

東夷五郎「簿記の起源及沿革」 （『新案詳解 商業簿記』（1903））

—会計の専門的研究者によるわが国会計史研究の嚆矢—

中野常男

旧制の高等商業学校（東京高等商業学校：現一橋大学）と神戸高等商業学校（現神戸大学）の教授を務めた東夷五郎（1865～1947）は、わが国における会計史研究の先駆者の一人である。彼は、自身の代表的著作である『新案詳解 商業簿記』（1903）と『商業會計 第壹輯』（1908）の中に、それぞれ「簿記の起源及沿革」と「簿記法古代の沿革」と題された、会計史、特に簿記の歴史を考察した論稿を収載している。

本稿では、会計の専門的研究者として、一次史料の入手（蒐集）と分析が容易でなかった時代に、もっぱら欧米の先行研究（具体的には、Patrick Kelly の *The Elements of Book-keeping*、……（1801））に収載された簿記史に関する論稿“A Short History of Book-keeping”）に依拠するものではあったが、簿記の歴史について積極的に考察を進めた東の論稿、特に「簿記の起源及沿革」について検討する。

- I 開 題：わが国における会計史研究の萌芽
- II 東夷五郎と高等商業学校・神戸高等商業学校
- III 『新案詳解 商業簿記』（1903）
 - III - 1 簿記の定義と種類
 - 1) 簿記の定義
 - 2) 簿記の種類
 - III - 2 簿記の歴史：「簿記の起源及沿革」
- IV 結 語

キーワード：会計史、簿記史、複式簿記、東夷五郎、Patrick Kelly

I 開 題：わが国における会計史研究の萌芽

わが国において、会計の歴史に関する叙述はいつ頃から登場するようになるのであろうか。洋式簿記、特に複式簿記は、明治初期に、それまでのわが国固有の簿記(「和式帳合」)に代わるものとして、お雇い外国人による著述、あるいは、外国簿記書の翻訳(ないし翻案)、具体的には、海老原濟・梅浦精一(訳)(Alexander A. Shand(講述))『銀行簿記精法』(全5分冊)(1873)、福澤諭吉(訳)『帳合之法』(全4分冊)(ただし、複式簿記は「二編」(2分冊)(1874)で解説)、小林儀秀(訳)『馬耳蘇氏複式記簿法』(全3分冊)(1876)、加藤斌(訳)『商家必要』(全4分冊)(ただし、複式簿記は「複認」(2分冊)(1877)で解説)などを通じて本格的な導入が図られる¹⁾。

そして、これらの複式簿記の解説書の刊行とほぼ同時期に、別稿でも論じたように、曾田愛三郎(編輯)『學課起源畧説』(1878)が出版される。本書それ自体は明治初期当時の新しい諸学科(例えば、「化學」(Chemistry)や「理學」(Natural Philosophy)など)の起源を外国文献を基に解説した小冊子であり、その中で簿記の歴史が「記簿法 Book-keeping」と題された論稿で取り上げられていた。その意味で、曾田の論稿は、会計、特に簿記の歴史を取り上げたわが国で最初の文献とすることができる。ただし、それはわずか3頁強の小稿であった²⁾。

これに対して、単行本として複式簿記の起源や沿革を本格的に論じたわが国で最初の著作と位置づけられるのは、これも既に考察したところであるが、海野力太郎(纂譯)『簿記學起原考』(1886)である。この文献もまた、当時の研究環境の制約のゆえに欧米で公表された先行研究の成果に依拠したものであるが、ただし、特定の文献からの翻訳というよりは、その「引用書目」に掲げられた多くの諸原書に基づき纂訳された著作である³⁾。

この『簿記學起原考』は、わが国で最初に会計史を本格的かつ専門的に取り上げた著作であると同時に、会計史研究に関する単行本としては、イギリスで

刊行された Benjamin F. Foster の *The Origin and Progress of Book-keeping*…… (1852)⁴⁾に次ぐ、世界で第二番目のものと位置づけられる。その意味で、海野の『簿記學起原考』は、会計史研究の歴史においてきわめて意義あるものと評価される⁵⁾。

上述のように、わが国では、複式簿記については、まず欧米の簿記解説書の翻訳(翻案)に始まり、次いで、外国簿記書の影響は残るものの、日本人自身の創意により編集・著述された簿記書(ないし会計書)が徐々に出版されるようになる⁶⁾。その中に、例えば、東夷五郎の『新案詳解 商業簿記』(1903)と『商業會計 第壹輯』(1908)がある⁷⁾。しかも、これらの東の著作には、前者に「簿記の起源及沿革」(第3編第8章)、また、後者に「簿記法古代の沿革」(第15章)というように、簿記の歴史を叙述した章がそれぞれ設けられている。そのうち、特に『新案詳解 商業簿記』に収載された「簿記の起源及沿革」は、「……わが国で初めての専門会計学者による簿記史研究である。」⁸⁾と位置づけられる。

このように、複式簿記は、その導入の当初において、まず外国簿記書の翻訳(翻案)、次に日本人自身の創意による解説書が出版される中で、たとえ一部の人たちの間であったとしても、その歴史に対する関心の高まりが見られ、一次史料の入手(蒐集)と分析が容易でなかった制約下にあつては、欧米で公表された先行研究の成果を二次史料として用いた形であるが、会計の専門的研究者による会計史の論稿がわが国においても登場するのである。

Ⅱ 東夷五郎と高等商業学校・神戸高等商業学校

前節で言及した『新案詳解 商業簿記』と『商業會計 第壹輯』の著者である東は、官立の高等商業学校(同校は、第二高等商業学校である神戸高等商業学校の設置に伴い東京高等商業学校に改称、さらに、大学昇格により東京商科大学大学となり、第二次世界大戦末期の東京産業大学への改称を経て、現在の一橋大学)と神戸高等商業学校(大学昇格により神戸商業大学となり、戦時下における神戸経済大学への改称を経て、現在の神戸大学)に深い繋がりのある人

〔論文〕東夷五郎「簿記の起源及沿革」(『新案詳解 商業簿記』(1903))(中野)

物である。東の簿記史研究にかかわる論稿を検討する前に、彼の経歴についてまず概観しておきたい⁹⁾。

東は、1865年7月に、東太郎兵衛の四男一女の末子として、長崎県東彼杵郡三浦村で出生し、1887年3月に東京商業学校(同校は同年10月に高等商業学校に改組・改称)を卒業している。函館商業学校や長崎商業学校などの教諭・校長を務めた後、1898年10月に母校の高等商業学校の教授に就任している(「簿記科」担任)。そして、第二の官立高等商業学校である神戸高等商業学校が設置されるに伴い、高等商業学校時代の同級生であった水島鏡也(神戸高等商業学校初代校長)とともに同校に赴任し、1903年1月に教授に任じられる(「簿記」および「倫理」を担当)。同校には、1916年9月に職業会計人へ転身のため退官するまで在任し、在任中の1908年3月から1910年6月にかけては、商業実践と簿記研究のためにアメリカとイギリスに留学しており、この種のテーマによる在外研究としてはわが国最初の例であったと言われる。また、在外研究期間中の1909年6月には、ニューヨーク大学から“Doctor of Commercial Science”の名誉学位を授与されている。さらに、1913年10月に、わが国で最初の会計学研究団体である神戸會計學會を創設し、機関誌『會計學論叢』を発刊している¹⁰⁾。

さらに、東は、上述のように、1916年9月に神戸高等商業学校を退官した後は会計の実務界に入り、同年10月に東會計人事務所を開設して、職業会計人の草分け的存在として実務界で活躍するとともに、1917年3月には下野直太郎や吉田良三らと日本會計学会を創設し、機関誌『會計』を発刊する。1921年6月に日本會計士会を設立し、理事長に就任する(同会は、1928年6月に日本計理士会に改称、引き続き理事長に就任)。1929年10月にニューヨークで開催された第三回の国際会計会議(International Congress on Accounting)に日本代表として下野直太郎らと共に出席し、論文を提出し報告する。1940年6月に日本計理士会理事長を引退し、1947年12月に老衰のために死去する¹¹⁾。

東の主要な著作としては、先に掲げた『新案詳解 商業簿記』と『商業會計第壹輯』の他に、『簡易簿記教科書』(1901)、『最近學說 簿記法大意』(1913)、

『商業會計 第貳輯』(1914)、さらに、神戸高等商業学校退官後に刊行された『商業會計研究』(1930)などが挙げられる¹²⁾。

このうち、『新案詳解 商業簿記』は、基本的には、アメリカの Ezekiel G. Folsom が著した複式簿記の解説書 *The Logic of Accounts;…* (1873)¹³⁾の影響を強く受けた明治初期の多くの簿記書と同じ系譜上に位置づけられ、取引を価値の交換と見て、価値の受渡しに絡めて、複式簿記、特に貸借記入にかかわる記帳原則の解説を展開している(価値受渡説(または価値得失説))¹⁴⁾。ただし、同じ Folsom の簿記書を源流とし、価値受渡説をわが国で最初に紹介した森島修太郎の『簿記學例題』(1878)や、函師民嘉の『簿記法原理』(1881)などと比較すれば、翻訳調から脱却し、価値受渡説を十分に消化した、明治後期における簿記教育の標準的パターンを示したものと考えられる¹⁵⁾。また、同書には、「商業帳簿に関する商法の規定」、「会社の計算に関する商法の規定」という二つの章が含まれており、これは、1889年の商法典(「明治商法」)における商業帳簿に関する規定と、株式会社の計算規定についてそれぞれ解説した最初のものとして評価されている¹⁶⁾。

Ⅲ 「簿記の起源及沿革」(『新案詳解 商業簿記』(1903))

本節では、東の簿記史研究に関する二つの論稿のうち、既述のように、わが国で最初の専門的会計研究者による簿記史研究と位置づけられる、『新案詳解 商業簿記』(1903)に収載された「簿記の起源及沿革」について検討する¹⁷⁾。

なお、以下において東の文言を『新案詳解 商業簿記』から引用する場合、原文の雰囲気伝えるため、縦書きを横書きに改める他は、彼の表記をできるだけそのままに「」を付して掲記している(ただし、引用文中に「」を付して追記した文言はすべて筆者によるものである)。

Ⅲ - 1 簿記の定義と種類

本稿では、東の簿記論そのものを検討することを目的としていないが、会計史、特に簿記の歴史を検討する前提として、彼自身の簿記観、特に複式簿記に対する基本的な考え方について、まず確認しておくことにしたい。

1) 簿記の定義

東は、『新案詳解 商業簿記』の第一編「総論」第一章「簿記の定義」の冒頭において、簿記を次のように定義している。すなわち、「簿記とは人の財産に關する境遇、換言すれば其財政の有様を何時にても一目瞭然ならしむるの目的を以て是が最も秩序正しき記録の方法を講説する一學科なり」¹⁸⁾と説いている。つまり、東は、簿記の目的について、彼に大きな影響を及ぼしている Folsom と同様に、損益計算ではなく、「財政」(=財産)の計算、具体的には、資本主(主体)理論的な二勘定系統説に依拠した、「正味高」または「正味財産高」(=純財産)の計算を志向する見解を提示しているのである¹⁹⁾。

彼はまた、「・・・簿記でふ一學科の未だ我國に渡來せざる以前に於て、否此學科の未だ世に發見講究されざる其以前にありても尚人の財政の有様は種々の方法もて記録せられたるなり、然れとも元來人の財産上の境遇は寸時も靜止するものにあらずして其状態は斷へず變化異動あるを常とす・・・是を以て之か秩序正しき記録、而も何時にても一目瞭然たる記録の方法は久しき歲月の間、歐米各國にて研究考案されたる所にして簿記でふ一學科は即ち其結果に外ならざるなり而して其方式たるや一種異様の躰裁を有して最初は容易に理解し能はざる點なきにしもあらざれとも稍々之に習熟するに至れば其方法や極めて單統輕便にして而も其効用の忽ての他の方法に比して大に卓越する所あるを發見すべし・・・」²⁰⁾と述べている。

すなわち、彼は、簿記(洋式簿記、特に複式簿記)の本格的な導入が図られて間もない当時のわが国において、それが欧米諸国において財産とその変動を

記録する方法が久しく研究され考案されてきた結果のものであるがゆえに、これを理解することは容易でないが、その効用はすべての他の記録方法と比べて非常に大きいことを指摘して、簿記に習熟することを推奨しているのである。

2) 簿記の種類

さらに、東は、簿記の種類、とりわけ単式簿記と複式簿記の関係について、まず、「・・・曰く単記式簿記〔単式簿記〕曰く複記式簿記〔複式簿記〕之なり而してこの區別の基く所は簿記の講述中最も大切とする彼の借貸てふ兩熟語の使用せらるゝ範圍の廣狹如何にあれば・・・」²¹⁾と記した上で、両者の區別について、次のように説いている。

すなわち、単式簿記について、彼は、「単記式とは複記式てふ他の複雑なる記録の方式に比してその記入式の大に簡單なる所より附せられたる名稱にしてこの方式にありては借主及貸主とて簿記學上一種特別なる熟語を普通に稱ふる借主及貸主の意義にのみ使用し換言すればこの兩語を唯人のみに用ひて財政を記録する方式なり・・・」²²⁾と述べる。

他方、複式簿記について、東は、「複記式とは借主及貸主なる熟語を獨り人のみに限らずして物品及事柄に対しても亦之を使用し以て財政を整理記録する方法を云う例えはこの方式にありては甲某か借主、乙某か貸主なりと云うは勿論なれともこの外現金か借主、商品か貸主、家屋、土地その他種々の物品か借主又貸主なりと稱し更に又雑費、營業費、利息、手數料、賣買損益、給料、家賃、地代等の如き人にもあらず又物にもあらず或る事柄が借主又貸主なりと云ふことあるか如し而してこの方式に依るときは財政の状況を變動せしむべき或る一事項の起る毎に例へば俸給として現金を収入す、現金にて商業の元入をなす、家屋を現金にて買入る、商品を掛にて買渡す、生計費を現金にて支拂ふ、利息として現金を収入す、器具を棄損す、家屋焼失す、物品破壊す、現金紛失す、被服盜難に罹ると云ふか如くこれ等の各事實の生ずる毎に必ずや借主と貸主との兩者の對立するあり而してこの兩者の一は借主の位置に之を記録し他は貸主の位置に記録せざるべからずとは複記式簿記法の特徴とする所にして

〔論文〕東夷五郎「簿記の起源及沿革」(『新案詳解 商業簿記』(1903))(中野)

かく一事項毎に二ヶ所の記録を要する所よりして複記なる名稱は附せらるなり・・・²³⁾と述べている。すなわち、彼は、複式簿記という名称(用語)の由来に関連づけながら、「取引の貸借完全複記」という、単式簿記と比較しての複式簿記の記帳技術上の特徴を明らかにしている。

