。

その上で、海野は、複式簿記と単式簿記との相違点について、「・・・複式は其の文字の示す如く貸借の記入を兩方に重出し單式は之を其の一方に止むるものなり今茲に此の兩者の相異なる要點を擧ぐれば即ち左の如し」<sup>15)</sup>と記し、

次の五つを列挙している。すなわち、

- 「
- (1) { 複式は科學に淵源して科學上の分析を許す  
單式は科學の門に入ると極めて淺し
  - (2) { 複式は元帳の上に於て資産及び負債の全體を示し  
單式は之が一斑を示すに止まる
  - (3) { 複式は試算に依て記入を訂たすの道あり  
單式は之を爲すの道なし
  - (4) { 複式は損益を一所に集むるの道あり  
單式は之を爲すの道なし
  - (5) { 複式は元帳の中に事業の成績を集め  
單式は之を各種の帳簿の中に分つ
- 」<sup>16)</sup>

海野は、上記の五つの点について、複式簿記と単式簿記との相違を明らかにした後に、複式簿記の基本である「貸借の原理」について、次のように記している。すなわち、「貸借の原理は代數學の定則に起りたるものにして所謂「キクイプリウム」[equilibrium]の一義を以て全く之を貫くものなり「キクイプリウム」とは即ち平均と云へる意義にして簿記法の貸借なるものは常に必ず相平均するを云ふなり・・・」<sup>17)</sup>と。

### 3) 貸借の用語と仕訳規則

次に、貸借の用語について、海野は、「・・・吾人か日常言ふ所の貸借なるものは多くは皆な人に對して之を用ゆるか如しと雖とも簿記法に謂はゆる貸借と云ふは獨り人に對して之を言ふのみならず又他の事物に對しても同じく之を言ふものなり・・・」<sup>18)</sup>と述べ、また、「・・・去れば金錢財寶の如き人類以外のものと雖ども或は借主と爲り又或は貸主と爲るとあり其の貸借の目的とする所決して獨り人類に限らざるなり・・・」<sup>19)</sup>と記して、簿記にあつては、貸借の用語は、単に人と人との貸借関係においてのみ用いられるのではなく、他の事物についても援用されることを明らかにしている。

このように、海野は、貸借の用語を説明するにあたり、「緒言」にも見出されるのと同様な人的勘定学說的観点からの擬人化に関する言説を提示するのである。しかし、実際には、彼は、以下に引用する文言からも明らかなように、貸借の関係を、単純に「人」でないものを「人」として擬人化して説明するのではなく、これを価値の交換に基づいて解説する。すなわち、

「・・・貸借の區別は價直 [原文のまま] の交換に始まるものにして受けたる價直は即ち與へたる價直に負と爲り又與へたる價直は即ち受けたる價直に正と爲るものなり今ま簿記法は此の正負を呼んで實に貸借と云へり而して此の正負の關係は所謂源因結果の大法より出て來るものにして即ち我が與への原因は我が受くるの結果にして我が受くるの原因は我が與への結果ならざるはなし是に於てか所謂貸借の區別起る

#### 第一

受けたる價直は借なり

#### 第二

與へたる價直は貸なり

是れ受けたる價直は即ち與へたる價直に負と爲り又與へたる價直は即ち受けたる價直に正と爲ればなり・・・」<sup>20)</sup>

海野は、さらに、上記のような基本的考え方ないし見方の中で、次の三つからなる「仕訳の規則」を提示する。すなわち、

「簿記法に於て仕譯と云ふは勘定の貸借を分つゝにして所謂「ジヨナライジング」[journalizing] 是なり今ま其の定則を尋ぬるに則ち左の三條より成立つものなり

第一

受けたる價直は總て借なり

第二

與へたる價直は總て貸なり

第三

受けたる價直のメ高は常に與へたる價直のメ高と符合し

與へたる價直のメ高は常に受けたる價直のメ高と符合す<sup>21)</sup>

上記のような価値の受渡し、つまり、価値の交換に基づいて貸借の関係や仕訳の規則を解説する海野のアプローチは、「緒言」等に見出されるような人的勘定学説の観点、つまり、仕訳規則について見れば、物の受渡しと人的関係とを絡めた擬人的受渡し説に基づくそれとは異なるものである。

4) 価値受渡し説と物的二勘定系統説

では、上述したような海野のアプローチは、何れに由来するのであろうか。おそらく、それは、『實用簿記法』の「引用書目」に「ホルソム氏 論理簿記法」として、また、これに先行する『簿記學起源考』の「引用書目」にも「ホルソム氏 ロジカル、ブックキーピング」として掲記されている<sup>22)</sup>、アメリカの Ezekiel G. Folsom の簿記書 (*The Logic of Accounts; ……* (1873)) で展開されている「価値受渡し説」(または「価値得失説」)に由来するものと考えられる。

Folsom は、上掲の簿記書において、きわめて独創的な価値理論の展開に基づく複式簿記の教授法(=「価値受渡し説」)を提示している。そこでは、簿記(複式簿記)の目的とは、価値の等価的収支 (coequal receipt and disbursement of values)、換言すれば、価値の等価的受渡しを跡づけ、価値交換の二面的結果 (two-fold result of their exchange) を表示することにあると措定され、かかる「価値受渡し説」に拠ったアプローチに基づき、貸借記入の原則が解説される。そして、簿記(複式簿記)は、価値交換の結果としての企業資本の確定と

その運用形態の把握のための記録計算システムと位置づけられ、二元的な財産計算、つまり、 $\langle \text{期首資本} \pm \text{期中損益} = \text{期末資本} \rangle$  と  $\langle \text{期末資産} - \text{期末負債} = \text{期末資本} \rangle$  という二つの等式で示される、期末資本（純財産）の二重計算が一つのシステムの中に統合され、かつ、かかる二重計算の結果の一致が計算構造的に保証されるところに、その本質が求められる。さらに、このことが、Folsom にあっては、期末資本の二重計算（「価値交換の二面的結果」）を表示するための財務諸表の様式にまで落とし込まれて解説されているのである<sup>23)</sup>。

このような Folsom の簿記書に見出される「価値受渡説」は、彼の原書、あるいは、これをわが国で最初に紹介・解説した森島修太郎の邦訳書（『簿記學例題』（1878））を嚆矢として、彼に続く函師民嘉などの多くの祖述者により著された簿記書を通じ、明治期のわが国の簿記・会計教育に大きな影響を及ぼすことになる<sup>24)</sup>。

海野による簿記教授法のアプローチもまた、上記の Folsom の「価値受渡説」に基づくそれと同様のものであり、したがって、それは、人的勘定学説の範疇に含まれるべきものでなく、むしろこれと対置されるべき本格的な簿記理論としての物的勘定学説（materialistische Kontentheorie）、特に物的二勘定系統説（materialistische Zweikontenreihentheorie）——資本主理論的勘定学説（proprietorship theory of accounts）——の系譜上に位置づけられるものと考えられる<sup>25)</sup>。

## II - 3 「簿記法の起源」

前項では、『實用簿記法』に見出される海野の簿記に対する基本的な考え方がない見方を概観してきたが、以下では、彼の説く会計史、特に簿記の歴史に関する叙述内容を考察することにしよう（なお、本項における 1）～ 4）の区分とそれぞれの見出しについては、筆者が便宜的に付したものである）。

### 1) 簿記（複式簿記）の誕生と Paciolo の「簿記論」

海野の説く「簿記法の起源」は、『實用簿記法』の本文の冒頭に収録された、わずか 4 頁弱の小稿である<sup>26)</sup>。以下、彼の行論に即してその叙述内容を検討す