その上で、東は、「・・・複記式簿記法は今を距ること四百有餘年の昔即ち第十五世紀の半は頃伊国〔イタリア〕〔ヴェニス〕〔原文のまま：ヴェネツィア〕市の商人間に發意實行されたるものなれとも爾來今日に至るの久しき歲月間、別に著しき變更を見ずして歐米各國の普く採用する所たるの一事はこれ確に此方式の財政の秩序正しき記録法として今日の世界に冠たる所以を表明して尚大に餘りありと云うことを得べく而してこの技術の世に非常なる鴻益を與へたるは亦云ふことを待たずとして必竟簿記の一種専門の學科目として特に學はれ特に教へられ又特に研究され且世間公衆の爲め大に歡迎さるゝは全く此の複記式簿記でふ最も進歩したる財政記録の方式に外ならざるものなり²⁴⁾と記している。

すなわち、彼は、単式簿記においては債権・債務を記録する人名勘定(personal accounts)にのみ貸借記入の方法が適用されるのに対して、複式簿記とは、人名勘定のみならず、物的財産を記録する物財勘定(impersonal accounts)や、収益・費用を記録する名目勘定(nominal accounts)についても貸借記入が適用される簿記であること、また、歴史的に見ても、複式簿記が15世紀半ばのイタリア、特にヴェネツィアの商人の実務から發意(創意)されたもの、そして、それ以降今日に至るまで基本原理において大きな変更を見ることなく欧米諸国で広く採用されていることをもって、会計における記録・計算システムとしてのその卓越性を指摘し、複式簿記こそが専門の學科目として特に学習・教育・研究されるべきものと説いているのである²⁵⁾。

Ⅲ - 2 簿記の歴史：「簿記の起源及沿革」

東は、簿記について、既述したように、「・・・此學科〔簿記科：筆者追加〕

の未た世に發見講究されざる其以前にありても尚人の財政の有様は種々の方法もて記録せられたるなり、然れとも元來人の財産上の境遇は寸時も靜止するものにあらずして其状態は斷へず變化異動あるを常とす・・・是を以て之か秩序正しき記録、而も何時にても一目瞭然たる記録の方法は久しき歲月の間、歐米各國にて研究考案されたる所にして簿記でふ一學科は即ち其結果に外ならざるなり・・・」²⁶⁾と述べるとともに、特に複式簿記については、「・・・複記式簿記法は今を距ること四百有餘年の昔即ち第十五世紀の半は頃伊国「ヴェニス」市の商人間に發意實行されたるもの・・・」²⁷⁾と記し、複式簿記の中世イタリア起源説中のヴェネツィア説を唱えている²⁸⁾。

複式簿記の具体的な歴史について、彼は、『新案詳解 商業簿記』の中に、特に「簿記の起源及沿革」と題する章を設けて考察を進めている。ただし、それは、既に述べたように、彼自身の創意に基づくというよりは、一次史料の入手(蒐集)と分析が容易でないという当時の状況のもとで、欧米の先行研究、具体的には、イギリスの Patrick Kelly ²⁹⁾ の *The Elements of Book-keeping*, …… (1801)³⁰⁾ に収載されていた、簿記史研究の先駆的論稿である“A Short History of Book-keeping”に依拠した考察であった³¹⁾。

上記の Kelly の簿記書は、それ自体が当時のイギリスにおいて標準的とみなされるように高く評価された解説内容のものであったが³²⁾、彼は、上掲簿記書の「序文」(Preface)の一部において、特に簿記の歴史について、「理論と実務において、簿記の現状を説明するためには、その歴史の概観を与えることは必要であろう。それゆえに、以下の素描 (sketch) は、いかに不完全であろうと、この巧妙で有益な科学の部門 (this ingenious and useful branch of science) の研究に携わる人たちにとって、まったくもって興味あることに違いない」³³⁾と記して、簿記を学習する上でその歴史の知ることの重要性を指摘している。そして、本文において簿記の具体的解説に入る前に、先に言及したように、“A Short History of Book-keeping”と題された小稿を設けて、簿記の歴史を講じているのである³⁴⁾。

東は、かかる Kelly の論稿を基に、『新案詳解 商業簿記』の中に「簿記の起

〔論文〕 東夷五郎「簿記の起源及沿革」(『新案詳解 商業簿記』(1903))(中野)

源及沿革」の章を設けて、自説も交えながら、簿記の歴史について、以下に記すように、第1節から第13節、計13の節に分けて叙述している。以下、順次その内容を検討することにしよう。

第1節

東は、簿記、とりわけ複式簿記の起源について、まず、「簿記法の濫觴は是又他の幾多の技術の起源と等しく頗る空漠不明に屬すと云はざるべからず・・・」³⁵⁾と述べた後に、「・・・然れども簿記法は嘗て第十五世紀に於て伊太利國「ヴェニス」[原文のまま：ヴェネツィア]市の全盛を極めて當時歐洲全土の商業上の中心市場を爲したりし頃を以て同市に初めて行はれたりとの説は最も信に近しと云ふべきなり」³⁶⁾と記して、既述のように、中世イタリア起源説、特にそのうちのヴェネツィア説を提示している³⁷⁾。

同時に、彼は、「然るに或る著者 (Stevin, Beckmann) [Simon Stevin と Johann Beckmann] の如きは曰く複記式簿記法は蓋し尚ほ往古に遡りて已に知られたる所にして此法の初めて發明されたるは伊太利にありと云ふは當を得たるものにあらず何となれば簿記法の伊太利に起りたりは彼の中古 [中世]、所謂、暗黒時代 [the Dark Ages] に歐洲全土の文物の一時全く廢頽に歸したると俱に最も衰微を極めたる商業の其後第十五世紀に至りて再び復活したると同時に一旦古代に行はたることある簿記法の同國に於ける再興に外ならざればなりと而して同著者等は古代の史傳中に記載されたる幾多の章句を引用し來りて古代人も亦今日の簿記法に所謂借方貸方の方法を用ひて互に反する位置に金錢の出納を記録したりとの事實を證明するに務めたり」³⁸⁾と述べて、複式簿記の古代ローマ起源説、つまり、イタリアに見出される複式簿記は古代社会で利用されていた簿記法が中世の暗黒時代を経て15世紀の商業の復活により再興されたものであるとの説にも言及している³⁹⁾。

第2節

ただし、東は、第2節において、前節を承ける形で、古代ローマ起源説について言及するとともに、これを明確に否定する。すなわち、「然れとも此説必

ずしも信據を置くに足らざるなり何となれば同著者等の引用したる事實は單記式簿記法の往古に存在したことの以外には何等の舉證を為さざればなり、如之ならず、社會諸般の事物は尚ほ最も質樸單純を極めたる往時の商業にありて其會計帳簿の記録法に單記式以上の簿記法を用ふるは毫も其必要を認めざりしならんとの推測は決して不當にあらざればなり・・・」⁴⁰⁾と述べている。

さらに続けて、彼は、「・・・唯、彼の種々の信用制度、爲替、保險等の如き進歩したる諸種の趣向の日常商人間に盛んに行はれて商業の面目茲に大に革新を見るの時期に達するときは商人の會計帳簿記録の方法も亦勢ひ之に俱ふ改良刷新を必要とするものなれば複記式簿記法の端緒は茲に初めて發明されたるものと云ふことを得べく隨て複記式簿記法の起源を伊太利國「ヴェニス」市の商人中に歸するの説は最も理由ありと云はざるべからず・・・」⁴¹⁾と指摘している。

要するに、東は、古代ローマ起源説を提唱する論者が引用する事實は古代社会において單式簿記が存在したことを示すのみであり、諸種の信用制度や爲替、保險等の進歩が商人の間で盛んに行われて商業が大いに革新されるときに簿記法が改良・刷新され、複式簿記の端緒もそのときに初めて發明されたと指摘して、ヴェネツィア起源説がもっとも理由あるものと説いているのである⁴²⁾。

第3節

次に、東は、複式簿記の起源について、「蓋し複記式簿記法の性質を考ふるときは如此意匠の初發の觀念に關して種々の推測を下すは敢て難事にあらざるべし・・・」⁴³⁾と述べた上で、複式簿記の生成を促した要因として、爲替手形の貸借相殺の記録方法や、「部分の総和は全体に等しい」とする代数学の定理などを挙げる。すなわち、「・・・曰く爲替手形の取引は同時に二人の借貸關係を相殺するの便法なるを以て此取引の起るや毎回必ず二ヶ處に帳簿の記録を要す而して斯く重複したる記録の方法は是即ち複記式簿記法發明最初の觀念なりと・・・」⁴⁴⁾、また、「・・・曰く複記式は元來幾何學 (Euclid) [原文のまま] の應用にして其原理は彼の「部分ノ和ハ全部ニ等シ」との公論を演繹したるも

のに外ならざるなりと或は曰く其原理は代數學の方定式〔原文のまま〕に出てたるものにして彼の借方と貸方と互に其性質を反したるか如きは是れ猶ほ代數學の+及-に類似するものなりと云ふ・・・』⁴⁵⁾と記している。

さらに、東は、「・・・複記式簿記法の初發の念慮に關して今日迄已に稍道されたる推測談の重なるものなれども其何れか是にして何れか非なるやは今容易に之を決すべからず・・・』⁴⁶⁾と述べる。続けて、「・・・何となれば凡そ一學一藝の秩序正しき編成組織は僅々一朝一夕にして忽然之を見る能はざるなり必ずや其初めは長年月の經險に徴して、所謂、歸納的に或る通則を發見し更に他の學理に照して之を種々の演繹附會し而して後ち初めて全備に至るべければなり複記式簿記法の發意も亦全く之と同一轍にして其意匠の基く所は決して之を單純なる一事項にのみ歸すべからず・・・』⁴⁷⁾と指摘する。

その上で、彼は、複式簿記について、「・・・要するに少なくとも其端緒の一部分は單に實際に起れる或る便宜より何の意味もなく之を發意し而して其殘餘は更に幾何學若くは代數學等の諸原理を綜合加味して之を完成したるものなりと云ふはこれ説の最も穩當適切なるものと云ふべきなり』⁴⁸⁾と説いて、それが一朝一夕にして誕生したものでなく、実務上の便宜から創意され、これに代數學的原理などが加味されて徐々に完成されたものであるとする發生史的考察を示している。

第4節

前節までの考察をふまえて、東は、複式簿記に関する最初の印刷された解説文献を公刊した Luca Pacioli (姓のみ場合には Paciolo と表記される)⁴⁹⁾について言及する。すなわち、「扱此最も古き簿記書の著述者とは其の名を「リユークス、デウ、バルゴ」(Lucas de Burgo) と稱し、伊太利國「ヴェニス」市の産に係る一僧なりとす而して氏は代數學の外其他にも有益なる種々の數學書を著述せしが・・・紀元千四百九十五年〔正しくは1494年〕⁵⁰⁾を以て伊太利語の簿記書を著述し同國「ヴェニス市」に於て之を出版せり是實に複記式簿記法に關する著作物の最も古きものなりとす』⁵¹⁾と述べている。

周知のように、イタリアのトスカーナ地方にある小邑のサン・セポルクロ

(Sansepolcro) で生まれ、フランシスコ派の修道僧、そして、数学者となった Paciolo こそが、複式簿記を解説した世界で最初の印刷教本である “Particularis de Computis et Scripturis” (「計算記録詳論」) を、1494年にヴェネツィアで出版した数学書 *Summa de Arithmetica Geometria Proportioni et Proportionalita* (『算術、幾何、比及び比例総覧』: 原語 [イタリア語] 表記の標題の冒頭の単語を用いて、しばしば *Summa* (日本語では『スムマ』) と略記される) の第1部第9篇論説第11に収載して公刊した人物である⁵²⁾。東もまた、上述のように、Paciolo の『スムマ』に収載された「計算記録詳論」、つまり、彼の「簿記論」をもって、複式簿記に関するもっとも古い著作であると説いているのである。

さて、上記の Paciolo の「簿記論」以後、イタリアでは、Domenico Manzoni の簿記書 *Quaderno doppio col suo giornale*…… (1540) や、Alvise Casanova の簿記書 *Specchio Luccidissimo*…… (1558)、Angelo Pietra の簿記書 *Indirizzo degli econom*…… (1586) など、複式簿記に関する諸種の解説書が刊行されるが、東は、これらについて言及することはなく、Kelly の行論に従って、イギリスの簿記事情に目を転じている。

第5節

東は、英語により複式簿記 (= イタリア式簿記) の解説書がはじめて出版されたのは、1543年に至ってからのことであると説く。すなわち、「今日の記録に徴して英語にて初めて簿記書の著述されたるは前記の伊國簿記書 [Paciolo の『スムマ』 (1494) に収載の「簿記論」] の出版以後四十八年 [正しくは49年] 即ち千五百四十三年……を以て倫敦 [ロンドン] に出版されたるものを以て嚆矢となす而して著者は其名を「ヒュー、オールドキヤツスル」 (Hugh Oldcastle) と稱し同市の或る學校長 [Kelly の原著では “a School-master”] の職にあり……」⁵³⁾と述べて、Hugh Oldcastle の簿記書 [*A profitable treatyce*……] が、イギリスで刊行された最初の複式簿記解説書であることを明らかにしている。

ただし、上記の Oldcastle の簿記書は、現在のところ一冊も現存しない (な

いし発見されていない)「幻の書」となっており⁵⁴⁾、その解説内容は、同書を改訂・増補した形で、1588年に John Mellis により刊行された簿記書 *A Briefe Instruction*……を介して推測されるのみである。この点について、東は、「……而して本書は其後四十五年を経て千五百八十八年に至りて「ジョン、メーリス」(John Mellis)と稱する同市他の學校長に依り増補再版されたりしが是等の古書は今は全く絶版に歸して一も其遺稿を留めざるなり……」⁵⁵⁾と記している。

第6節

続けて、東は、「「オールドキヤツスル」氏の著書以後二十六年を経て千五百六十九年……には「ゼームスピール」[原文のまま](James Peele)の著作に係る他の簿記書 [*The Pathe waye to perfectness*,……]は倫敦にて出版せられたり……」⁵⁶⁾と説くとともに、「……其後久しく此種の著書は出版を見ざりしが右「ピール」氏の著書を去ること八十三年即ち千六百五十二年[正しくは1653年]……に至りて「ジョン、コーリンス」(John Collins)と稱する當時有名なる會計検査營業者にして且又數學家 [an eminent Accountant and Mathematician] は商人會計整理法手引 (An Introduction to Merchants' Accounts) [*An introduction to merchants accounts*,…… (1653)] てふ書名の下に頗る大著書を出版せしが本書は簿記法の指南書として久しく世に賞玩されたり」⁵⁷⁾と述べている。

上述のように、東は、イギリスで最初の複式簿記解説書と位置づけられる Oldcastle の簿記書が刊行されて以後、16世紀後半から17世紀にかけての時期に出版された簿記書として、Kelly の論に拠って、Peele の *The Pathe waye to perfectness*,…… (1569) と、Collins の *An introduction to merchants accounts*,…… (1653) を挙げている。

もちろん、この時期のイギリスでは、上記の二つの簿記書以外にも、前節で言及した Mellis の簿記書 *A Briefe Instruction*……を含めて、複数の複式簿記の解説書が出版されている。例えば、東の論稿、換言すれば、Kelly の論稿では言及されていないが、Peele は、上記の *The Pathe waye to perfectness*,……に先立つ1553年に別の簿記書 *The maner and fourme*……を刊行している。

これは、イギリスで刊行された複式簿記解説書としては、既述の Oldcastle の簿記書、そして、ネーデルラントの Jan Ympyn の簿記書 (*Nieuwe instructie*…… (1543)) の英語版である *A notable and very excellent woorke*…… (1547) に次ぐ、第三番目のものにあたるが、*The maner and fourme*…… に先行する二つの簿記書がいずれも外国の簿記解説書の翻案ないし翻訳と考えられるのに対して⁵⁸⁾、外国簿記書の影響を紛れもなく受けてはいるものの、イギリス人自身の創意に基づいて著された最初の複式簿記解説書であると評価されている⁵⁹⁾。

また、Collins の簿記書の刊行に先立つ1635年に出版された Richard Dafforne の *The Merchants Mirrour*…… は、イギリスの簿記書として初めて版を重ねたもの、そして、外国の影響を受けた簿記書としては最後のものにあたると思われる⁶⁰⁾。

第7節

さて、18世紀のイギリスで出版された簿記書について、東は、「其後更に八十四年 [正しくは83年] を経て一千七百三十六年……に至りて「パース」[Perth] 市 [スコットランド] にて當時其地方に著名なる一學校長「ジョン、メーヤ」(John Mair) は英國にて最も汎く知られたる彼の簿記法原論 (Book Keeping Methodized) [*Book-keeping Methodiz'd*:…… (1736)] てふ一著書を公にしたりしが本書は當時大に世の高評を博し……千七百六十八年……には同著書は大に訂正増補を加へられ且又最近簿記法原論 (Book Keeping Modernized) [*Book-keeping Moderniz'd*:…… (1773)] てふ新書名を冠して再び世に公にされたり……」⁶¹⁾と述べるとともに、「……複記式簿記法の原理を最も明晰に且最も正確に解説したるは本書の特長として大いに賞賛すべく其世を裨益したることの偉大なるは當時の出版中蓋し「メーヤ」氏の此簿記書の右に出つるものなかるべし……」⁶²⁾と記して、18世紀のイギリスを代表する簿記書として、上記の Mair の簿記書を挙げている。

18世紀のスコットランドでは、イングランドとの統合後、実学教育が振興される中で、それまでの古典的カリキュラムとは異なり、実践的な商業や化学・

物理などの教育に主題を置いたアカデミー (academy) と称される専門学校が設立される。このような実学教育を志向する学校の設立は、教室で使用するための教科書に対する需要を喚起させ、それまでイングランドに比して簿記解説書の出版が非常に少なかったスコットランドにおいても優れた簿記書が相次いで刊行されるようになる⁶³⁾。自らもパースで最初に設立されたアカデミー (Perth Academy) の校長を務めた Mair が著した簿記書は、まさにこのような学校教育の場での需要を充足するための教科書的簿記書であったのであり、それが結果として広く一般に受け入れられ、版を重ねることになったのである。

ただし、東は、Mair が *Book-keeping Moderniz'd*…… の「序文」(Prteface) に記された改訂増補の理由に関連して、「……「是レ商家ノ會計部内ニ商業書式及計算法ノ慣習 [forms and fashions in accountantship] ニ前著書ノ初版以後間斷ナク種々ノ變更改正ヲ來シタルモノナリ云々」と然れとも著者の所謂最新の流行に倣ひて本書を増補訂正したりとの緒言は大に疑はしと云はざるべからず何となれば若し此新著書にして眞實に當時の實際に使用されたる最新の商業書式及計算法に據りたるものなりとせば此新著書の出版せられて間もなく更に一大變革の必ずや英國商家の會計部内に行はれたるものなりと云はざるべからざればなり、否らざれば、當時此新著書のみを専修して倫敦の商家に職を求むるものは其實際の執務に臨みて何等の差闕へある間敷ものなるに事實は全く之に反するの形跡ありたるは多少奇怪と云はざるべからず」⁶⁴⁾と記して、詳細な解説が行われているとは言え、学校の教室で使用されることを主たる目的とした教科書的簿記書の限界、特にその会計実務への実践的適用性について疑問を呈している。

さらに、彼は、「……予は此人を以て英國簿記書著作者中其中興の祖と云ふことを躊躇せざるなり唯々其説明の少々煩雜に過ぎたと又其甚しく冗長なるに失したるとは此著書の葉數六百ページ以上に達したるの一事を以て之を證することを得べく随て普通の購讀者用としては多少不適當なるの嫌ひなき能はざるなり」⁶⁵⁾と述べて、Mair の簿記書に対する彼自身の批判的言明も併せて提

示している。

第8節

18世紀後半のイギリスにあっては簿記解説書の出版点数は増加傾向を示すが⁶⁵⁾、この時期の簿記書について、東は、「其後簿記書は數多出版されたりと雖も其内容は惣て大同小異にして單に學校教科用書に適せしめんとの目的を以て種々に仕組まれたるに外ならず・・・」⁶⁶⁾と述べた上で、その当時に出版された主要な簿記書の著者たちの名前（ただし、姓のみ）を列挙している。

すなわち、東は、「・・・今就中其最も廣く發賣されたる簿記書の著者を枚擧するときは「ドットソン」(Dodson) [James Dodson] 「ウェストン」(Weston) [William Weston] 「ドン」(Donn) [Benjamin Donn] 「ハットン」(Hutton) [Charles Hutton] 「ハミルトン」(Hamilton) [Robert Hamilton] 「ゴルドン」(Gordon) [William Gordon] 「ダウリング」(Dowling) [Daniel Dowling] 及「ジャクソン」(Jackson) [William Jackson] の諸氏あり・・・」⁶⁷⁾と、著者たちの名前を挙げる。

さらに続けて、彼は、「・・・更に英國に於ける簿記書の著者として忘るべからざるものは千七百年より以後千七百三十六年に至る三十六年間には「スネル」(Snell) [Charles Snell] 氏を初め順次に「ハットン」(Hatton) [Edward Hatton] 「マルコルム」(Malcolm) [Alexander Malcolm] 「マイヤース」(Miers) [確認できず] 「ウェブスター」(Webster) [William Webster] 「ステイーヴン」(Stevens) [おそらくは“Stephens (Huscrafft Stephens)”の誤り] の諸氏あり・・・」⁶⁸⁾、そして、「又其後千七百八十九年に至る五十三年間には「クロスビー」(Crosby) [Thomas Crosby] 氏を初め、「ロンドン」(London) [John London] 「ショートランド」(Shortland) [確認できず] 「ウッド」(Wood) [William Wood] 「クック」(Cook) [おそらくは“Cooke (John Cooke)”の誤り] 「セツヂヤー」(Sedger) [John Sedger] 及「デイルウオース」(Dilworth) [Thomas Dilworth] 等の諸氏あり」⁶⁹⁾と記して、簿記書の著者たちの名前を掲げている。

第9節

前節においては、簿記書の著者たちの名前が列挙されるにとどまっているが、本節では、これらの簿記書の多くに見出される特徴が指摘される。すなわち、東は、「特に注意すべきは以上列挙したる著作者中唯々其僅少を除きて其他は盡く學校長にあらざれば學校教師 [Schoolmasters or Teachers] なるの一事にして元來彼等は其職務として簿記法の理論 [the Principles of Book-keeping] を解説するには最も適任たりと云ふことを得べきも彼等は同時に概して實地に迂遠なるの弊は免る能はざるの常なるを以て彼等の説く所の理論は實地 [Practice] より歸納推論されたるもの極めて稀なるの觀あり・・・」⁷⁰⁾と述べる。そして、「・・・是を以て以上列挙したる夥多の著者に成れる簿記書を一々詳細に檢閲するときは概して其一書は必ず他書の改造にあらざれば焼直しと評するも敢て不可なく各著書の間にも毫も特色の顯著なるものあるを見ず・・・」⁷¹⁾と評している。

すなわち、先に掲げた18世紀後半のイギリスの簿記解説書の著者たちはほとんどが学校の教師であり、簿記の理論を解説するには適任であるが、実務には迂遠であり、彼らの説く理論も実務から帰納されたものはきわめて稀であって、多くの簿記書は他の簿記書からの改変ないし焼き直しとでも言うべきものの、したがって、顕著な特色を有する簿記書は見出されないとまで酷評しているのである⁷²⁾。

第10節

上述のような状況の中で、1789年に Benjamin Booth の *A Complete System of Book-keeping*・・・が出版される。東は、この簿記書について、「然れども彼の千七百八十九年・・・の出版に係る「ベンヂヤミン、ブース」(Benjamin Booth) と稱する一商人の著述したる簿記書は特に見るべきの價値あり・・・」⁷³⁾と記して、その「序文」(Introduction) の一部を引用している。すなわち、「・・・其緒言の一節に曰く「凡ソ簿記書ノ論スル所ハ之ヲ各種ノ商業ノ實地ニ應用シテ毫モ不都合ナキコトヲ要スルニ簿記ノ理論ヲ完全ニ解説シタル著書ノ我英國全土、而モ商業ヲ以テ立國ノ唯一ノ基礎トスル英國ニ未タ嘗テ一ツタ

モ出版サレタルコトナキハ眞ニ奇怪ト云フベク實ニ慨嘆ニ堪ヘザルナリ世間多クノ簿記書ヲ見ルニ其説ク所ハ尚ホ頗ル不完全ヲ極ムト云フモ敢テ不可ナク是等ノ著者ハ眞實ニ簿記書ヲ編纂スルノ能力ヲ缺クモノ、如シ若クハ彼等ハ唯々空理ヲ吐露シテ徒ラニ放言高論スルノミト云ハスンハアルベカラズ何トナレハ其理論ハ之ヲ實際ニ應用シテ [bringing their theories to the test of experience] 迂遠ノ甚シキモノ其多分ヲ占ムレハナリ云々」・・・⁷⁴⁾と。

このような Booth の文言に対して、東は、「・・・其言大に高慢に失して未だ蓋く之を信ずべからず・・・」⁷⁵⁾と批判しつつも、Booth の簿記書それ自体については、「・・・著者は頗る大部の一冊をなして明に著者の久しき實地の経験より研究されたる結果 [the result of experience] と云はざるべからず即ち本書中實地に極めて適切なる帳簿記入式の例題を見る少なからざるは此著書の爲特筆せざるべからず・・・」⁷⁶⁾と述べて、それまでのイギリス簿記書的主流であった教科書的簿記書と比較して、その教示内容を大いに革新した実務志向の実践的簿記書である Booth の簿記書の特徴を明らかにしている。

ただし、彼は、さらに、「・・・然りと雖も同書に説く所の記入式は唯々仕訳帳及元帳の二帳簿のみを使用するにありて其初學者に容易に解し難き點の一にして足らざるは同書の瑕瑾と云ふべきなり・・・」⁷⁷⁾との批判も記している。

もっとも、Booth の簿記書で教示される主要簿は日記帳・仕訳帳・元帳の三帳簿であり、上記のように、東が Kelly の論に拠って記した仕訳帳と元帳の二帳簿ではない。しかも、主要簿のうち、日記帳を複数に分割した分割日記帳制(特殊仕訳帳制)の教示に、初学者向けの教科書的簿記書でない、大規模商業の発展という当時のイギリスの状況に対応すべく工夫された実践的簿記書としての Booth の簿記書の真骨頂があるとすれば、それは初学者にとって容易に理解し難いものであったと思量される⁷⁸⁾。

第11節

イギリスでは、Booth の簿記書以降も多くの簿記解説書が出版されるが、その中で、東は、J.H. Wicks と John Shires の簿記書を取り上げている。すなわち、「尚ほ幾多の小冊子に成れる簿記書は其後陸續出版されしが就中「ウイツ

〔論文〕 東夷五郎「簿記の起源及沿革」(『新案詳解 商業簿記』(1903))(中野)

クス」(Wicks) [J.H. Wicksga] 及「シヤヤース」(Shires) [John Shires] 氏の著書は稱々其著名なるものたるも俱に多少の批難は免れざるなし・・・⁷⁹⁾と述べる程度にとどまる。

第12節

本節で Kelly の論稿に依拠した東の論述は終わりとなるが、最後に、彼は、18世紀末のイギリスにおいて、従来の複式簿記 (=イタリア式簿記) に対する大きな革新を試みた Edward Thomas Jones を取り上げている。先に言及した Booth は、簿記法の革新とは言え、複式簿記の枠内での進化と言うべきものであったが、Jones は、複式簿記を痛烈に批判し、これに代わる新しい簿記法、つまり、イギリス式簿記を自らの創意に基づき提唱するのである。すなわち、「已に述べたるが如く複記式簿記法は先づ其起源を伊太利に發し而して後歐洲各國に傳播されたるものなるを以て此方式は一名之を伊太利式簿記法 [イタリア式簿記] と稱するとあり然るに茲に掲ぐべきは此伊太利式に對して一時競争を試みたる英吉利式 [イギリス式簿記] と稱する他の新流派なりとす此派の開祖は「エドワードトーマス、ジョーンズ」[原文のまま] にして其著書は英吉利式簿記法 (The English System of Book Keeping) [Jones's English System of Book-keeping, by Single or Double Entry, …] の標題の下に千七百九十六年・・・を以て倫敦 [正しくはブリストル (Bristol)] に出版されたり・・・⁸⁰⁾と述べて、18世紀末のイギリスに出現し、種々の論議を巻き起こしたイギリス式簿記について論及している。

この Jones の簿記書について、東は、「・・・而して同書の發賣高の驚くべき巨額に上りたる一事は特に顯著にして即ち同書出版に先ちて豫め同書出版の計畫は盛んに世間に廣告吹聴され且つ附記して曰く「單記式ニ基ク簿記法ノ確固不易ナル一新流派ハ茲ニ初メテ發明サレタリ彼ノ伊太利式簿記法ト稱スル複記式ハ往々誤謬ニ陥リ易ク寧口膾炙的方式ト云ハザルベカラズ云々」と而して本書の出版は之が豫告の方法に特に用意周到なりしとは云へ一部代價は僅々一「ギニー」・・・なりしに其發賣惣代價は實に六万乃至七万磅 [ポンド]・・・の巨額に達せしと云ふ以て本書の一時世人の非常なる大喝采を博したる状況を