る。

彼は、まず、当該項の冒頭において、「史を按するに簿記法の起る蓋し今を去ると遠く四百餘年の古に在り然れども當時之か記録極めて少なく而かも亦多くは散逸に属し後の學者遂に其の正史を見ると能はざるは遺憾の至りと云うべし・・・」<sup>27)</sup>と指摘して、簿記(複式簿記)の起源は(彼の時代から見て)400年余り前のことであるが、当時その記録はきわめて少なく、しかも、多くが散逸しているので、正当な歴史を見ることが困難であるのは非常に残念なことであると述べている。

このような会計史研究の状況を前提として、海野は、「今ま學者ケーリー [Patrick Kelly] の説に據るに・・・」<sup>28)</sup>と特に記した上で、複式簿記の起源について、次のように記している。すなわち、「・・・抑も簿記法の原理は遠くユークリット [Euclides (Euclid)] の「アルゼブリック、アキシオム [algebraic axiom]」即ち代数学の定則に起りたるものにして其の初めて之れか著述を爲せしは伊太利の僧りユカス、ジー、ボルゴー [Lucas di Borgo: Luca Pacioli (or Paciolo) のこと]<sup>29)</sup>にして實に紀元千四百九十五年〔正しくは1494年〕同國ベニス府に於て出版したるものは是れ簿記法の權輿なりと云へり・・・」<sup>30)</sup>と。

要するに、海野は、簿記(複式簿記)の原理が Euclid の代数学の原理に基づくものであること、また、簿記をヨーロッパで最初に著述した人物が Paciolo であり、彼が1494年にヴェネツィアで出版した著作が簿記(複式簿記)の始まり(権輿)であると説いているのである<sup>31)</sup>。

## 2) 16世紀～17世紀のイギリスとネーデルラント

次に、海野は、イギリスとネーデルラントに目を向け、「・・・其の後千五百四十三年に至りヒウグ、ラールドカスツル [Hugh Oldcastle] また英國ロンドン府に於て一書を公にせり尋て其の六十九年ジェームス、ピール [James Peele] の單式〔正しくは複式〕あり八十八年ジョン、メルリス [John Mellis] の複式〔原文のまま〕あり是れ皆な英國最古の簿記法とす又九十六年ニコラス、ペートリー [Nicolaus Petri (Claes Pietersz)] なるもの和蘭のアムステルダムに於て一書を印行せり其の後未だ幾ならずしてアレキサンドル、

リセット〔正しくは“Abraham Liset”〕の複記法並にリチャード、ダフホルン〔Richard Dafforne〕の和蘭譯あり然れ共此等の書皆な遂に世の稱賛を得る能はざりしは千載の下之を惜みて尚ほ餘りあるべし・・・〕<sup>32)</sup>と述べている。

ここでは16世紀から17世紀にかけてイギリスとネーデルラントで出版された簿記書の著者たちが論及されている。具体的には、1543年に Oldcastle, 1569年に Peele, 1588年に Mellis によりそれぞれ簿記書が刊行され、これらがイギリスの最初期の簿記書となること、また、1596年に Petri (Pietersz) がアムステルダムにおいて簿記書を出版し、そして、その後に Liset の簿記書と Dafforne の簿記書（特に後者については「和蘭譯」と記される）が現れたが、いずれも世間の稱賛を浴びることがなく、はなはだ残念であると述べているのである。

ただし、上記の記述については、1569年に公刊された Peele の簿記書は「單式」ではなく複式簿記の解説書であること<sup>33)</sup>、また、1596年は、既に1576年にネーデルラントで出版されていた Petri の簿記書の英語版が出版された年であること<sup>34)</sup>、そして、Dafforne の簿記書は、当時のネーデルラントの影響を受けてはいるが、決してそれがネーデルラントの簿記書の英語訳ではないことなど<sup>35)</sup>、今日の会計史研究の知見に照らせば、明らかな誤謬が見出される。

### 3) 18世紀のイギリス

続けて、海野は、18世紀前半のイギリスに目を転じて、「・・・千七百二十六年英人ホットン〔Edward Hatton〕の商家必携〔*The Merchant's Magazine*: ... (1st ed., 1695; 8th ed., 1726)〕大に世の好評を博せり夫の有名なるマルコム〔Alexander Malcolm〕の著書また實に此の時に出てたり蓋しマルコム〔原文のまま：上記の「マルコム」と同一人物？〕の書たる其の巻帙やと浩漭にして紙葉殆んど六百四十餘に上れり當時の學士ラーガスタス、カルガン〔正しくは“Augustus de Morgan”〕、大いに其の良書たるを稱賛せりその後また幾ならずしてベルノン〔John Vernon〕、クラーク〔John Clark〕、ステツフエン〔Hustcraft Stephens〕、ドブソン〔正しくは“James Dodson”〕、等相尋で起り各々熱心に一家の説を主張せしも皆な遂に世に容れられざりし・・・〕<sup>36)</sup>

と記し、Hatton, Malcolm, Vernon, Clark, Stephens, Dosdon という、その当時のイギリスにおいて簿記書を出版した著者たちの名前を挙げている。

さらに、彼は、18世紀後半のイギリスの簿記書の著者たちとして、「……降て六十八年 [正しくは1773年] 蘇格蘭 [スコットランド] ペリス [パース (Perth)] 府の學士 ジヨン, マイヤー [John Mair] 近世簿記學 [Book-keeping Moderniz'd:…… (1773)] 一篇を上梓し當時頗る盛名を得たりと傳ふ然れども其の書今殆ど散逸して見る能はざるは遺憾と云うべし蓋し氏と其時を前後するものヘイス [Richard Hayes], ウストン [William Weston], クーク [John Cooke], ハットン [Charles Hutton], テイロル [William Taylor], ジルオー ス [Thomas Dilworth], ブース [Benjamin Booth], 等其の他家頗る多し……」<sup>37)</sup>、つまり、Mair, Hayes, Weston, Cooke, Hutton, Taylor, Dilworth, Booth の名前を列挙している<sup>38)</sup>。

また、18世紀末のイギリスにおいて、それまでの「イタリア式簿記」、つまり、複式簿記に対する急進的な攻撃と挑戦、そして、これに代わる「イギリス式簿記」(English system of book-keeping) を提唱し、斯界に大きな論議を呼び起こした Jones について、海野は、「特にジヨンス [Edward T. Jones] の如きは自ら英利西派の一派を立てゝ大に伊太利派を攻撃し一時世の聳聴を動かすに至れり然れどもその説遂に行はれずして伊太利派ひとり今日に盛かんなる所以のものは抑も又之か學理の深淺に職由せずんばあらず……」<sup>39)</sup>と述べ、名前のみの列挙に終始している他の著者たちと比べれば多少なりともこれに説明を加えている。

#### 4) 19世紀のイギリス

さらに、彼の叙述は19世紀に及ぶ。すなわち、「……爾來シレス [John Shires], ケーリー [Patrick Kelly], テート [W. Tate], ローライン [William Lorraine], モリソン [Clark Morrison], ロングホルド [R. Langford], マゼ ソン [Ewing Matheson], レーノルド [George Reynorlids], カーター [Frederic H. Carter], ジャクソン [William Jackson], ギルベルト [James W. Gilbert], ハンチントン [確認できず], カルデコツド [John Caldecott], ホ

スター [Benjamin F. Foster], 等の諸學士陸續輩出し遂に今日の盛運を見るに至れり・・・」<sup>40)</sup>と記している。

ここでは、もっぱら19世紀のイギリスにおいて簿記書を刊行した著者たちとして、Shires, Kelly, Tate, Lorraine, Morrison, Langford, Matheson, Reynorlds, Carter, Jackson, Gilbert, Caldecott, Foster などの名前を掲げ<sup>41)</sup>、イギリスでは「今日」(つまり、海野の『實用簿記法』が出版された19世紀末当時)に至って、簿記がその盛運を見るに至ったと説いているのである。