知るに足る』⁸¹⁾と述べて、Jones の簿記書がその出版にあたり世間から大きな期待を寄せられかつ好評を博したことを指摘している。

しかしながら、この簿記書は、結果として世間の期待に背くことになる。すなわち、東は、「然りと雖も本書の説述する所は長く世人の満足を買ふに足らず其後日ならずして種々の論難駁説を試むるの學者は各所に輩出し就中「ミル」(Mill) [James Mill] 氏の立案に成れる駁論は遂に此爭議に終結を與えたり・・・」⁸²⁾と記す。そして、「・・・即ち同氏は所謂英吉利法及伊太利法の兩者の得失を比較せんが為「ジョーンズ」氏著書中の例題を複記式に随ひ仕譯け整理したりしが其取扱中に一大誤謬の英吉利法に必ず免るべからざる所以を發見し「ミル」氏の此誤謬の發表と共に双方の討論は直に採決を見て伊太利法の尚以て英吉利法に優れること數等なるの結論を得たり・・・」⁸³⁾と述べて、これら二つの簿記法をめぐる論議は、特に Mill の検証 [*An Examination of Jones' English system of book-keeping* (1796)] を介して、イタリア式簿記がイギリス式簿記に対してはるかに優れていることが結論づけられたと説いている。

ただし、東はまた、「然れども「ジョーンズ」氏は在來の簿記法中に少なからざる改良と刷新を施し彼の伊太利式にありては仕譯帳の金額桁は單に一行の外設けざりしものを改めて二行となして元帳への轉記に誤謬を少なからしめ或は彼の頗る精巧なる試算表を案出して商家財政の最良統計に適用せしめ又帳簿の諸處に記入せらるべき金額若くは員數に成るべく誤記違算を少なからしめんか爲、種々の新案を發意したるが如きは同氏の爲特筆せざるべからず」⁸⁴⁾と記して、彼の貢献を全面的に否定するわけではなく、部分的にはこれを肯定し、「・・・要するに「ジョーンズ」の斯學に貢献したる功績は實に偉大なりと云ふべく決して吾人に忘らるべからざえるなり」⁸⁵⁾と説いている。

すなわち、Jones が提唱した新簿記法であるイギリス式簿記は、簿記法それ自体としては、当時の論議の結果として、その不完全さを露呈させ、イタリア式簿記 (= 複式簿記) の卓越性を再認識させることになるが、東は、イギリス式簿記法で試みられた多桁式金額欄の使用など、Jones が唱えた新式簿記法の

後世への影響についても一定の評価を与えている。

上述のように、Jones が喧伝した新式簿記法は結局のところ失敗に終わるが、このことを契機として、会計の歴史に関する古典書の一つとされる『ブラウンの会計史』(Richard Brown (ed.), *A History of Accounting and Accountants* (1905))の中で、「Edward Jones の物議を醸した著作とともに、われわれは近代的簿記の時代に入る」(With Edward Jones' much noised treatise we enter the era of modern bookkeeping.)⁸⁶⁾と説かれるように、簿記(複式簿記)の歴史における新しい時代へと入っていくことになるのである⁸⁷⁾。

第13節

本節の冒頭において、東は、「以上千八百一年…の出版に係る英人「ピー、ケリー」氏著簿記原論(P. Kelly's "The Elements of Book Keeping")中より引用したるものにして…」⁸⁸⁾と記し、前節までの簿記に関する彼の歴史叙述が Kelly の簿記書 *The Elements of Book-keeping*…(特にそこに収載された "A Short History of Book-keeping") に拠るものであることを明らかにしている。そして、彼は、「…専ら英國に於ける簿記著書の沿革なれども他の歐洲各國にも亦簿記法は往昔之を伊太利より直接に輸入傳播したるものにして各邦俱に種々に改良刷新する所少なからずと雖も何れも其歸着する處は現時各國一般に行はる、方法の範圍を脱せざらなり…」⁸⁹⁾と説いて、その当時の状況をふまえて、各国における簿記事情が大きく異なるものでない旨を総括している。

その上で、東は、明治期前半のわが国の簿記事情について言及する。すなわち、「…而して惣て他の簿記著書は之を摺くとしても就中彼の米國に於ける「マーシ」氏(Marsh) [Christopher C. Marsh] 「ブライアント及ストラットン」の兩氏(Bryant and Stratton) [Henry C. Bryant and Henry D. Stratton] 及「イー、ヂー、フォルソム」氏(E.G. Folsom) [Ezekiel G. Folsom] の簿記書の如きは斯道の普及上にその貢獻したる處頗る著大なるの一事は特に學習者の記憶を要すべし殊に彼の千八百七十二年〔正しくは1873年〕の出版に係る「フォルソム」氏の著書たる論理簿記學(Logical Book

Keeping) [*The Logic of Accounts*;… (1873)] 中最も抽象的に且最も巧妙に解説したる借貸の理論は後の此科の學習者及著作者に取り非常に有益なる指針として賞賛すべく同氏の名は簿記科の存続と俱に長く忘るべからざるなり…」⁹⁰⁾と記して、明治期のわが国の簿記書に大きな影響を与えたアメリカの簿記書、特に Marsh, Bryant = Stratton (= Packard), Folsom らの簿記書を列挙して、それらを賞賛している。特に本稿のⅢ - 1 で言及したように、東の簿記観に大きな影響を及ぼしたと考えられる Folsom については、上掲の引用文に含まれた「…同氏の名は簿記科の存続と俱に長く忘るべからざるなり…」という文言に示されるように、彼の評価は相当に高いものがある。

最後に、彼は、複式簿記を代表例とする洋式簿記の導入期にあたる明治初期のわが国の簿記事情について論及する。すなわち、「…而して又簿記科の我邦に渡來したる歴史は如何んと云ふに明治六年福澤 [福澤諭吉] 氏の右「ブライアント及ストラットン」合著の原書 [*Bryant and Stratton's Common School Book-keeping*;… (1861)] を意譯して其書名に「帳合の法」[『帳合之法』(1873/1874)] と冠して之を上梓發賣したるを以て簿記書の嚆矢となし又その頃本邦に於ける國立銀行創始の爲大藏省銀行局の特に聘備せし英人「アーレン、シャンド」[Alexander A. Shand] 氏の銀行事務指導中、同氏の著述を翻譯したる「銀行簿記精法」[『銀行簿記精法』(1873)] なるものはこれ本邦最古の簿記書にして其後明治十一年には森下 [森下岩楠] 及森島 [森島修太郎] 兩氏の合著に係る「簿記學階梯」[正確には『三菱商業學校簿記學階梯』(1878)] 又加藤斌氏の英人「イングリシ」[William Inglis] 原著の簿記書 [*Book-keeping by Single and Double Entry*;… (1850)] を譯したる「商家必携」[正しくは『商家必要』(1873/1877)] の出版ありて以後年を追ふて簿記法の商家に實地應用されたること殊に又會社事業の愈々盛んに民間に興されたことに供ひ斯道の著書は陸續無數に出版發賣さるゝに至れるなり」⁹¹⁾と説いている。

上述のように、東は、本節において、複式簿記の歴史、特にその起源とイギリスにおける展開について叙述するにあたり依拠してきた Kelly の論稿を離れ

〔論文〕 東夷五郎「簿記の起源及沿革」(『新案詳解 商業簿記』(1903)) (中野)

て、わが国への複式簿記の導入期における簿記事情について、独自の解説を付け加えて説いている。彼は、この時期に刊行された福澤の『帳合之法』、Shand の『銀行簿記精法』、加藤の『商家必要』、森下・森島の『簿記學階梯』といった最初期の啓蒙的簿記書の名前を挙げるとともに、上掲の引用文の文言を再掲するならば、「・・・年を追ふて簿記法の商家に實地應用されたること殊に又會社事業の愈々盛んに民間に興されたとに供ひ斯道の著書は陸續無數に出版發賣さるゝに至れるなり・・・」と記し、わが国でも複式簿記の實際的利用とこれを解説した簿記書の刊行が年を追って盛んになっていることに言及して、「簿記の起源及沿革」と題された自らの稿を結んでいるのである。

V 結 語

以上、わが国において会計の専門的研究者による最初の簿記史研究の論稿にあたる、東の『新案詳解 商業簿記』(1903) 収載の「簿記の起源及沿革」について検討してきた。明治初期に複式簿記が洋式簿記として導入されて以来、わが国においても欧米の簿記書を翻訳(翻案)した複式簿記の解説書が登場し、その後日本人自身の手になる簿記書が出現する。これと符合するかのよう、会計史に関しても、簿記の歴史を中心に、曾田の「記簿法 Book-keeping」と海野の『簿記學起原考』が公表され、次いで、本稿で取り上げた東の論稿が登場する。おそらく複式簿記の解説書を自ら執筆するようになるに伴い、その起源と沿革への関心が起こり、未だ一次史料を入手(蒐集)・分析しての歴史研究が困難な状況下にあつては、もっぱら欧米における先行研究の成果を紹介・導入する形での会計史の研究が進められようになり、東の論稿はその代表例の一つにあたると思われる。

彼の「簿記の起源及沿革」は、既述のように、Kelly の簿記書 *The Elements of Book-keeping*……の序文中に収載された簿記史の小稿“A Short History of Book-keeping”にもっぱら依拠したものであり、純然たる翻訳ではなく、行論中に東自身の見解ないし解釈がしばしば記述されてはいるが、あく

までも彼自身の創意に基づくものではない。また、原著そのものが小稿のゆえの制約があり、全体として歴史叙述が簡潔に過ぎる観がある。叙述内容も、今日的に見ても大筋において誤りは少ないが、主として、複式簿記の起源とこれに関連しての Paciolo の「簿記論」、および、複式簿記が伝播して以後にイギリスで刊行された簿記書の歴史に限られており、しかも、個々の簿記書の教示内容に言及したものは少なく、もっぱら簿記書やその著者たちの名前が掲げられるのみである⁹²⁾。

ただし、東は、Kelly の論稿にその歴史叙述のすべてを依拠していたわけではない。例えば、先に見たように、特に第13節を設けて、明治初期のわが国の簿記事情をふまえながら、Marsh や Bryant and Stratton, Folsom などによるアメリカの簿記書に論及し、また、福澤や Shand, 加藤などによるわが国の最初期の簿記書に言及しているところは、明らかに Kelly の論稿には見出されないところである。特に彼の簿記観に大きな影響を与えたと考えられる Folsom の簿記書については非常に高い評価を与えている。

とは言え、東自身も、「簿記の起源及沿革」に見出される傾向と限界は認識していたように思われる。上記の論稿が収載された『新案詳解 商業簿記』の刊行から5年後に出版された『商業會計 第壹輯』(1908)において、東は、改めて「簿記法古代の沿革」と題された、簿記の歴史に関する論稿を執筆・収載する。もちろん、この第二の論稿もまた、当時の研究環境の制約からして一次史料の蒐集と分析に基づくものではなく、あくまでも海外の先行研究に依拠するものではあったが、会計史に関する欧米の、当時として最新の研究成果、つまり、第12節の末尾で言及した、今日でも会計史研究の古典書の一つとされる『ブラウンの会計史』(1905) (特にその第5章“History of Bookkeeping”)に依拠する形で、簿記の歴史に関するより本格的な論稿を公表する⁹³⁾。

そこでは、東は、原著である『ブラウンの会計史』、特に簿記史の叙述に関してそれが冗長詳密に過ぎるといふ批判を加えながらも、あえて長文と煩勞を厭わず、「簿記法古代の沿革」では、基本的にその翻訳に徹している⁹⁴⁾。このことは、彼の第一の論稿である「簿記法の起源及沿革」における傾向と限界を

意識してのことであろうと思量される。『ブラウンの会計史』がイギリス本国で出版された1905年からわずか3年というきわめて短期間のうちに、同書の叙述内容を基に「簿記法古代の沿革」を著し、複式簿記の歴史について、特にイタリアにおける誕生からそれが他のヨーロッパ地域へ伝播し始める13世紀から16世紀前半にかけての時期に限られているとは言え、その詳細な紹介と解説を企てたという点に、会計の歴史研究に対する東の関心の高さと同業績を看取することができるように思われる。東の第二の論稿については、稿を改めて考察することにしたい。

[注]

* 本稿は、以前に公表した拙稿(中野 [2011b] と [2016] (VI-1・2))について、頂戴したコメントや、関連分野に関するその後の考察結果に基づき、加筆・修正を行ったものである。

- 1) 海老原・梅浦(訳)の『銀行簿記精法』には完全な原書と位置づけられる特定の著作はなく、お雇い外国人であった Shand が英語で講述した複式簿記(銀行簿記)の内容が邦訳されたものである。他方、福澤(訳)の『帳合之法』の原書は当時のアメリカの代表的簿記書、つまり、Henry B. Bryant と Henry D. Stratton, Silas S. Packard による *Bryant and Stratton's Common School Book-keeping*、……(初版: 1861)、また、小林(訳)の『馬耳蘇氏複式記簿法』の原書も、アメリカの Christopher C. Marsh の *The Science of Double-Entry Book-keeping*、……(初版: 1830)である。ただし、加藤(訳)の『商家必要』の原書はイギリスの William Inglis の *Book-keeping by Single and Double Entry*、……(1850)である。

これらの邦訳簿記書における複式簿記の解説は、本文中でも記したように、福澤の『帳合之法』ではその「二編」(2分冊)(1874)において、また、加藤の『商家必要』ではその「複認」(2分冊)(1877)において行われている。他方、小林の『馬耳蘇氏複式記簿法』は標題からも明らかなように複式簿記の解説書であるが、彼は、これに先行して、同じ Marsh の著になる簿記書、つまり、*A Course of Practice in Single Entry Book-keeping*、……(1859)を原書として単式簿記の解説書『馬耳蘇氏記簿法』(全2分冊)(1875)を別途刊行している。