### 5) 19世紀のアメリカ

最後に、海野は、アメリカに目を転じて、「・・・米國に於てはトーマス、タンフル [Thomas Turner] の著書尤も早く世に出でたり即ち其の印行は實に千八百四年とす之に次くものはベンネット [James A. Bennet], シース [Bryant Sheys], アルゼル [確認できず], ゴツダード [Thomas H. Goddard], ヒチコック [Ira I. Hitchcock], マルス [Christopher C. Marsh], プレストン [Lyman Preston], ハリス [Nicholas Harris], コーメル [Geroge N. Comer], ロツス [William P. M. Ross], アダムス [Allston Adams], 等にして夫のブライヤント及びストラットン [Henry B. Bryant and Henry D. Stratton [正しくは、左記の兩名に Silas S. Pachard を加えた3名], ホルトン及びイーストマン [Levi S. Fullton and George W. Eastman], 等皆な近代の名家にして我が國人の夙に能く知る所なり就中ホルソム [Ezekiel G. Folsom] の如きは百家の中別に一機軸を出し大に先人未發の學理を唱道し頗る斯學の進歩を助けたり吾人は仰て其の功德を頌すべき義務あり」<sup>42)</sup>と記している。

すなわち、アメリカにおける最初の簿記書は1804年の Turner のそれであることを指摘するとともに<sup>43)</sup>、その後には簿記書を出版したアメリカの著者たちとして、Bennet, Sheys, Goddard, Hitchcock, Marsh, Preston, Harris, Comer, Ross, Adams, また、Bryant and Stratton, Fullton and Eastman, Folsom の名前を挙げ、彼らはわが国でもよく知られていると述べる。

特に Folsom については、既に本稿のⅡ - 2 で検討したように、海野が『實用簿記法』において簿記法を教授するにあたって基礎としたアプローチ、つま

り、価値受渡説——物的二勘定系統説を展開した人物であり、それは、海野のみならず、明治期のわが国の簿記・会計教育に大きな影響を及ぼしたがゆえに、上掲の引用文にも示されるように、「・・・百家の中別に一機軸を出し大に先人未發の學理を唱道し頗る斯學の進歩を助けたり吾人は仰で其の功德を頌すべきの義務あり・・・」と説いて、その貢献を高く評価しているのである。

### Ⅲ 結び

以上、「簿記法の起源」を中心に、海野の『實用簿記法』（1899）を概観した。「簿記法の起源」は、わずか4頁弱の小稿であり、これと会計（簿記）の歴史を専門的に取り上げた単行書である『簿記學起原考』（1886）とを単純に比較することには問題があるかもしれないが、あえて両著を比較すれば、以下のことが指摘できるであろう。

まず、「簿記法の起源」を収載した『實用簿記法』の刊行の時期が『簿記學起原考』のそれから十数年を経過しているにもかかわらず、基本的に、「簿記法の起源」の叙述内容は、『簿記學起原考』の場合と同様に、簿記書の著者たちの名前の羅列的叙述であり、ほとんどの場合、個々の簿記書の教示内容どころか、簿記書の標題や出版年への言及も見られない。両著ともに、文献史的研究の、しかも、未だ初歩的な域にとどまっていると言えよう。

ただし、『簿記學起原考』との差異をあえて挙げるとすれば、（1）海野が依拠した文献（先行研究）の相違に基づくものと思われるが、列挙されている簿記書の著者たちの名前に多少の差異が認められること、（2）わずか4頁弱という紙幅の中ではあるが、全体に占める19世紀の簿記事情、特にアメリカのそれを取り上げている箇所が相対的に大きくなっていることであろう<sup>44)</sup>。すなわち、「簿記法の起源」には、明治期の簿記書あるいは簿記・会計教育へのアメリカの影響が、先行する『簿記學起原考』よりもより強く反映されているものと考えられる。

[注]

- \* 本稿は、拙稿 (中野 [2016 a]) にその一部 (「V - 2」) として収録した論稿について、その後の考察結果に基づき加筆・修正を施したものである。
- 1) 曾田の『學課起源畧説』で取り上げられた諸学科とは、「化学」(Chemistry)、「理学」(Natural Philosophy)、「記簿法」(Book-Keeping)、「歴史」(History)、「地理学」(Geography)、「四則算」(Arithmetic)、「代数学」(Algebra)、「幾何学」(Geometry) の計八つである。  
なお、「記簿法」の叙述内容、特にその原著をなす Johann Beckmann の論稿との比較検討等については、中野 [2015] を参照されたい。
  - 2) イギリスで出版された会計関係の文献に限定すれば、19世紀初頭の簿記解説書、たとえば Patrick Kelly の簿記書 (*The Elements of Book-keeping*, …… (1801)) や、Frederick W. Cronhelm の簿記書 (*Double Entry by Single*, …… (1818)) において、簿記の解説全体から見ればごく少数の頁であるが、会計史、特に簿記の歴史がそれぞれ論じられている。さらに遡るならば、17世紀の Richard Dafforne の簿記書 (*The Merchants Mirrour*, …… (1635)) でも1頁だけはあるが簿記の歴史を論じた箇所を見出すことができる。ただし、会計史が単行書において取り上げられるのは、本文中でも言及したように、Foster の著作を嚆矢とする (Dafforne [1635]; "Opinion of Book-keepings Antiquity"; Kelley [1801], pp. iv-ix; Cronhelm [1818], pp. x-xiv)。
  - 3) 曾田愛三郎 (? ~ 1891) は、松江の士族であり、静岡で英学を修め、はじめは某校舎で歴史・地理・化学・理学・記簿・数学等を教授した。その後、彼は自由党系の論客として活躍し、1882年に東海暁鐘新報の記者となり、次いで日本立憲政党新聞・自由新聞・北陸新聞・あずま新聞等の記者・主筆を経て、1891年11月に自由新報 (新潟) の主筆に招かれたが、同年12月に自死したとされる (西川 [1975], 6頁; 同 [1982], 200頁)。  
なお、『學課起源畧説』以外の曾田の著作として、『歐羅巴革命史』(訳書, 1883)、『大英今代史』(訳書, 1884)、『未來の商人: 一名功名の魁』(1887) などが挙げられる。
  - 4) 海野力太郎 (1861~1944) は、大和郡山の藩士の家に生まれ、三菱商業学校を卒業した後、三菱会社に会計方として入社するが、その後、日本鉄道に転じ、通信省鉄道局・鉄道院・帝国鉄道協会に勤務するなど、晩年に至るまでもっぱら鉄道関係の業務に携わっている (西川 [1971], 328頁; 同 [1975], 2-5頁; 同 [1982], 196-199頁)。  
なお、簿記に関する海野の著作として、『簿記學起原考』以外に、『野線學』(1888)、『元帳め切之図』(1888)、『實用簿記法』(1899) などが挙げられる。
  - 5) 東奘五郎 (1865~1947) は、長崎県で生まれ、1887年に高等商業学校 (→東京高等商業学校→東京商科大学→東京産業大学→現 一橋大学) を第一回の卒業生

として卒業し、函館商業学校・長崎商業学校・熊本商業学校等の教諭・校長を務めた後、1898年10月に高等商業学校の教授に就任している。第二高等商業学校である神戸高等商業学校(→神戸商業大学→神戸経済大学→現 神戸大学)の設置により、1903年1月に同校教授に任じられ、1916年9月に職業会計人への転身に伴い退職するまでの期間、同校に在在している。職業会計人に転身の後は東会計事務所を開設し、業界の草分け的存在として実務界で長く活躍している(中野 [1999 a], 106-110頁; 同 [2002], 367-369頁; see 東 [1977])。