なお、Shand の『銀行簿記精法』については、上述のように、欧米で刊行された特定の著作からの直接の邦訳ではないが、しかし、そこに見出される銀行

- 簿記の解説内容と、イギリスの James W. Gilbert の銀行書、つまり、*A Practical Treatise on Banking*、…… (1827)、および、先に言及したアメリカの Marsh により著された銀行簿記書、つまり、*The Theory and Practice of Bank Book-keeping*、…… (1866) との関係が比較・考察されている (白坂 [2013], 第2章)。
- 2) 曾田の『學課起源畧説』に記載された論稿「記簿法 Book-keeping」は、ヨーロッパにおける科学史・技術史の草分け的著作とされる Johann Beckmann の分冊形式による論文集 *Beyträge zur Geschichte der Erfindungen* (1780~1805) (全5巻 (各巻4分冊) 計20分冊) に記載された、簿記の歴史を取り上げた論稿 (ただし、それは、原書であるドイツ語版に記載された論稿 (“Vom Italienischen Buchhalten”) ではなく、英語版、特にその第四版にあたる *A History of Inventions, Discoveries and Origins* (1846) に記載された論稿 (“Italian Book-keeping”) を抄訳したものである。この曾田の「記簿法 Book-keeping」と、その原書となった Beckmann の論稿、および、両者の関係等の考察については、中野 [2015] を参照されたい (See also 小島 [1973], 193-194頁; 西川 [1975], 6頁; 同 [1982], 200-201頁)。
- 3) 海野の『簿記學起原考』の詳細については、中野 [2017b] を参照されたい (See also 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)。
- なお、海野は、『簿記學起原考』の後に刊行した簿記解説書の『實用簿記法』(1889) の中でも特に項を設けて (「簿記法の起源」)、簿記の歴史を概説している。この項の考察については、中野 [2017a] を参照されたい。
- 4) Foster は、*A Concise Treatise on Commercial Book-keeping*、…… (Boston, 1836) や、*Double Entry Elucidated*、…… (London, 1843) などの簿記書に代表されるように、大西洋の両岸で複式簿記の解説書を出版している。その中で、彼が1852年に公刊した *The Origin and Progress of Book-keeping*、…… は、その正式な標題を *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*. と記されるように、英語による最初の複式簿記解説書が出版されたとされる1543年から、上掲書の刊行年にあたる1852年に至るまでの期間に、英語により出版された簿記書をもっぱら分析の対象として取り上げた著作であり、対象とされた150点超の簿記書は、若干の例外を除いて、すべて彼が蒐集したコレクションであると言われる (Foster [1852], Title Page, p. iii)。
- なお、上掲の Foster の会計史書は、「序」(Preface) を含めて、合計54頁の小著であり、以下のような構成になっている。すなわち、

- (1) 序 (pp.iii-iv)
- (2) 本文 (pp.5-22)
- (3) 文献目録：
 - “Works on Book-keeping” (pp.23-33)
 - “American Works on Book-keeping” (pp.34-37)
 - “Mercantile Tables” (pp.37-42)
 - “New and Popular Works by B.F. Foster” (pp.43-54)

このうち、本文に相当する部分では、まず簿記の歴史を略述した上で、イギリスの簿記書を中心に9点の簿記書を取り上げて個別に簡単な考察を加えている。そこで取り上げられたのは、具体的には、以下の簿記書である。すなわち、

Richard Dafforne, *The Merchants' Mirrour*;····, 2nd ed., London, 1651.

(標題は正しくは *The Merchants Mirrour*;····)

(なお、初版の刊行年は1635年)

John Collins, *An Introduction to Merchants' Accompts*, London, 1652.

(標題と刊行年は正しくは *An introduction to merchants accounts*;····, 1653)

Stephen Montage, *Debtor and Creditor made easie*;····, London, 1675.

John Clark, *Lectures on Accompts*;····, London, 1732.

A Merchant, *A Lecture upon Partnership Accounts*;····, 2nd ed., London, 1769.

(第二版の刊行年は正しくは1768年)

(なお、著者名と初版の刊行年は確認できず)

Daniel Fenning, *The Yourth's Guide to Trade*;····, London, 1772.

Edward T. Jones, *The English System of Book-keeping*;····, Bristol, 1796.

(標題は正しくは *Jones's English System of Book-keeping*;····)

John W. Fulton, *British Indian Book-keeping*;····, Bengal, 1799.

(another edition, London, 1800)

J. Isler, *New Swiss Method of keeping books*;····, Brussels, 1810.

上記のように、Foster の著作は、彼が蒐集した、1543年から1852年にかけての期間にもっぱら英語により著述・出版された150点超の文献に基づいて著された、本文と文献目録からなる著作である。このうち本文は54頁中わずか18頁にすぎないが、ともかくも、単行本において会計(特に簿記)の歴史がはじめて専門的に取り上げられたという点で、会計史研究の歴史上、象徴的な著作と位置づけられる(Yamey [1980], p.90; see 久野(秀) [1979], 273-279頁)。

- 5) 上記の Foster の *The Origin and Progeress of Book-keeping*;···· が会計の歴史を単行本として取り上げた世界最初のものともみなされるが、海野の『簿記學起

原考』はそれに次ぐ世界で第二番目のものと位置づけられる。この『簿記學起原考』は、多くの諸原書を抜粋して簿記史の編纂を企図したものであるが、海野は当時の慣習にしたがって該当箇所に関々原書名を掲げて該当の引用頁を示すことはせず、引用原書のうち計19冊（ただし、簿記の解説書は6冊のみ）を「引用書目」として掲記しているにすぎない。そして、海野は、「引用書目」の中に掲げた19冊のうちの Beckmann の著作（ただし、「引用書目」に「ベツクマン氏 エ、ヒストリー、ヲフ、インベンションス、ジスコパリース、エンド、ラルジンス」(*A History of Inventions, Discoveries and Origins*)と記されているように、原書であるドイツ語版ではなく、英語版（特に第四版））に収載された論稿（“Italian Book-keeping”）を主な底本として『簿記學起原考』を纂訳したものと解される（See 海野 [1886], 「引用書目」）。

なお、海野の『簿記學起原考』と、これに先行する曾田の「記簿法 Book-keeping」との相互関係については定かでないが、この点について、西川孝治郎は、「海野は「学課起源略説」を知らず、自ら英書「ベツクマン氏ノ事物起源史」を見出してその大半を引用した・・・」と述べている（西川 [1982], 200頁；see 小島 [1965], 195-196頁）。

- 6) 欧米の簿記解説書の翻訳（翻案）でない、日本人が編集・著述した最初の簿記書は、愛知県師範学校教師であった栗原立一による『記簿法獨學』（1876）とされる。その意味で、日本人による簿記書は洋式簿記の導入後比較的早い時期で出版されたと言えるが、ただし、明治期前半の主流はやはり欧米簿記書の翻訳（翻案）であった（西川 [1971], 278-220頁；see 小島 [1973], 192頁）。

黒澤清によれば、わが国における明治期の簿記史は、大きく二つの段階に区分することができると思われる。すなわち、(1) 福澤（訳）『帳合之法』（ただし、「初篇」2分冊）と、海老原・梅原（訳）『銀行簿記精法』の刊行を見た、1873（明治6）年に始まり、もっぱら外国簿記書の輸入翻訳にのみ終始していた第一段階と、(2) 日本人の独自の構想になる最初の簿記文献である下野直太郎の『簿記精理』が刊行された1895（明治28）年から1912（明治45）年——実質的には吉田良三の『會計學』が出版された1910（明治43）年——までの第二段階である。そして、この吉田の『會計學』の出現をもって明治簿記史の時代は終わり、簿記の段階から会计学の段階への史的転回がはじめて実現されたと言われる（黒澤 [1982], 8, 9-10, 16-17, 30, 33-34頁）。

- 7) 東は、『新案詳解 商業簿記』の「緒言」において、本書の特徴について、自ら、「・・・本書の第一編惣論、就中、その借主及貸主の理論に關して講説したる部分は此科〔簿記科：筆者追加〕各講述者の在來普通に試みたる順序方法に依らずして全く新規の趣向に出でたる一事は本書の特色として著者の敢て吹聴せんことを欲するなり本書に冠するに「新案詳解」の四字を以てしたるは全くこの理由に基くなり」と記している（東 [1903], 1頁）。

この点について、黒澤は、「・・・それまでは、すべての簿記文献は、原著に忠実であることを期し、洋式簿記法をそのまままちがいがなく、わが国に移植することに重点がおかれていたのであった。そこには、何ら創意工夫のあとがなかったというよりは、作意なく原著の趣旨を伝達しようとしたもののようである。これに対して、明治簿記史の第二段階においては、東の著書の標題にあるように、「新案詳解」であることを競うようになってきたのである。」と述べている(黒澤 [1982], 22頁)。

- 8) 西川 [1975], 8頁; 同 [1982], 202頁。

岡田誠一も、東の「簿記の起源及沿革」を収載した『新案詳解 商業簿記』について、「同書には亦簿記學の歴史的研究のためにも十六頁を割いて之に充て、居る。此方面の紹介は明治十七年中に海野力太郎著簿記學超原考 [原文のまま] があり、その再版もあつた様であるが、その後之に續くものもなかったのである。同書は此方面に於ても先鞭をつけたものと云つてよいであらう。」と記して、東の著作の意義を高く評価している(岡田 [1935], 310頁)。

なお、東以前に会計の歴史を論じた曾田(?~1891)と海野(1861~1944)は兩名ともに学界人ではない。すなわち、曾田は、教師、後に自由党系新聞記者・論客として活躍し、また、海野も、三菱商業学校を卒業し三菱会社に会計方として入社するが、その後日本鉄道会社に転じ、さらに、通信省鉄道局、鉄道院、帝国鉄道協会に勤務するなど、晩年までもっぱら鉄道関係の業務に携わっており、その意味で、両者とも専門的な会計研究者ではなかった。特に後者の海野について、西川は、「・・・ともかくまれに見る読書家であり、学問研究に熱心な、いわば学者的実業人だった。勤務の余暇の労作が多い。」と評している(西川 [1982], 196-197, 199頁)。

- 9) 東については、自伝(『ある会計人の半生—東夷五郎自伝—』(渡辺宗熙(編))が存在するので、経歴の詳細についてはこれを参照されたい(東 [1977])。
- 10) 東 [1977], 「年譜」(127-129頁)。
- 11) 東 [1977], 「年譜」(129-134頁)。
- 12) 東は、会計分野の学界から実務界に転じた後も、執筆活動に積極的に携わっており、本文中に掲げた『商業會計研究』以外にも、自ら設立にかかわった日本會計學會の機関誌『會計』などに多数の論稿を公表している。ちなみに、『會計』の創刊号には、彼の「減償償却金に関する會計問題(上)」が掲載されている。また、本文でも言及したように、1929年にニューヨークで開催された第三回會計士国際會議に出席し、そこで報告した“Legislation for the Accounting Profession in Japan”の内容を論文にまとめたものが、同會議の論集に掲載されている(東 [1917a]; Higashi [1930])。
- 13) Folsom の *The Logic of Accounts*; …… によれば、複式簿記とは、価値の等価的収支 (coequal receipt and disbursement of values) 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、①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、貸借記入の原則を、以下のような規則、つまり、

1. 受け取ったすべての価値は借方である (All Value received is Debited)
2. 引き渡したすべての価値は貸方である (All Value given is Credited)

という、価値の受渡しにかかわる因果律 (principle of effect and cause) に関連づけて解説されている (価値受渡説 (または価値得失説))。

なお、Folsom の簿記書の詳細については、中野 [1992], 第7章 III を参照されたい (See also Littleton [1933], pp.195-199 (片野 (訳) [1978], 296-301頁) ; 久野 (秀) [1979], 369-374頁; 久野 (光) [1985], 第9章 § 2)。

- 14) 西川は、「明治初期の輸入簿記書の中で、わが国に最も大きな影響を与えたのは、米人イー・ジー・フォルソム著 Logic of Accounts、1873 である。そして多くの簿記書がこれに基づいて書かれたが、翻訳書だけでも次のごとく多数である。」と述べて、以下の簿記書を挙げている (西川 [1971], 381頁)。

「	森島修太郎訳	三菱商業学校簿記学例題	十一年十月
	竹田 等訳	簿記学精理	十二年
	図師 民嘉訳	簿記法原理	十四年九月
	竹田 等訳	簿記学原論	十七年二月
	堀内 正善講	論理簿記学	二十年
	松尾 亮訳	簿記法解釈	二十一年九月
	森村 金造講	簿記法原理	二十一年六月
	松本 邁講	簿記学	二十三年
			」

その上で、西川は、さらに、「このうち「三菱商業学校簿記学例題」は明治十一年十月初版、翌十二年七月訂正再版、十二年十月十一日版權免許のうえ、二種の異なった版本が刊行され、一、二年の間に四、五種類の刊本ができている。簿記法原理、簿記法原論および簿記法解釈の三書も再販が出版された。これらの簿記書の出版には、それぞれ今わからないような特殊な事情があったかもしれないが、ともかくも数が多いという感じは強い。」と記している (西川 [1971], 381-382頁)。

なお、上掲の著作のうち、森島の『簿記学例題』は、Folsom の簿記書を祖

述したものであるが、ロングセラーとなり、受渡説(=価値受渡説)として後に広く知られるに至った勘定学説をわが国で最初に紹介したものとされる(黒澤 [1982], 11, 19頁)。

このような Folsom の簿記書が東の『新案詳解 商業簿記』に及ぼした影響については、例えば、東が、同書中で勘定科目の分類を論じている箇所において、「・・・この類別は簿記科の大法則たる彼の借貸の理を解説するの方便として最初に商人の各取引を價格の交換〔傍点は筆者追加：なお、Folsom の用語に従えば、注13〕でも言及したように、“value” が用いられているので、「價格の交換」というよりは「価値の交換」(the exchange of values) と訳す方が適当であろう〕なりと説く或る一派の簿記著者の主唱に基きたるにして・・・」と記していることから明らかであろう(東 [1903], 242頁)。

また、東に先行して簿記史の単行本である『簿記學起原考』を刊行した海野は、三菱商業学校の卒業生であり、上述の森島の門下であったが、同書の中で唯一複式簿記の原理的説明を教示している箇所において、自著の「引用書目」に「一 ホルソム氏 ロジカル、ブックキーピング」として掲げていた Folsom の簿記書に見出されるものと同様な資本主(主体)理論的な二勘定系統説——資本主理論的勘定学説(proprietorship theory of accounts)(=物的二勘定系統説(materialistische Zweikontenreichtentheorie))——に依拠した解説を展開していることも興味深いところである(海野 [1886], 「引用書目」, 10頁; see 黒澤 [1982], 14頁; 中野 [2017b], 38-40頁)。

- 15) なお、先の注8)で引用した岡田はまた、同じ論稿の中で、東の『新案詳解 複式簿記』について、「私は此新案詳解商業簿記を以て、佐野善作先生の商業簿記教科書(明治三十年八月初版)森田熊太郎氏の新簿記法理法の研究(明治四十五年五月)と共に明治後期に於ける簿記學の最高峰にあるものと信ずるものであるが、其問題の範圍の包括的であること、その説明の親切丁寧で一々その典據を示した周到振り、説明順序の心理的なる點など當時に於ける代表的の書として懸念なく推稱し得る所である。」と記して、これを高く評価する言説を示している(岡田 [1935], 310頁; see 小島 [1973], 193頁)。
- 16) 黒澤 [1990], 129頁。
- 17) 東の簿記史研究に関する先行研究として、小島 [1973], 第5章3が挙げられる。
- 18) 東 [1903], 1頁。

簿記についての同様な定義は、『新案詳解 商業簿記』の他の箇所においても見出される。例えば、「簿記科の講説する所は人の財政の境遇を記録する方法にあるとは已に述べたる所なり・・・」、あるいは、「簿記科にて講説する所の記録は財政の有様を何時にても一目瞭然たらしむるを以て其目的と爲す・・・」、「さて簿記の目的とする所は人の財政の情況を何時にても一目瞭然たらしめんとその記録方法にあり・・・」などと、繰り返して説かれている(東 [1903], 10-11,

22頁)。

なお、東は「簿記」という用語の由来について、「已に記録と云ふ然らば必ず之か簿冊なるべからず而して財政を記録すべき簿冊は普通に之を帳簿と稱す、元來簿記とは英語の Book Keeping の譯語にして Book を簿冊、又 Keeping を記録と意譯し簿冊記録の四字を短縮して單に簿記と稱したるに外ならず・・・」(傍点は筆者追加)と記している(東 [1903], 12頁)。

- 19) 東は、勘定科目を第一種から第三種に分類し、それぞれの種類の勘定科目について、次のように解説している。すなわち、「勘定科目は或る便利上より之を三種に大別せり、・・・」と述べた後、「・・・さて第一種は現物、又は物品、若しくは單に物勘定と總稱し、現物の入出を整理する勘定科目なり・・・現金、商品、地所、家屋等・・・、特許、家聲、公債、及株券・・・この第一種の勘定科目は・・・總て現物なるを以てこれ資産の各種類に外ならず・・・」(「第一種、現物入出」(=物財勘定))、次に、「第二種は人名勘定と總稱し、他人との借貸を整理する勘定科目なり・・・此第二種の勘定科目は他人の當方に對する借貸を記録するもの・・・」(「第二種、人名借貸」(=人名勘定))、また、「第三種は正味高又は資本勘定と總稱し、この總稱は・・・更に之を資本と損益との兩勘定に分類することあり前者は商業開始に當りて若しくは營業の中途に營業主の直接に元入したる資本高を記録する勘定科目を云ひ後者は營業中に生ぜし損失又は利益にして、結局、資本高を減額し又は増額すべきものなれども一時の方便として假りに之を整理記録する勘定科目を云ふ・・・」(「第三種、資本増減」(=資本勘定とその増減細を示す名目勘定(収益勘定と費用勘定))と説明する(東 [1903], 239-241頁)。

その上で、彼は、上記のように三つに分類した第一種から第三種の勘定科目を大きく二分する。すなわち、「・・・勘定科目は以上三種の大別あれども更に他の理由に基きて之を二個に分類することあり即ち第一は實際價格にして第二は假定價格是なり・・・」、そして、「・・・而して右第一類は前掲第一及第二の兩種別を惣稱したるもの・・・」と述べる一方で、「又第二類たる假定價格とはこれ前掲第三種即ち正味高に屬する諸勘定科目に附せられたる他の名稱なり・・・」と説いている(東 [1903], 242-244頁、および、「勘定分類表」(頁の付番なし、244頁と245頁の間に挿入))。

すなわち、第一種から第三種までの勘定科目について、第一種と第二種の勘定を「實際價格」(「資産負債又は残高勘定と惣稱す」：なお、Folsom の用語に従えば、注13)で記したように、「商業価値」(Commercial Value))、他方、第三種の勘定を「假定價格」(「資本又は損益勘定と惣稱す」：なお、Folsom の用語に従えば、「観念価値」(Ideal Value))という二つのカテゴリーに分類する、いわゆる資本等式<資産-負債=資本>に基づく、資本主理論的な二勘定系統説(=資本主理論的勘定学説)を示しているのである。

この点についても、岡田は、「所謂資本方程式説がハットフィールド [Henry R. Hatfield] の書を通じて日本に渡來した事は世間周知の所であるが、明治三十六年三月発行の東夷五郎氏著新案詳解商業簿記中にその片影を見出し得ることは快き追想の一つである。同書第五章財産・借財・正味高は所謂財産資本の等式関係を臚氣ながら書き出して居る。尚同書二四二頁と二四三頁と間に挿入せられて居る勘定科目分類表の第三種假定科目は資本増減を示すものとして居る點など考へ合はせて、その背後思想の窺い知るべきものがある。尚又東先生の商業簿記が開算貸借対照表の構造から出發して説明して居る點など、遙かにシューヤ [Johann F. Schär] と相通ずるもの、あるに於てをや。」と記して、簿記の理論的研究の先驅者としての東の地位の輝かしさを指摘している(岡田 [1935], 309-310頁; see 小島 [1973], 193頁)。

なお、Henry R. Hatfield の *Modern Accounting*…… は、1909年に出版されるが、その翌年の1910年にはわが国でもこれを祖述した吉田良三の『會計學』、また、1912年には海老原竹之助による抄訳的邦訳書がそれぞれ刊行されるなど、會計に関して、当時のわが国でもっとも読まれた外国文献であったと言われる。そして、この吉田の『會計學』の刊行をもって、わが国でも簿記の時代から會計學の時代への史的転回が実現されたと言われるのである(吉田 [1910], 自序 3頁; 海老原(訳) [1912], 凡例 1頁; see 木村 [1956], 266頁; 黒澤 [1982], 33-34頁)。

なお、Hatfield の *Modern Accounting*……, 特に英米における資本主義理論の展開過程におけるその意義については、中野 [1992], 第 9 章を参照されたい。

- 20) 東 [1903], 2-3頁。
- 21) 東 [1903], 28頁。
- 22) 東 [1903], 28頁。
- 23) 東 [1903], 29-30頁。
- 24) 東 [1903], 30頁。
- 25) ただし、東は、単式簿記についても、これをまったく否定するわけではなく、場合により看過できない簿記法として認識している。このことは、彼が、次のように記していることから示される。すなわち、「……我國舊來の帳合法若くは特に學習したる簿記の智識なきもの、必ずや自然に案出し得べき財政記録の方法は概ね單記式に髣髴たるものと云ふことを得べく而して此方式は稱、複雑したる財政の整理記録に當りて屢々誤記脱漏等を生し易きの不利益あることを免れざるなり然れともその或る部分は複記式の記録方法と併せ用ひて大に便利なるのみならず若し財政の種類にして簡單なる場合にありては單記式又決して捨つべからざるなり蓋し複記式の現時の意匠は全く單記式より進化し來りたるものなれば今日財政を記録するに最も進歩したる唯一の方式として一般の承認する所たる複記式簿記法を習得せんとするものはこの單記式をも亦輕々に看過

せさらんことを要するなり」と述べている (東 [1903], 28-29頁)。

- 26) 東 [1903], 2頁。
- 27) 東 [1903], 30頁。
- 28) 複式簿記の起源については、本文中ではヴェネツィア説が示されているが、現存する史料 (会計帳簿など) が乏しく、複式簿記そのものの要件ないし定義が論者により相違することもある。古代ローマ起源説、あるいは、古代インド起源説やイスラム起源説など、さまざまな所説が展開され、論者間でその誕生の時期と地域について厳密な意味での合意が成り立っている訳ではない。ただし、今日的には、「複式簿記は、おおむね13世紀初頭から14世紀末までの間にイタリアで商業と銀行業の簿記実務のうちから生成発展し、15世紀に体系的組織を確立した。」とする中世イタリア起源説が支配的である (小島 [1987], 19頁)。
- ただし、この中世イタリア起源説自体も、上記のヴェネツィア説、あるいは、トスカーナ説 (フィレンツェ) や、ジェノヴァ説、ロンバルディア説 (ミラノ) などに分かれる。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、小島 [1987], 第2章; 片岡 (泰) [1988], 第1章; 同 [2007], 第1章などを参照されたい (See also 泉谷 [1980], 第1章第3節; 橋本 (寿) [2009], 第2章2)。
- 29) Patrick Kelly (1755/56~1842) は、簿記ないし会計の専門家ではなく、むしろ数学や天文学の分野で著名な人物である。彼の略歴については、DNB [2004], p.127 を参照されたい。
- なお、複式簿記は、Paciolo 以降も数学者など多くの識者の関心を集めたようであり、後出の注39) で言及する17世紀のネーデルラントを代表する数学者 Simon Stevin、あるいは、19世紀のイギリスにおいても、「ド・モルガンの法則」 (De Morgan's Law) で有名な Augustus de Morgan (1806~1871) や、Arthur Cayley (1821~1895) などがそれぞれ簿記の解説文献を著している。このような点を捉えて、Hatfield は、「簿記の尊厳性」 (“Respectability of Bookkeeping”) を強調している (Hatfield [1924], pp.248-250; see Littleton [1933], pp.7-9 (片野 (訳) [1978], 13-17頁); see also Murray [1930], pp.269-270; cf. De Morgan [1846]; Carley [1894])。
- 30) Kelly の *The Elements of Book-keeping*…… は、それ自体が好評を博したようであり、1801年に初版が刊行されて以降、1802年に第二版、1805年に第三版というように版を重ね、1847年には第十二版が出版され、また、1803年にはフィラデルフィアでアメリカ版が刊行されている (Bywater and Yamey [1982], p.208; see ICAEW [1975], pp.86-91, 93)。
- Kelly の簿記書わが国への伝来については、「・・・明治の始め、わが国に入ってきたのは、この書の第12版で、・・・」とされる (小島 [1973], 210頁)。
- 残念ながら、筆者は第12版 (1847) を入手できていないが、簿記の歴史を取り上げた “A Short History of Book-keeping” の稿については、別途入手した第

10版(1833)と初版(1801)とを比較する限りは、一部の字句の修正や、注記から本文への変更を除いて、差異は見出されない(Kelly [1801], pp.iv-ix; 同 [1833], pp.vi-x.)。

なお、Kelly の簿記書の詳細については、渡邊 [1993]、第6章第4節、第9章を参照されたい(See also 久野(秀) [1979], 237-244頁; Bywater and Yamey [1982], pp. 208-211)。

- 31) Kelly [1801], pp.iv-ix; 同 [1833], pp.vi-x.

東は、「簿記の起源及沿革」の末尾近くにおいて、「以上は千八百一年・・・の出版に係る英人「ピー、ケリー」氏著簿記原論(P. Kelly's "The Elements of Book Keeping")中より引用したるものにして・・・」と記すのみであり、なぜ Kelly の簿記書中の“A Short History of Book-keeping”を自らの論稿の底本として用いたのか、その経緯や理由について明らかにしていない。ただし、彼に先行する海野も、『簿記學起原考』(1886)では Kelly の論稿に触れていないものの、注3)で論及した『實用簿記法』(1899)中の「簿記法の起源」では、簿記の歴史を簡潔に論じる際に、Kelly の論稿について言及しているので、簿記の歴史に関心を抱いた明治期の論者にとっては、Kelly の論稿の存在はそれなりに周知されたものであったと考えられる。もっとも、海野は、例えば、「簿記法の起源」の冒頭近くで、「・・・今ま學士ケリーの説に據るに・・・」と特に記している割には、上掲の「簿記法の起源」は、Kelly の論稿を単純に祖述したものとは言えない叙述内容になっている(東 [1903], 595頁; 海野 [1899], 1頁; see 中野 [2017a], 55頁注28)。

- 32) イギリスの会計史家である Arthur H. Woolf は、その著書 *A Short History of Accountants and Accountancy* (1912)において、Kelly の *The Elements of Book-keeping*、・・・について、次のように述べて、高く評価している。すなわち、「多分、18世紀における最も有名な簿記文献の著者は、パトリック・ケリー博士であろう。彼は1801年に、『簿記原理』[*The Elements of Book-keeping*、・・・]を出版した。本書は当時標準的なもの(the standard work of the day)であって、相当の好評を博し版を重ねた。ケリー博士は著名な数学者、天文学者であり、かつ水先案内協会(Trinity House)の試験委員をも兼ねていたが、彼の『簿記原理』における簿記上の取扱いは優れていた。」と(Woolf [1912], p.142(片岡(義)・片岡(泰)(訳) [1977], 146頁); see 小島 [1973], 209-210頁)。

- 33) Kelly [1801], p.iv; 同 [1833], p.v; see 小島 [1973], 210-211頁。

- 34) Kelly の“A Short History of Book-keeping”は、本文でも述べたように、*The Elements of Book-keeping*、・・・において、本来の簿記の解説に入る前に、「序文」(Preface)の一部に収載されている。このように、簿記の歴史に関する簡潔な叙述を Kelly と同様な形で簿記書に収載した例は、同じ19世紀初頭のイギリスで刊行された Frederick W. Cronhelm の *Double Entry by Single*、・・・(1818)

にも見出すことができる。すなわち、上記の簿記書において、Cronhelm は、簿記の本来の解説の前に置かれた「序文」(Preface)の後に、わずか5頁ではあるが、簿記の歴史を取り上げた小稿“Sketch of the Progress of Book-keeping”を収載している。おそらく、19世紀初頭のイギリスでは、会計の歴史、特に簿記書で解説されている複式簿記の起源やその後の展開に対する関心が、徐々にではあるにせよ、高まってきており、Kelly や Cronhelm の簿記書も、かかる動向を反映したものと考えられる (Cronhelm [1818], pp.x-viv)。

なお、上掲の Cronhelm の簿記書は、東や海野などに限らず、明治期のわが国の簿記書に大きな影響を及ぼした、Folsom の *The Logic of Accounts*、… を代表例とする多くの簿記書に見出される一つの会計思考、つまり、資本主理論的勘定学説について、英米の簿記書の中で最初に資本等式<資産-負債=資本>に基づき理論的かつ体系的に教示した著作でもある。その詳細については、中野 [1992], 第5章Ⅱを参照されたい (See also Littleton [1933], pp.167-170 (片野 (訳) [1978], 258-262頁); 中野 [1992], 第6章・第7章; 同 [2012], 第7章; Chatfield and Vangermeersch (eds.) [1996], pp.185-186)。

35) 東 [1903], 583頁; cf. Kelly [1801], p.iv; 同 [1833], p.vi.

36) 東 [1903], 583頁; cf. Kelly [1801], p.iv; 同 [1833], p.vi.