なお、会計史(簿記史)に関する東の論稿として、「簿記の起源及沿革」(『新案詳解 商業簿記』(1903) 所載)と、「簿記法古代の沿革」(『商業會計第壹輯』(1908) 所載)がある(see 中野 [2011b])。

- 6) 『簿記學起原考』については、既に江村 [1953], 序説; 小島 [1965], 第9章; 同 [1973], 第5章; 西川 [1975]; 同 [1978]; 同 [1982], 第二部(簿記學起原考 解題)においてそれぞれ分析されているので、その詳細についてはこれらの先行研究を参照されたい(See also 中野 [2016 a], V-1)。
- 7) 海野は、『實用簿記法』において、「緒言」と「目次」に続けて、「引用書目」を掲記している。当時の慣行によれば、本文中で個々別々に注が付されることはなく、全体として引用・参照した文献のリストを掲げるのが一般的であり、これは『簿記學起原考』でも同様であった。以下に、彼が『費用簿記法』の「引用書目」に掲げた英米の文献の著者たちの名前と標題を示してみよう(海野 [1889], 「引用書目」)。

「一 ホスター氏	簿記法
一 ハスウエル氏	簿記法
一 ハミルトン及ベル氏	簿記法
一 ジャクソン氏	實用簿記法
一 メヒウ氏	實用簿記法
一 ホルソム氏	論理簿記法
一 マルス氏	商家簿記法
一 プライヤント及ストラットン氏	商家簿記法
一 ブックキーピング, ノー, マイストリー	英國龍動板
	[原文のまま: ロンドン版]
一 ハットン氏	簿記法初歩
一 コンステーブル氏	實用簿記法
一 ゲーチ氏	單複簿記法
一 イングリス氏	單複簿記法
以上	」

上掲のリストでは、個々の文献について、それぞれの著者の名前の姓のみがカタカナで表記され、また、標題も意識される形で表記されているため、引用さ

れている文献の具体がわかりにくい。そのため、以下に、筆者が各種の文献目録やデータベースから推定した個々の文献の著者の名前と標題を示すことにする (ただし、海野は、同一の著作に関して異なる版や出版年がある場合、いずれを用いたのか、その詳細については、上記のように、まったく表記していないので、以下に掲げるリストはあくまでも参考にとどまるものである)。

・「ホスター氏 簿記法」

Benjamin F. Foster, *Double Entry Elucidated. An Improved Method of Teaching Book-keeping*, London, 1843.

(※『實用簿記法』が刊行された1899年に近い版として、1893年に第十五版が刊行されている)

・「ハスウエル氏 簿記法」

Charles H. Haswell, *Book-keeping by Double Entry*, …… , New York, 1871.

・「ハミルトン及ベル氏 簿記法」

Robert G. C. Hamilton and John Ball, *Book-keeping*, 3rd ed., Oxford, 1869.

(※初版の出版年は確認できず (1890年に新版 (New and Enlarged edition) の刊行あり))

・「ジャクソン氏 實用簿記法」

George Jackson, *Jackson's Complete System of Practical Book-keeping*, …… , New ed., London, 1843.

・「メヒウ氏 實用簿記法」

Ira Mayhew, *A Practical System of Book-keeping by Single and Double Entry*, …… , New York, 1851.

(※1880年に第140版の刊行あり)

・「ホルソム氏 論理簿記法」

Ezekiel G. Folsom, *The Logic of Accounts; A New Exposition of the Theory and Practice of Double-Entry Bookkeeping, Based in Value*, …… , New York, 1873.

・「ブライヤント及ストラットン氏 商家簿記法」

Henry B. Bryant, Henry D. Stratton and Silas S. Packard, *Bryant & Stratton's Counting House Book-keeping*, …… , New York, 1863.

(※1878年に新版 (The New Bryant & Stratton Counting Book-keeping; …… , New York) の刊行あり)

・「ブツキーピング、ノー、マイストリー 英国龍動板 [ロンドン版]」

著者不詳 (“an experienced book-keeper”), *Book-keeping No Mystery; Its Principles Popularly Explained and the Theory of Double Entry*



*Analysed*: …… , 2nd ed., London, 1870.

(※1877年に第三版の刊行あり)

・「ハットン氏 簿記法初歩」

James Haddon, *Rudimentary Book-keeping and Commercial Phraseology*, London, 1851.

(※1861年に第五版の刊行あり)

・「コンステーブル氏 實用簿記法」

John Constable, *Book-keeping Taught by Numerous Examples of Complete Annual Accounts*, 2nd ed., London, 1884.

(※初版の出版年は確認できず)

・「ゲーヂ氏 単複簿記法」

S. George, *A Guide to Book-keeping by Single and Double Entry*, …… , Calcutta, 1893.

・「イングリシス氏 単複簿記法」

William Inglis, *Book-keeping by Single and Double Entry* …… , London, 1850.

(※「1881年」版の刊行あり)

8) 海野 [1899], 「緒言」。

なお、海野が「緒言」で引用している Clark の簿記書については、「引用書目」に掲げられていないので、彼がこれに直接にあたったのか否かは不明である。偶然かもしれないが、「實用簿記法」(と『簿記學起原考』)に先行する Foster の会計史書 (*The Origin and Progress of Book-keeping*: …… )には、Clark の簿記書に関する論及があり、その該当箇所では、「緒言」で引用されている、資本勘定・損益勘定・残高勘定に関する海野の解説に相当する内容が「抜書き」の形で記載されている (Foster [1856], pp.13-15)。

9) 海野 [1899], 「緒言」。

- 10) 「緒言」に見出されるような人格化、つまり、擬人化 (personification) に基づく簿記法教授のアプローチは、まさに人と人との貸借関係から取引の貸借分析 (= 仕訳) を容易に説明できた人名勘定に加えて、現金勘定や商品勘定などが導入された際に、これらの非人名勘定についても人名勘定と同様な人的貸借関係を擬制し、かかる観点から取引の貸借分析を統一的に説明しようとする試みの産物であった。かかる勘定の擬人化は、複式簿記を解説した世界最初の印刷文献とされる Luca Pacioli の「簿記論」(彼の数学書 (*Summa de Arithmetica Geometria Proportioni et Proportionalita*) (1494)) の一部に収載) に既に見出されるが、特にイギリスにおいては、イタリア語の簿記書などを翻訳する過程で、英語の語彙の中に適切に対応する語が存在しなかったため、“debito”や“credito”を擬人的に意識し、より人的な意味合いを有する“oweth”や“trust”

という語を充てたり、あるいは、イギリス中世の荘園会計にみられる会計責任 (accountability) の設定と解除にかかわるチャージ&ディスチャージ (charge and discharge) の会計の形式とも結びつくことによって、イギリスの簿記教育の場に深く根付くようになり、その伝統は19世紀末で根強く残存することになったと言われる (Jackson [1956], pp.295-296; Chatfield [1977], pp.218-220; Edwards [1989], pp.71-72; see Geijsbeek [1914], p.61; Littleton [1933], Chap. IV (片野 (訳) [1978], 第4章))。

- 11) 海野 [1899], 4頁。
- 12) 海野 [1899], 4-5頁。
- 13) 海野 [1899], 6-7頁。
- 14) 海野 [1899], 7頁。
- 15) 海野 [1899], 7頁。
- 16) 海野 [1899], 7-8頁。
- 17) 海野 [1899], 9頁。