37) 既に注28)でも言及したように、複式簿記の起源についてはさまざまな所説が展開されている。その中で、中世イタリア起源説が、今日ではもっとも支配的な起源説として受け入れられているが、この説もまた、先に述べたように、トスカーナ説(フィレンツェ)、ジェノヴァ説、ロンバルディーア説(ミラノ)、そして、ヴェネツィア説などに分かれる。このうち、東が説くヴェネツィア説は、過去において、後述する Luca Pacioli の「簿記論」(1494)との関係などから主張されている (See Anderson [1764a], pp.404-409; Beckmann [1783], S.2-3; 同 [1846a], p.1 (特許庁内技術史研究会 (訳) [1999a], 41頁))。

ただし、このヴェネツィア説は、複式簿記の実際利用を裏付けるための一次史料(会計帳簿など)が、同じく中世イタリア起源説に包摂される他のトスカーナ説やジェノヴァ説、ロンバルディーア説のものとは比べて相対的に後の時期のものしか現存しない(ないし発見されていない)という欠点が存在する。すなわち、それぞれの所説で複式簿記の成立要件を異にするとしても、それらを根拠づける一次史料として、トスカーナ説では13世紀末のフィニー兄弟商会(Rinieri Fini e fratelli)の元帳(1296~1305)や、ファロルフィ商会(Giovanni Farolfi e Comp.)の元帳(1299~1300)、ジェノヴァ説ではジェノヴァ市政庁財務官(massaria communis)の元帳(1340)、ロンバルディーア説ではカタロニア商会(Societa di Catalogna)の元帳(1394~1400)など、13~14世紀の会計帳簿が提示されるのに対し、ヴェネツィア説ではソランツォ兄弟商会(Soranzo e fratelli)の旧元帳(1410~1417)と新元帳(1406~1434)や、Andrea

Barbarigo の仕訳帳 A と元帳 A (1430~1440) など、15世紀に入ってから会計帳簿が提示されるのみである(片岡(泰)[1988], 第2節; 同[2007], 第1章第3節II)。

38) 東 [1903], 583-584頁; cf. Kelly [1801], p.iv; 同 [1833], p.vi.

39) 東は、本文に掲げた引用文中で、底本とした Kelly の論稿の影響を受けて、古代ローマ起源説の提唱者として、「・・・或る著者 (Stevin, Beckmann) の如きは・・・」と述べて、Simon Stevin と Johann Beckmann の両名を挙げている(東 [1903], 583頁; cf. Kelly [1801], p.iv (注*); 同 [1833], p.vi (注*))。

このうち、前者の Stevin (1548~1620) は、17世紀のネーデルラント(オランダ)を代表する数学者かつ物理学者・技術者であるが、彼は分冊形式で刊行した数学書 *Wisconstighe Ghedachtenissen* (1605~1608) の第五部に「簿記論」(*Vorstellicke Bouckhouding op de Italiaensche Wyse* (1607)) を収載している。その中で、Stevin は、複式簿記の古代ローマ(さらに、古代ギリシャ)の起源説を提示しており、かかる彼の考え方は、自らの簿記書において Stevin のことを「私の良い友人」(a Good Friend of mine) と記していたイギリスの Richard Dafforne に受け継がれている。すなわち、Dafforne は、イギリスで刊行された簿記書の中で会計(簿記)の歴史を取り上げた最初期の例にあたる *The Merchants Mirrour* : ... (1635) において、わずか1頁ではあるが、Stevin の所説に依拠(翻訳)する形で、“Opinion of Book-keepings Antiquity” という項を設け、彼と同様の見解を提示している (Stevin [1607], pp.105-106; Dafforne [1635], “Opinion of Book-keepings Antiquity”; see Ten Have [1956], p.242; Yamey [1980], p.84; 片岡(泰) [1988], 3頁; 同 [2007], 35頁)。

他方、後者の Beckmann (1739~1811) は、ゲッティンゲン大学で経済学の教授を務めた官房学者である。注2) でも記したように、彼が、長期にわたり分冊形式で刊行した *Beyträge zur Geschichte der Erfindungen* (1780~1805) は、ヨーロッパにおける科学史・技術史の草分け的労作である。この著作には、既に別稿で検討したように、曾田の「記簿法 Book-keeping」(『学課起源畧説』収載) と海野の『簿記學起源考』の底本となった簿記の歴史に関する論稿 (“Vom Italiaenischen Buchhalten” (英語版では “Italian Book-keeping”)) が収載されており、Beckmann は、その中で、複式簿記の起源について、古代ローマ起源説ではなく、論稿の標題からも推測されるように、中世イタリア起源説を提示している。すなわち、「イタリア式簿記の Doppia scrittura (複式簿記) という名称、それと、この分野で用いられる、あらゆる言語に残っているいくつかの単語からみると、つぎのことが言えるように思える。すなわち、複式簿記はイタリア人の発明であり (it was invented by Italians)、東インド貿易のすべてがイタリアを通じて行われていた時に、他国民がこれをイタリアの商社から、さまざまな簡易計算法 (various short methods of reckoning) といっしょに借

用したということである。」と述べている (Beckmann [1846], p.1 (特許庁内技術史研究会 (訳) [1999a], 41頁); see Beckmann [1786], S.2)。

さらに, Beckmann は, Stevin の古代ローマ起源説に対して, 「・・・しかしそれはまだ立証不十分であり, ましてやローマ人が私たちの簿記の科学的方法 (our scientific method of book-keeping) や, 種々の収支計算書 (accounts) を採用したり, それらの収支計算書を比較して最終的差引残高を提示するようなやり方に精通していたなどということは, あるはずがない・・・。」と記して, 否定的見解を重ねて提示している (Beckmann [1846], p.4 (特許庁内技術史研究会 (訳) [1999a], 46頁); see Beckmann [1786], S.13-14; see also Kats [1930d]; Murray [1930], pp. 125-138; Yamey [1980], pp.85-87)。

40) 東 [1903], 584頁; cf. Kelly [1801], pp.iv-v; 同 [1833], p.vi.

41) 東 [1903], 584-585頁; cf. Kelly [1801], p.v; 同 [1833], p.vi.

さらに, 東は, 本文に掲げた引用文に続けて, 「・・・且又複記式簿記法に使用されたる數多の熟語中其一ツだも往古にありては未だ嘗て用ひられたる例なきと更に單記式, 複記式とふ兩語は勿論, 其他數多の簿記法上の熟語にして現今歐洲各國に用ひらるゝ所のものは殆ど惣て其國語の起源を伊太利語に發したるものなることは此立言の決して不當ならざる所以を確證して尚ほ大に余りあるなり」と述べて, 先の注39) で若干引用したのと同様に, 簿記の用語面から見てのヴェネツィア説を含む中世イタリア起源説を支持する所論を展開している (東 [1903], 585頁; cf. Kelly [1801], p.v; 同 [1833], p.vi)。

42) 複式簿記の起源を考察するにあたり, 東が説くヴェネツィア説も含めた中世イタリア起源説を採るとしても, 特定の時期にフィレンツェや, ジェノヴァ, ミラノ, ヴェネツィアなどの特定の商業都市で誕生したということを論証するためには, これを裏付けるための現存一次史料が乏しく, また, 史料相互の関連性を欠いているので, 複式簿記の起源を特定の時期と場所に求めるのではなく, むしろ13~14世紀イタリアの商業都市でほぼ同時期に誕生したと考える同時期説 (同時説) も提示されている (片岡 (泰) [1988], 32-33頁; 同 [2007], 48-52頁; 橋本 (寿) [2009], 30-31頁; see 小島 [1987], 17頁)。

43) 東 [1903], 585頁; cf. Kelly [1801], p.v; 同 [1833], p.vii.

44) 東 [1903], 585頁; cf. Kelly [1801], p.v; 同 [1833], p.vii.

45) 東 [1903], 585頁; cf. Kelly [1801], pp.v-vi; 同 [1833], p.vii.

イギリスの簿記書において, 本文でも引用した「部分ノ和ハ全部ニ等シ」という数学的公理に従って複式簿記の基本原則を最初に解説したのは, 注34) で言及した Cronhelm である。すなわち, 彼は, *Double Entry by Single*・・・の中で, 「全体は部分の総和に等しい」という数学的公理を簿記の分野に敷衍して適用した, 「財産の全体はその構成部分の和に等しい」という, 彼の用語に従えば, 「均衡の原理」(Principle of Equilibrium) と呼ばれる原理に依拠し, これ

を等式関係に置き換えた、左辺が積極部分(=資産)と消極部分(=負債)からなる財産の構成要素、右辺が財産全体(=資本または純財産)を表す<資本等式(資産-負債=資本)>に基づいて、複式簿記の理論的かつ体系的な解説を試みている(Cronhelm [1818], Chap.III; see 中野 [1992], 第5章II)。

- 46) 東 [1903], 585-586頁。
- 47) 東 [1903], 586頁。
- 48) 東 [1903], 586頁。
- 49) Luca Pacioli (Paciolo) (c.1445~c.1517) の名前の表記について、かつては“Luca Pacciolo”, “Lucas Paccioli”, “Luca Paciolo”, “Lucas Pacioli” など、さまざまな綴りのものが見られた。しかし、今日の通説によれば、彼の名前を姓だけで表記する場合には単数形の“Paciolo”を用い、他方、姓と名を併記する場合には「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”を用いて“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(泰) [1988], 101頁; 同 [2007], 85頁; see Taylar [1944]; Chatfield and Vangermeersch (eds.) [1996], p.448)。
- 50) Paciolo の「簿記論」を収載した彼の数学書 *Summa de Arithmetica Geometria Proportioni et Proportionalita* がヴェネツィアで刊行されたのは、「1495年」ではなく、「1494年」である。東が誤って「1495年」と記したのは、彼が底本として用いた Kelly の論稿に見られる誤りをそのまま継承したためであり、さらに、Kelly の誤りを遡れば、Kelly の論稿の該当箇所 で引用されているフランスの Matthieu de la Porte の簿記書 *La science des negocians* … (ただし、1753年版) に由来するものと考えられる(Kelly [1801], p.vi (注*)) ; see 岸 [1975], 319-320頁; Yamey [1980], p.86 (note4))。
- 51) 東 [1903], 586-587頁; cf. Kelly [1801], p.vi; 同 [1833], p.vii。
Paciolo の「簿記論」における複式簿記の解説内容については、わが国でも既に大正期からこれを邦訳する試みが行われているので、それぞれの邦訳書を参照されたい(平井 [1920]; 片岡(義) [1967], 第2部; 岸 [1990], 第4章; 片岡(泰) [1988], 第7章; see also Geijsbeek [1914]; Crivelli [1924]; Penndorf [1933]; Haulotte et Stevelinck [1962]; Brown and Johnston [1963]; Cripps [1994])。
- なお、Paciolo の主著としては、「簿記論」を収載した *Summa de Arithmetica Geometria Proportioni et Proportionalita* の他に、*De Divina Proportione* (1509) を挙げることができる。
- 52) なお、Paciolo に関する伝記的叙述については、片岡(泰) [1988], 第5章; 同 [2007], 第3章を参照されたい(See also Taylar [1942]; 同 [1956])。
- 53) 東 [1903], 587頁; cf. Kelly [1801], p.vi; 同 [1833], p.vii; see Ames [1785a], p.499。
なお、Oldcastle の職について、東は、「・・・同市 [ロンドン] の或る學校

長の職にあり・・・」と述べているが、後述するように、Oldcastle の簿記書を改訂・増補する形で John Mellis が刊行した簿記書 *A Brife Instruction*……に掲げられた「読者へ」(To the Reader.) と題された序文の末尾近くにおいて、“……one Hugh Oldcastle Scholemaster, who as appeareth by his treatise then taught Arithmetike, and this booke in Saint Ollaues parish in Marke lane.……” [原文の綴りのままで表記] と記されているように、今日的な意味における「学校長」ではなく、ロンドンの聖オレイブス教区マーク・レインにあって算術と簿記を教授していた私塾の教師という意味であろうと考えられる (Mellis [1588], “To the Reader.”; 小島 [1973], 78-84頁; see Sutherland [1940], pp.334-336)。

- 54) Oldcastle の簿記書は、本文でも記したように、現存しない (ないし発見されていない) 「幻の書」であり、Oldcastle と *A profitable treatyce*……との関係は、1543年に出版された簿記書が *A profitable treatyce*……のみであることから推断されているにすぎない (Yamey [1963], pp.155-156; 小島 [1973], 73-78頁; 同 [1987], 211-213頁; see Ames [1749], pp.410-411; 同 [1785], p.499; Foster [1852], p.iii; see also Kats [1926a/1926b]; Sutherland [1940]; Gordon [1954])。

- 55) 東 [1903], 587頁; cf. Kelly [1801], p.vi; 同 [1833], p.vii.

Mellis は、先の注53) で示した「読者へ」の中で、先に引用した文言の前に、“……I am but the renuer and reuiuer of an aucient old copie printed here in London the 14. of August, 1543. Then collected, published, made and set forth by one Oldcastle……” [原文の綴りのままで表記] と記している (Mellis [1588], “To the Reader”)。

ただし、東は、本文で言及したように、「……是等の古書は今全く絶版に帰して一も其遺稿を留めざるなり……」と記しているが、幸いにも Mellis の簿記書は現存しており、リプリント版やマイクロフィルム版などを通じてその解説内容を把握することができる。

なお、Oldcastle の簿記書、および、これと Mellis の簿記書との関係等については、小島 [1971], 第3章・第8章を参照されたい (See also Kats [1926a/1926b]; Coomber [1956]; Yamey [1963], pp.155-159; 同 [1979a]; 久野 (秀) [1979], 121-138頁; Bywater and Yamey [1982], pp.66-71; 小島 [1987], 第12章第1節・第3節)。

- 56) 東 [1903], 586頁; cf. Kelly [1801], p.vi; 同 [1833], p.viii.

- 57) 東 [1903], 586頁; cf. Kelly [1801], p.vii; 同 [1833], p.viii.