代数学的な「均衡」(“equilibrium”)の思考をもって簿記(複式簿記)を解説しようとする教授法は、イギリスでは、注2)でも言及したCronhelmの簿記書(1818)において始めて体系的に提示される。この簿記書の中で、彼は、簿記の目的を、財産を記録することにより、資本主(所有主)に対して、彼の資本全体の価値とその各構成部分の価値をいつ如何なる時にも明示することにあると規定した上で、簿記が常に「均衡の原理」(Principle of Equilibrium)に基づくものであることを指摘する。すなわち、取引の過程にある財産の構成部分は絶え間ざる変形と変化の過程にあるが、それらがどのような変化を被ろうと、また、資本全体が増減しようと一定のままであろうと、資本の全体は常にその構成部分すべての和に等しくなければならず、かかる均衡関係(Equality)こそが簿記のもっとも本質的な原理である説く。そして、Cronhelmは、元帳の諸勘定を財産の部分と全体財産それぞれを表す相対立する二つの勘定群に分類する二勘定系統説、特に物的二勘定系統説(materialistische Zweikonten-reihentheorie)——資本主理論的勘定学説(proprietorship theory of accounts)——的思考を、今日的には資本等式と呼ばれる等式関係を援用しながら展開している(Cronhelm [1818], Chap. III; see 中野 [1992], 第5章II)。

なお、上記のように、ドイツ的な勘定学説(勘定理論)における物的二勘定系統説(純財産学説)と、アメリカ的な会計主体論における資本主理論(資本主理論的勘定学説)とを同じ範疇のものとして取り扱うことには問題があるかもしれないが、ここでは、ドイツ語圏の文献のみならず英語圏のそれをも広く渉猟し、勘定学説の系統的分類を試みたKarl Käferの所説にしたがっておくことにする(Käfer [1966], pp.18-30 (安平 (訳) [1972], 35-50頁))。

- 18) 海野 [1899], 9頁。

- 19) 海野 [1899], 9頁。
- 20) 海野 [1899], 9-10頁。
- 21) 海野 [1899], 13-14頁。
- 22) 海野 [1886], 「引用書目」; 同 [1899], 「引用書目」。
- 23) Folsomによれば、複式簿記とは、価値の等価的収支（あるいは、価値の等価的受渡しを跡づけ、価値交換の二面的結果を表示することにあると定義される。すなわち、科学としての簿記は、価値に基礎を置くものであり、このような価値は、大きく二つのクラス、つまり、商業価値 (Commercial Value) と観念価値 (Ideal Value) とに分類される。そして、あらゆる取引、つまり、価値の交換は、①商業価値、②観念価値、および、③商業価値と観念価値という三つの構成要素の、それぞれの受取りと引渡しという組み合わせからなる九つの等式 (= 「価値交換等式」) に還元されるとして、彼は、貸借記入の原則を、「受け取ったすべての価値は借方であり、引き渡したすべての価値は貸方である」という、価値の受渡しにかかわる因果律 (principle of effect and cause) に関連づけて解説している。このような「価値受渡説」(または「価値得失説」) に立脚した Folsom の簿記書の概要については、久野 [1985], 第7章 § 2; 中野 [1992], 第7章Ⅲを参照されたい (See also 中野 [2012 b] ; 同 [2016 b])。
- 24) Folsom の簿記書については、商法講習所の設立にあたり、そこでの教育を主導した William C. Whitney により原書がもたらされるとともに、商法講習所で学び、同所の教員となり、後に海野も学んだ三菱商業学校の教員に転じた森島修太郎により邦訳書(『簿記學例題』(1878))が出版されている。Folsom の簿記書で展開された「価値受渡説」は、商法講習所が高等商業学校に発展的に解消された時代からかなり長い期間にわたり、わが国の簿記会計教育の主流となり、その影響は、商法講習所で学んだ図師民嘉の『簿記法原理』(1881)を嚆矢として多くの祖述者を生み、さらに、わが国の会計学界草創期において先駆的・指導的役割を果たした下野直太郎の『簿記精理』(1895)、あるいは、高等商業学校の出身で、後に母校の教授となった佐野善作の『商業簿記教科書』(1897)、同じく高等商業学校の出身で、母校、そして、第二高等商業学校である神戸高等商業学校教授となった東夷五郎の『新案詳解 商業簿記』(1903)にも見出されると言われる(黒澤 [1982], 19-20頁; 同 [1990], 121-122頁; see 太田 [1940], 4頁; 山口 [1962], 248-249頁; 西川 [1982], 第二部(フォルソム簿記訳書 解題); see also Previts and Merino [1998], p.153)。
- 25) 『實用簿記法』に先行する『簿記學起源考』には、一か所だけ、簿記の原理的説明を行っている部分が見出される。該当する箇所の原文を示せば、以下のようになる。すなわち、

「・・・今其所謂損益資本ノ關係及ビ貸借ノ作用ヲ觀ルニ即チ皆ナ悉ク數學上ノ文字ヲ以テ容易ニ之ヲ證明スルヲ得ベシ茲ニ其要領ヲ擧ケンニ簿記學ニ云

[論文] 会計史に関する海野力太郎の第二の論稿 (中野)

フ所ノ開帳ノ純資本 (ゼ, ふット, ストック, エト, オペニング, ゼ, ブック) [the net stock at opening the book] ハ Sヲ以テ之ヲ表スベク其閉帳ノ損益 (ゼ, ゲイン, エンド, ロツス, エト, クローシング, ゼ, ブック) [the gain and loss at closing the book] ハ Pヲ以テ之ヲ顯ハスベシ而シテ其所謂残高勘定ノ貸借ハ即チ DCノ二文字ヲ以テ各之ヲ甄別スルヲ得是レ簿記學ノ原理ハ之ヲ代數學ニ取ル所以ニシテ其應用ハ即チ當ニ左ノ如クナルベシ]

そして、彼は、以下に掲げる代数式を用いて複式簿記の基本原則を説明している。すなわち、

$$\begin{array}{l}
 \left[ \begin{array}{l}
 S = \text{帳簿開始ノ純資本} \\
 P = \text{帳簿閉終ノ損益} \\
 D = \text{残高勘定ノ借方} \\
 C = \text{残高勘定ノ貸方} \\
 S \pm P = N = \text{帳簿閉終ノ純資本} \\
 D - C = N = \text{残高勘定貸借ノ差} \\
 \qquad \qquad \qquad \text{即チ純資本} \\
 \qquad \qquad \qquad \text{故} \\
 \qquad \qquad \qquad \text{ニ} \\
 D - C = N \\
 \qquad \qquad \qquad \text{故} \\
 \qquad \qquad \qquad \text{ニ} \\
 D = N + C \\
 \qquad \qquad \qquad \text{ナ} \\
 \qquad \qquad \qquad \text{リ}
 \end{array} \right.
 \end{array}$$

上掲した引用文から明らかのように、海野は、簿記 (複式簿記) の目的ないし課題を純資本 (純財産) の確定計算にあると措定し、それが、純資本を計算するための二つの方法、つまり、上掲の等式のうち、(1)  $\langle S \pm P = N \rangle$  で示される方法、つまり、S (「帳簿開始ノ純資本」または「開帳ノ純資本」) に P (「帳簿閉終ノ損益」または「閉帳ノ損益」) を加減することにより N (「帳簿閉終ノ純資本」) を計算する方法と、(2)  $\langle D - C = N \rangle$  で示される方法、つまり、D (「残高勘定ノ借方」 (= 資産)) から C (「残高勘定ノ貸方」 (= 実質は「残高勘定ノ貸方」のうちの負債の部分)) を控除することにより、その差額、即ち、N (「帳簿閉終ノ純資本」) を計算する方法とを包含するものであることを明らかにしている。端的に言えば、海野は、『簿記學起原考』においても、価値受渡説それ自体に関する論及はないものの、簿記の目的が、期間計算を前提とすれば、(1)  $\langle \text{期首資本} \pm \text{期中損益} = \text{期末資本} \rangle$  と、(2)  $\langle \text{期末資産} - \text{期末負債} = \text{期末資本} \rangle$  という二つの等式で示される、期末における純資本 (純財産) の二重

計算にあることを、既に明確に提示しているのである(海野 [1886], 9-10頁)。なお、海野は、『實用簿記法』の「緒言」においても、純資本(純財産)の二重計算について、部分的ではあるが、以下のように言及している(海野 [1899], 「緒言」)。すなわち、

「・・・我が資産の價直は左の二口坐に據て重複に證明せらるゝものなり  
 一 資本勘定に於ては 最初の資本及其後の損益に據て  
 一 残高勘定に於ては 總資産と總負債の差額に據て 』

26) 海野 [1899], 1-4 頁。

27) 海野 [1899], 1 頁。

28) 海野 [1899], 1 頁。

「簿記法の起源」について、たとえば、「・・・ことに序章「簿記法の起源」(4 ページ)は「学士ケーリーの説」(Patrick Kelly 著 *The Elements of Book-keeping*, London, 1801の巻頭 A Short History of Book-keeping) によって述べている。・・・」と指摘されるが、叙述内容やそこで列挙されている簿記書の著者たちの名前などから判断して、それが Kelly の論稿を単純に祖述したものとは考えられない。Kelly の論稿において叙述された簿記史のわが国への本格的な紹介は、注5) で言及した東の「簿記の起源及沿革」(1903)を待たなければならぬ(西川 [1975], 4 頁; see 西川 [1982], 198-199頁; cf. 東 [1903])。

29) Luca Pacioli (c.1445~c.1517) は、イタリアのトスカーナ地方にあるサンセポルクロ (Sansepolcro) で生まれ、フランシスコ派の修道士、後に数学者となり、フィレンツェやミラノ、ナポリなど、イタリア各地の大学で数学を講じている。彼の主著としては、注10) で言及した *Summa* …… (1494) に加えて、*De Divina Proportione* (1509) が挙げられる。Paciolo に関する伝記的叙述については、たとえば、片岡 [1988], 第5章; 同 [2007], 第3章を参照されたい (See also Taylor [1942]; 同 [1956]; cf. Boyer [1989], pp.278-279)。

なお、Paciolo の名前の表記については、かつては“Luca Pacciolo”, あるいは, “Lucas Paccioli”, “Luca Paciolo”, “Lucas Pacioli” など、さまざまなものが見受けられた。しかし、今日の通説によれば、姓だけで表記するときは単数形の “Paciolo” を用い、他方、姓と名を併記するときは「パチョーリ家のルカ」、つまり、家族を表すという意味で複数形の “Pacioli” を用い “Luca Pacioli” と表記するのが正しいとされる(小島 [1973], 序3頁; 泉谷 [1980], 1頁注(1); 岸 [1983], (序) ii-iii 頁; 片岡 [1988], 101頁; 同 [2007], 85頁; see Taylor [1944])。

30) 海野 [1899], 1 頁; see Kelly [1801], pp. v-vi; Cater [1890], p. 3.

海野は、「簿記法の起源」において、彼が依拠した Kelly の記述の誤りを反映してか、「簿記論」が収録された Paciolo の *Summa* …… の出版年を「1494年」ではなく「1495年」と誤って記している。しかも、Kelly の誤記は、彼の論稿に付された注の文言から、それが、フランスの Matthieu de la Porte の簿記書 *La*

*science des negocians* …… に由来するものであることが示されている。すなわち、岸 [1975] に拠れば、1704年版では、De la porte は、複式簿記がイタリア人により発明されたものであることに言及しているが、印刷術の創始との関連で複式簿記書の出版を1530年頃と考え、Paciolo については知らず、また、後世の会計史上に名を残した彼の「簿記論」にも言及することがなかった。ところが、De la Porte の死後、Pierre B. Boucher により増改訂された1798年版では、その序文の冒頭に、「1495年頃、イタリア人たるルカ兄弟 Frère Luc [Luca Pacioli] が、複式簿記論を印刷させた。この論著が種々の国語に訳された後、ヨーロッパの諸々の商業都市において、他の著が出た。これらの著書が印刷されてからというもの、この学は大きく進歩した。・・・」と記され、Paciolo と彼の「簿記論」について言及されるに至っている。1798年版に見出される内容はそれ以前の版にも既に存在すると推測されるが、少なくとも1704年版より後であることは明らかである (岸 [1975], 318-320頁; see Kelly [1801], p.vi (\*); cf. Yamey [1980], p.86 note (14))。

- 31) Paciolo の「簿記論」は、あくまでも簿記 (特に複式簿記) を世界で初めて印刷文献として解説したということであり、もちろん彼が複式簿記を発明・考案したわけではない。複式簿記の実務的な起源については、古代ローマ説や古代インド説などが提唱されることもあるが、今日的には、13世紀初頭から14世紀末にかけてのイタリアにおいて生成したとする中世イタリア起源説が支配的である。ただし、この説は、さらに、①フィレンツェを中心とするトスカーナ起源説、②ジェノヴァ起源説、③ミラノを中心とするロンバルディーア起源説、④ヴェネツィア起源説、あるいは、⑤上記のようなイタリアの商業都市でほぼ同時期に生成したと考える同時期説などに細分することができる。このような複式簿記の起源をめぐる所説の詳細については、たとえば、小島 [1987], 第7章; 片岡 [1988], 第1章; 同 [2007], 第1章第3節を参照されたい (See also 中野 [1992], 22-23頁, 30-31頁 (注20))。
- 32) 海野 [1899], 1-2頁; see Cater [1890], p.3.
- 33) 海野が Peele の第二番目の簿記書 (*The Pathe Waye to perfectnes* …… (1569)) を単式簿記の解説書と誤記した原因は、先行する『簿記學起原考』が依拠した Beckmann の論稿に由来するものと考えられる (Beckmann [1846], p.2 (特許庁内技術史研究会 (訳) [1999 a ], 42頁; see 中野 [2015], 4頁))。
- 34) Bywater and Yamey [1982], p.80; see Yamey [1963], p.166.
- 35) Dafforne の簿記書 (*The Merchants Mirrour*. …… (1635)) は、オランダ語による簿記書の英語訳ではなく、外国 (特にネーデルラント) の影響を受けた簿記書、しかも、その最後のものと言われる。かつ、同書は、それまでにイギリスで刊行された簿記書がいずれも初版どまりであったのに対し、初めて版を重ねた (第四版まで) 簿記書であり、海野の文言とは逆に、当時のイギリスの簿

- 記書としてそれなりの成功を収めたものであったと言えるよう (Yamey [1963], p.170; Bywater and Yamey [1982], p.96)。
- 36) 海野 [1899], 2-3頁; see Cater [1890], p.4.  
 海野は、本文中で、「マルコルム」と「マルコム」に言及している。両者は同一の人物 (Alexander Malcolm) を指していると思われるが、厳密には不明である。ただし、Malcolm と相前後する時期に簿記書を出版した著者たちの中に類似の名前を持つ人物は見当たらない。また、「・・・当時の學士ヤーガスタス、カルガン・・・」という記述についても、これが「ド・モルガンの法則」で有名な数学者の Augustus de Morgan であれば、彼自身が簿記を簡潔に解説している論稿 (“On the Main Principle of Book-keeping”) は見出されるが、これを掲載した著書 (*The Elements of Arithmetic*, 5th ed.: なお、第五版以前には簿記に関する論稿は見出されない) の刊行は1846年のことであり、Malcolm の簿記書とは約1世紀の差があり、到底「當時」とは言い難いように思われる (See De Morgan [1846], Appendix. VII)。
- 37) 海野 [1899], 3頁; see Cater [1890], pp.4-5.
- 38) ここで名前を列挙されている Mair 以下の著者たちのうち、Hayes は、彼の3冊の著作がいずれも18世紀前半に刊行されており、他の著者よりも时期的に早いグループに属する。さらに、Mair も、ここでは *Book-keeping Moderniz'd: ...* の著者として言及されているが、当該簿記書は、実際にはこれに先立って刊行されている彼の *Book-keeping Methodiz'd: ...* (1st ed.,1736) の改訂版であたるので、Mair もまた、基本的には、Hayes と同様に、18世紀前半のグループに属すると言える (See Thomson [1963], pp.212-214)。
- 39) 海野 [1899], 3頁。
- 40) 海野 [1899], 3頁。
- 41) ここで名前を列挙されている著者たちのうち、冒頭の Shires のみは、簿記書 (*An Improved Method of Book-keeping, ...*) の刊行が1799年であり、厳密に言えば、彼は18世紀後半のグループに属すると言える (See Thomson [1963], p.224)。
- 42) 海野 [1899], 3-4頁。
- 43) アメリカにおける最初の本格的な簿記書、少なくとも独立革命後のそれは、海野が記している Turner の簿記書 (*An Epitome of Book-keeping by Double Entry, ...* (1804)) ではなく、これよりも刊行の早い William Mitchell の簿記書 (*A New and Complete System of Book-keeping, ...* (1796)) であると考えられる。さらに、この Mitchell の簿記書よりも早い時期に刊行された Thomas Sarjeant の商業書 (*Introduction to the Counting House ...* (1789))こそ、その榮譽を担うべきであるとの主張も見られる。前者の Mitchell の簿記書が454頁に及ぶ大著であるのに対して、後者の Sarjeant のそれは52頁の小冊子で

あったが、その中で、複式簿記が単式簿記と併せて簡潔に解説されているのである (Sheldahl [1985], pp.8-17; see Sheldahl (ed.) [1989], Chap.5)。

- 44) 『簿記學起源考』においても、海野は、アメリカの状況について論及しているが、それは、「本文」39頁中、わずか1頁強を充てて、以下のように記しているのみである (海野 [1886], 37-38頁)。すなわち、

「・・・又西半球ニ於テハ則チ北米合衆國尤モ其學ニ銳意熱心シ所在皆ナ商業學校ヲ設テ盛ニ簿記學ノ原理及ビ其應用ヲ教授シ今日ニ至テハ儼然トシテ學校中ノ一學科トナレリ然レト古來簿記學ノ短所ヲ求メテ之ヲ批難スルノ要點ハ則チ實際ト原理トノ間ニ一大懸隔アリテ其説容易ニ行ハレザルヲ以テナリ是故ニ米國ニ於テハ夙ニ意ヲ茲ニ用ヒ州内ノ學校必ス實地演習ノ一科ヲ設ケ勉メテ學生ヲシテ其論理ヲ實施セシムルノ便ヲ與ヘタリ・・・學生ヲシテ徒ラニ空理ノ一偏ニ流レザラシム故ニ今日ハ則チ理、實相共ニ行ハレテ益ス學ノ隆盛ヲ見ルニ至レリ・・・」

すなわち、西半球ではアメリカが簿記の教育に非常に熱心であり、商業専門学校 (commercial colleges or business colleges) を設けて盛んに簿記の原理と応用を教授していること、また、実際と原理との間に大きな隔たりがあるがゆえに複式簿記が容易に行われぬという、従来から簿記教育の欠点として指摘されてきた批判に対処するため、実地演習の科目を設けてその理論を實踐できるよう工夫していること、それゆえに、アメリカでは、海野の言う「・・・理、實相共ニ行ハレテ益ス學ノ隆盛ヲ見ルニ至レリ・・・」、つまり、簿記が隆盛を見るに至っている旨が述べられているのである。

## [参考文献]

<研究書・研究論文等>

- 泉谷勝美 [1980] 『複式簿記生成史論』 森山書店。  
海野力太郎 (纂譯) [1886] 『簿記學起源考』 海野力太郎。  
———— [1899] 『實用簿記法』 春陽堂。  
江村 稔 [1953] 『複式簿記生成發達史論』 中央経済社。  
太田哲三 [1940] 「下野會計學の全貌」 會計, 第46卷第1号, 1-22頁。  
片岡泰彦 [1988] 『イタリア簿記史論』 森山書店。  
———— [2007] 『複式簿記發達史論』 大東文化大学経営研究所。  
岸 悦三 [1975] 『會計生成史—フランス商事王令會計規定研究—』 同文館出版。  
———— [1983] 『會計前史—パチョーリ簿記論の解明—』 同文館出版。  
久野光朗 [1985] 『アメリカ簿記史—アメリカ會計史序説—』 同文館出版。  
黒澤 清 [1982] 『日本會計學發展史序説』 雄松堂書店。  
———— [1990] 『日本會計制度發展史』 財経詳報社。



- 小島男佐夫 [1965]『複式簿記発生史の研究 (改訂版)』森山書店。  
—— [1971]『英国簿記発達史』森山書店。  
—— [1973]『簿記史』森山書店。  
—— (編著) [1979]『体系近代会計学Ⅵ 会計史および会計学史』中央経済社。  
—— [1987]『会計史入門』森山書店。  
曾田愛三郎 (編輯) [1878]『學課起源畧説』曾田愛三郎。  
千葉準一・中野常男 (共編著) [2012]『体系現代会計学第8巻 会計と会計学の歴史』中央経済社。  
中野常男 [1992]『会計理論生成史』中央経済社。  
—— [1999 a]「神戸大学における会計学の教育と研究の系譜 (前身校篇) —神戸大学百年史の一駒—」研究年報 (神戸大学大学院経営学研究科), XLV, 71-124頁。  
—— [1999 b]「わが国における会計学教育の発展—旧制高等商業教育機関を中心として—」會計, 第156巻第6号, 95-110頁。  
—— [2002]「会計学」, 神戸大学百年史編集委員会 (編) [2002]『神戸大学百年史通史 I [前身校史]』神戸大学, 360-376頁。  
—— [2011 a]「会計史—会計における歴史研究の現状と課題—」企業会計, 第63巻第7号, 4-10頁。  
—— [2011 b]「わが国における会計史の萌芽—東夷五郎の簿記史研究を中心として—」国民経済雑誌, 第204巻第3号, 4-20頁。  
—— [2012 a]「『会計』の起源とわが国における会計史研究の展開と課題」, 千葉・中野 (共編著) [2012], 1-29頁。  
—— [2012 b]「近代会計理論の生成—19世紀英米会計文献に見る資本主義理論生成過程の点描—」, 千葉・中野 (共編著) [2012], 261-303頁。  
—— [2015]「曾田愛三郎: わが国における会計史の先駆者—曾田と Beckmann の簿記史研究の交差—」国民経済雑誌, 第212巻第3号, 1-20頁。  
—— [2016 a]「わが国における会計史研究の先駆者たち—曾田愛三郎・海野力太郎・東夷五郎の簿記史研究について—」経営研究 (神戸大学大学院経営学研究科), No.62 (電子刊行物 <http://www.b.kobe-u.ac.jp/resource/br/No.62.pdf>)。  
—— [2016 b]「簿記教育異聞: 簿記の教科書と会計の歴史」企業会計, 第68巻第8号, 15-21頁。  
西川孝治郎 [1971]『日本簿記史談』同文館出版。  
—— [1975]「海野力太郎纂訳『簿記学起源考』について」国民経済雑誌, 第132巻第4号, 1-18頁。  
—— [1978]「海野力太郎訳『簿記学起源考』の研究」會計, 第113巻第6号, 76-87頁。  
—— [1982]『文献解題 日本簿記学生成史』雄松堂書店。  
東夷五郎 [1903]『新案詳解 商業簿記』大倉書店。

- [1908]『商業會計 第壹輯』大倉書店。
- (渡辺宗熙(編)) [1977]『ある会計人の半生—東夷五郎自伝—』沢村一男(非売品)。
- 山口 孝 [1965]「フォルソム『勘定の論理』研究序説」明治商学論叢, 第49巻第3号, 247-265頁。
- 渡邊 泉 [1983]『損益計算史論』森山書店。
- Beckmann, J. [1783], *Beyträge zur Geschichte der Erfindungen*, Erster Band, Leipzig.
- [1797a/1797b/1797c], *A History of Inventions and Discoveries* (translated by W. Johnson), Vols. I-III, London.
- [1846a/1846b], *A History of Inventions, Discoveries, and Origins* (translated by W. Johnson; revised and enlarged by W. Francis and J. W. Griffith), 4th ed., Vols. I-II, London (特許庁内技術史研究会(訳) [1999a/1999b/2000a/2000b]『西洋事物起原(一)～(四)』(岩波文庫)岩波書店)。
- Boyer, C. B. [1989], *A History of Mathematics*, 2nd ed. (revised by U. C. Merzbach), New York.
- Bywater, M. F. and B. S. Yamey [1982], *Historic Accounting Literature: a companion guide*, London.
- Carter, F. H. [1890], *Practical Book-keeping adapted Commercial and Judicial Accounting*, ····, Edinburgh.
- Chatfield, M. [1977], *A History of Accounting Thought*, revised ed., Huntington, New York.
- and R. Vangermeersch (eds.) [1996], *The History of Accounting: An International Encyclopedia*, New York.
- Cronhelm, F. W. [1818], *Double Entry by Single: a New Method of Book-keeping, Applicable to All Kinds of Business; and Exemplified in Five Sets of Books*, London.
- Dafforne, R. [1635], *The Merchants Mirrour: or, Directions for the Perfect Ordering and Keeping of His Accounts; ····*, London.
- De Morgan, A. [1846], *The Elements of Arithmetic*, 5th ed., London.
- Edwards, J. R. [1989], *A History of Financial Accounting*, London.
- Folsom, E. G. [1873], *The Logic of Accounts; A New Exposition of the Theory and Practice of Double-Entry Bookkeeping, Based in Value, As Being of Two Primary Classes, Commercial and Ideal; ····*, New York.
- Foster, B. F. [1836], *A Concise Treatise on Commercial Book-keeping, Elucidating the Principles and Practice of Double Entry ····*, Boston.
- [1843], *Double Entry Elucidated: An Improved Method of Teaching Book-keeping*, London.

- [1852], *The Origin and Progress of Book-keeping: Comprising an Account of All the Works on this Subject, Published in the English Language, from 1543 to 1852, with Remarks, Critical and Historical*, London.
- Geijsbeek, J. B. [1914], *Ancient Double-Entry Bookkeeping: Lucas Pacioli's Treatise reproduced and translated with reproductions, notes and abstracts from Manzoni, Pietra, Mainardi, Ympyn, Stevin and Dafforne*, Denver, Colorado.
- Jackson, J. G. C. [1956], "The History of Methods of Exposition of Double-Entry Book-keeping," in A. C. Littleton and B. S. Yamey (eds.) [1956], *Studies in the History of Accounting*, London, pp.288-312.
- Käfer, K. [1966], *Theory of Accounts in Double-Entry Bookkeeping*, Urbana, Illinois (安平昭二 (訳) [1972] 『ケーファー 複式簿記の原理』千倉書房).
- Kelly, P. [1801], *The Elements of Book-keeping, Both by Single and Double Entry: Comprising a System of Merchants Accounts, Founded on Real Business, Arranged According to Modern Practice, and Adapted to the Use of Schools*, London.
- Littleton, A. C. [1933], *Accounting Evolution to 1900*, New York (片野一郎 (訳) [1978] 『リトルトン 会計発達史 (増補版)』同文館出版).
- Malcolm, A. [1718], *A New Treatise of Arithmetic and Book-keeping*. . . ., Edinburgh.
- [1731], *A Treatise of Book-keeping, or, Merchants Accounts; in the Italian Method of Debtor and Creditor*. . . ., London.
- Nishikawa, K. [1959], "Origin of Book-Keeping (Reproduction of Original Manuscript in English of Rikitaro Unno, Author of BOKIGAKU KIGENKO)," in 西川 (孝) [1982], pp.1-17.
- Previts, G. J. and B. D. Merino [1998], *A History of Accountancy in the United States: The Cultural Significance of Accounting*, Columbus, Ohio.
- Sheldahl, T. K. [1985], "American's Earliest Recorded Text in Accounting: Sarjeant's 1789 Book," *The Accounting Historians Journal*, Vol. XII, No.2, pp.1-42.
- (ed.) [1989], *Accounting Literature in the United States before Mitchell and Jones (1796)*, New York.
- Taylor, R. E. [1942], *No Royal Road: Luca Pacioli and His Times*, Chapell Hill, North Carolina (reprinted ed., New York, 1978).
- [1944], "The Name of Pacioli," *The Accounting Review*, Vol. XIX, No.1, pp.69-76.
- Yamey, B. S. [1963], "A Survey of Books on Accounting in English, 1543-1800," in Yamey *et al.* [1963], pp.155-179.
- [1980], "Early Views on the Origin and Development of Book-keeping and Account-ing," *Accounting and Business Research*, Vol. X, No.37A, pp.81-92.

———, H. C. Edey and H. W. Thomson [1963], *Accounting in England and Scotland, 1543- 1800, Double Entry in Exposition and Practice*, London.

<文献目録>

渡邊 泉 [1983] 「イギリス古典簿記書文献目録 (1543年～1843年)」, 渡邊 [1983], 付録, 241-250頁。

Bentley, H. C. and R. S. Leonaud [1934/1935], *Bibliography of Works on Accounting by American Authors*, Vol. I (1796-1900) and Vol. II (1901-1934), Boston.

Hatfield, H. R. and A. C. Littleton [1932], "A Check-List of Early Bookkeeping Text," *The Accounting Review*, Vol. VII, No.3, pp.194-206.

Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) [1975], *Historical Accounting Literature*, London.

Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS) (Scottish Committee on Accounting History) [1976a], *Accounting in Scotland: A Historical Bibliography*, 2nd ed., Edinburgh.

——— [1976b], *An Accountants' Book Collection 1494-1930: Catalogue of the Antiquarian Collection of the Institute of Chartered Accountants of Scotland*, 3rd ed., Edinburgh.

Thomson, H. W. (comp.) [1963], *Bibliography: Books on Accounting in English, 1543-1800*, in Yamey *et al.* [1963], pp.202-224.

<データベース>

国立国会図書館サーチ (<http://iss.ndl.go.jp/>)。

Eighteenth Century Collections Online (ECCO) (<http://find.galegroup.com/>)。

Explore the British Library (<http://explore.bl.uk/>)。

Google Books (<http://books.google.com/books/>)。

Library of Congress Online Catalog (<http://catalog.loc.gov/>)。