Collins の簿記書の詳細については、小島 [1987], 第14章第3節を参照されたい (See also 久野 (秀) [1979], 174-177頁; Bywater and Yamey [1982], pp.105-107)。

- 58) Oldcastle の簿記書は「幻の書」であるが、その解説内容は、既述のように、

後年これを改訂・増補して出版された Mellis の簿記書の分析を通じて検討されている。そして、その原典について、Paciolo の「簿記論」の翻訳であるとか、Paciolo が依拠したものと共通のマニユスクリプトに拠ったものであるとか、その他の推測が行われている。他方、Ympyn の *A notable and very excellent woorke*、…… は、本文で言及したように、1543年にネーデルラントのアントウェルペン(アントワープ)で出版された彼のオランダ語(正確にはフランドル語)の簿記書 *Nieuwe instructie*、…… の英語版である(ちなみに、原書のオランダ語版の刊行と同じ1543年には、同書のフランス語版である *Nouvelle instruction*、…… が刊行されている)。そして、この Ympyn の簿記書についても、その原典は Paciolo の「簿記論」に改訂を加えたマニユスクリプトをイタリア人から入手したものであろうとの推測が行われている(小島 [1971], 85, 99, 233-234, 279頁; Yamey [1975b], p.68)。

- 59) 小島 [1971], 33, 133頁; see Yamey [1963], p.162; Bywater and Yamey [1982], p.51; 小島 [1987], 213頁。

Peele の簿記書、特にその最初のものにあたる *The maner and fourme*、…… の特徴として、簿記教育上の工夫を挙げることができる。すなわち、例えば、Paciolo の「簿記論」では、15世紀当時のヴェネツィアの商人の間で利用されていた記録計算法(=ヴェネツィア式簿記)を紹介・解説することにとどまり、教示の理論化に意を用いられることがなかった。他方、Peele の簿記書にあっては、複式簿記を習得する際にしばしばその「躰き石」となる取引の貸借仕訳について、これをより良く理解させるための方策として「仕訳規則」が提示されている。具体的には、「受け取った物ないし受け取った人は、引き渡した物ないし人に対して借方である」(……to make the thinge or thinges receiued, debitor to the thyng or thynges deliuered, or the recyuer debitor to the deliuerer,……) [原文の綴りのままで表記] という、物の受渡しと人的関係とを絡めた擬人的受渡説に基づく規則が、単一の包括的指針として提示されている。そして、このような *The maner and fourme*、…… に見出される簿記教育上のアプローチ、つまり、仕訳帳における取引の貸借分析に教示の重点を置き、これを援助するための規則を取引例や記帳例示とともに提示することにより、各種取引の仕訳パターンを経験的に学習されるという仕訳帳アプローチ(journal approach)が、提示される規則の数は別にして、以後のイギリスの簿記書において伝統的な教育手法として継承されていくと言われる(Peele [1553], *The Instrucction, The iii Chapitre; Rules to be obserued*; see Littleton [1931], pp.33-34; see also Jackson [1956], pp.303-306; 中野 [1992], 第3章 II: 同 [2014], 第2節2)。

なお、Peele の二つの簿記書、つまり、*The maner and fourme*、…… と、*The Pathe waye to perfectness*、…… の詳細については、小島 [1971], 第5章・第7

- 章を参照されたい (See also Kats [1930a/1930b/1930c]; Yamey [1963], pp.162-163; 同 [1979b]; 久野 (秀) [1979], 150-155頁; Bywater and Yamey [1982], pp.51-53; 小島 [1987], 第12章第2節; Chatfield and Vangermeersch (eds.) [1996], pp.455-456)。
- 60) Dafforne の *The Merchants Mirrour*…… は、17世紀前半に黄金時代を迎えた北ネーデルランド (ネーデルラント連邦共和国 (= オランダ共和国)) の簿記実務を紹介した簿記解説書であるが、イギリスの簿記書としてはじめて版を重ねた簿記書 (少なくとも第四版) である。同時に、Dafforne の簿記書とその直接的な後継簿記書後にイギリスで出版された簿記解説書には、以前のように外国簿記書の影響を跡づけることは困難になる、つまり、「国産」 (“home-grown”) になると言われる (Yamey [1963], p.170)。
- なお、Dafforne の簿記書の詳細については、小島 [1971], 第10章を参照されたい (See also Yamey [1963], pp.169-170; 久野 (秀) [1979], 165-174頁; Bywater and Yamey [1982], pp.96-98; 小島 [1987], 第14章第2節; Chatfield and Vangermeersch (eds.) [1996], p.187)。
- 61) 東 [1903], 588-589頁; cf. Kelly [1801], p.vii; 同 [1833], p.viii。
- Mair (1702/1703~1769) は、スコットランドのセント・アンドリューズ大学を卒業後、エア・グラマー・スクール (Ayr Grammar School) に勤務し、数学や簿記その他の教科を担当しながら、1746年に校長に任命されている。その後、1761年に、本文でも述べたように、新設のパーズ・アカデミーの校長に招聘され、1769年に在職のまま死去している。彼の簿記書 *Book-keeping Methodiz'd*…… は、1736年に初版が出版されて以降、好評を持って受け入れられて改訂を重ね、1765年には第八版が刊行されている。そして、Mair はこれに徹底した改訂・増補を加え、標題も *Book-keeping Moderniz'd*…… と改めたものを1768年に完成させていたが、それが実際に刊行されたのは彼の死後の1773年のことである。この後者の簿記書も好評を博したようであり、イギリス本国だけでなく、北アメリカでも18世紀後半に同地で入手できたもっとも広く読まれた簿記解説書であったとされ、奴隷主の大農場所有者であった George Washington が蔵書の中でもっとも熟読した書物の一つであったと言われる (Mephram and Stone [1977], pp.128-134; Bywater and Yamey [1982], p.164; Mephram [1988], pp.68-75, 78-79, 129; Yamey [1990a], pp.12-13 (片岡 (訳) [1990], 581頁); 同 [1990b], pp.25-26; Previts and Merino [1998], pp.27, 45-46; see ICEAW [1975], pp.138-141, 144-145, 316; Mephram [1988], Chap.4; Chatfield and Vangermeersch (eds.) [1996], p.134)。
- 62) 東 [1903], 589-590頁; cf. Kelly [1801], p.vii; 同 [1833], p.viii。
- 63) Murray [1930], pp.341-342; see 中野 [1992], 第4章 I。
- 64) 東 [1903], 589頁; cf. Mair [1773], p.v。

- 65) 東 [1903], 590頁; cf. Kelly [1801], p.vii; 同 [1833], p.viii.

Mairの簿記書は、彼自身が後の簿記書の著者から“The Elaborate Mair”と称されるように、きわめて詳細かつ完全な解説を特徴としており、*Book-keeping Methodiz'd*……は改訂・増補を重ねて、初版(1736)では計268頁であったものが、第八版(1765)では計430頁、さらに、標題を改めた *Book-keeping Moderniz'd*……(1773)では計630頁と、きわめて大部な簿記解説書になっている。この点について、Kellyは、端的に、“……the system is too elaborate for school practice……”と評している(Morrison [1813], p.ii; Kelly [1801], p.vii; 同 [1833], p.vii; see Mephram [1988], pp.68,454 (note (1)); cf. Mair [1736]; 同 [1765]; 同 [1773])。

なお、Mairの簿記書の詳細については、渡邊 [1983], 第II部第2章・第4章; 中野 [1992], 第4章IIを参照されたい(See also Yamey [1963], pp.172-173; Bywater and Yamey [1982], pp.157-160, 164-167; 久野(秀) [1979], 190-194, 197-202頁; 小島 [1987], 第15章第3節)。

- 66) ICAEW [1975]; see 中野 [2007], 180頁(図表5-1-1); 同 [2014], 94頁(図表4-1)。
- 67) 東 [1903], 590頁; cf. Kelly [1801], p.vii; 同 [1833], p.viii; see Thomson (comp.) [1963]; ICAEW [1975]; ICAS [1976a]; 同 [1976b].
- 68) 東 [1903], 590頁; cf. Kelly [1801], p.vii (注*); 同 [1833], p.viii; see Thomson (comp.) [1963]; ICAEW [1975]; ICAS [1976a]; 同 [1976b].
- 69) 東 [1903], 590頁; cf. Kelly [1801], p.vii (注*); 同 [1833], p.viii; see Thomson (comp.) [1963]; ICAEW [1975]; ICAS [1976a]; 同 [1976b].
- 70) 東 [1903], 591頁; cf. Kelly [1801], p.viii; 同 [1833], pp.viii-ix.
- 71) 東 [1903], 591頁; cf. Kelly [1801], p.viii; 同 [1833], p.ix.

東は、本文で引用した文言に続けて、さらに、「……現に各著書中諸處に散見する諸商業書式の雛形の如きは之を新に實際の商家中に求めたるものにはあらず盡く之を他の出版書中より直に蒐集し來りたるの形跡あり」とも記している(東 [1903], 591頁; cf. Kelly [1801], p.viii; 同 [1833], p.ix)。

- 72) もっとも第8節において名前を列挙された著者たち、特に学校教師が出版した簿記解説書のすべてが他の簿記書の焼き直しであって何の特色ももたないという訳ではない。例えば、Alexander Malcolm が著した *A New Treatise of Arithmetick and Book-keeping*……(1718) や *A Treatise of Book-keeping*……(1731) には、日記帳と元帳からなる二帳簿制への移行や、主要取扱商品についての総括的勘定処理、さらに、商品や家屋・船舶といった資産に対する、今日的には取得原価——収益実現アプローチ (historical cost — revenue realization approach) とも言える原価評価の教示など、あるいは、Robert Hamilton の *An Intoroduction to Merchandise*……(2nd ed., 1788) には、商品や製品の時

価評価や、損益表 (Profit and Loss Sheet) と残高表 (Balance Sheet) と呼ばれる勘定記録から誘導される財務表の作成とその具体的雛型の提示など、それぞれに特徴的な教示内容を含む簿記書も存在した。上述の Malcolm の簿記書と Hamilton の簿記書の詳細については、渡邊 [1983], 第II部第1章・第5章を参照されたい (See also Yamey [1963], pp.170-173; 久野 (秀) [1979], 190-194, 213-222頁; Bywater and Yamey [1982], pp.157-160, 185-188; 小島 [1987], 第15章第3節; Mephram [1988], Chaps.3 & 6; 中野 [1992], 第4章II)。

- 73) 東 [1903], 591頁; cf. Kelly [1801], p.viii; 同 [1833], p.ix.

Booth は、もっぱらアメリカで活動したイギリス商人であり、合衆国独立前の1770年にはニューヨーク商業会議所 (New York Chamber of Commerce) の一員に選出されたりしている。ただし、彼は、独立戦争に際してイギリス支持派 (Loyalists) に与したため、結果として財産を没収されて1779年にイギリスへの帰国を余儀なくされている。A *Complete System of Book-keeping*……は、彼が事業から引退した後の晩年の著作であり、大規模商業に携わった商人としての「30年の経験」(thirty years of experience) をふまえて著述された簿記書であると言われる (Bywater and Yamey [1982], pp.189-191; cf. Booth [1789], p.24)。

- 74) 東 [1903], 591-592頁; cf. Kelly [1801], p.viii; 同 [1833], p.ix; see Booth [1789], p.5.

Booth の簿記書の「序文」の中に記された“……when applied to a large scale of business……”という文言について、東は、本文で示したように、「……各種ノ商業ノ實地ニ應用シテ……」と訳している。海野もまた、『簿記學起原考』において、Booth 簿記書の同一箇所を、「……夫ノ商賈ノ大分部ニ應用シテ……」と、大規模商業に応用する云々と訳すべきところを、東とニュアンスは異にするが、誤訳している。この点について、このような両者の訳では、従来の複式簿記 (= イタリア式簿記) を大規模商業経営に適した近代的形態に革新することを意図した Booth の教示内容の真意を正しく理解できていないとする批判が示されている (小島 [1965], 259-260頁; 同 [1973], 205-206頁; see 海野 [1886], 21-22頁; see also 中野 [2017b], 75頁注67)。

- 75) 東 [1903], 592頁。

- 76) 東 [1903], 592頁; cf. Kelly [1801], p.viii; 同 [1833], p.ix.

- 77) 東 [1903], 592頁; cf. Kelly [1801], p.viii; 同 [1833], p.ix.

- 78) Booth の簿記書の詳細については、中野 [1992], 第5章I; 渡邊 [1993], 第6章・第7章を参照されたい (See also Yamey [1963], pp.173-175; 久野 (秀) [1979], 222-226頁; Bywater and Yamey [1982], pp.1879-195; 小島 [1987], 第16章第1節)。

- 79) 東 [1903], 592頁; cf. Kelly [1801], p.viii; 同 [1833], p.ix.

海野もまた、この箇所については、Kelly の論稿に拠ったのであろうか、Boothに続く簿記書の著者として、東と同様に、Wicks と Shires の名前を挙げている(海野 [1886], 22頁; see 中野 [2017b], 75頁注69)。

80) 東 [1903], 593頁; cf. Kelly [1801], pp.viii-ix; 同 [1833], p.ix.

81) 東 [1903], 593-594頁; cf. Kelly [1801], p.ix; 同 [1833], p.ix.

Jones は、彼の簿記書を出版する1796年の前年にあたる1795年に予約申込の募集を行っており、その申込数は4,000部を超え、当時の大規模会社であったイングランド銀行と東インド会社も各々5部を申し込んでいたと言われる。また、この簿記書は、イギリスだけでなくアメリカでも出版され、さらに、ドイツ語、オランダ語、デンマーク語、フランス語、イタリア語、ロシア語に翻訳され、英語で著述された簿記書として国際的に有名になった最初のものであるとされる(小島 [1987], 377頁(註); see Brown (ed.) [1905], p.159; Yamey [1944], p.407; 同 [1956], p. 314)。

82) 東 [1903], 594頁 cf. Kelly [1801], p.xi; 同 [1833], pp.ix-x.

ここで言及されている“James Mill”とは、イギリス(スコットランド)の哲学者、経済学者などとして有名な“James Mill”ではなく、“accountant and notary public”を職業とした、同姓同名の別人物であったとされる(Yamey [1956], p.314 (note3); see Brown (ed.) [1905], p.167)。

83) 東 [1903], 594頁; cf. Kelly [1801], p.ix; 同 [1833], p.x.

この点について、Kelly は、端的に“the triumph of Double entry”と記している(Kelly [1801], p.ix; 同 [1833], p.x; see 海野 [1886], 24-25頁)。

84) 東 [1903], 594-595頁; cf. Kelly [1801], p.ix; 同 [1833], p.x.

本文に掲げた文章中、「・・・或は彼の頗る精巧なる試算表を案出して商家財政の最良統計に適用せしめ・・・」に該当する Kelly の文言は「・・・also in the Ledger for inserting the Daily and Monthly Transactions;・・・」となっている。かかる文言の意味は、日毎・月毎に取引を総括記入するための金額欄を元帳の各勘定に設けることで、総括転記のための各日・各月の金額欄をもった多桁式元帳勘定を設けることであるとされる(小島 [1973], 216頁)。

85) 東 [1903], 595頁; cf. Kelly [1801], p.ix; 同 [1833], p.x.

Jones の簿記書の詳細については、Yamey [1956] を参照されたい(See also Yamey [1944]; 同 [1963], pp.175-179; 久野(秀) [1979], 39-45, 227-234頁; Bywater and Yamey [1982], pp.166-169; 小島 [1987], 第16章第2節; Chatfield and Vangermeersch (eds.) [1996], pp.355-356)。

86) Brown (ed.) [1905], p.167; see 江村 [1953], 13頁。

87) 複式簿記を解説したかつての簿記書の標題、例えば、英語による簿記書の標題には、今日的な“double entry”という表現は見られず、イタリアがその誕生地と目されていたがゆえに、“Italian maner”や“Italian Form”などの表現が見出

される。このことは、既述のように、18世紀のイギリスを代表する簿記書と考えられる Mair の簿記書の標題が *Book-keeping Methodiz'd: or, A Methodical Treatise of Merchant-Accounts, According to the Italian Form.*……と記されていることから明らかである。逆に言えば、複式簿記は、18世紀に至ってもなお、イタリア生まれの簿記、イタリアから伝わった簿記という印象が強かったものと考えられる。この種の簿記の名称に付されていた“Italian”に代わり“double entry”が用いられるようになる大きな契機が、Jones の「イギリス式簿記」の提唱とこれをめぐる論議の展開であった。かかる論議は、本文中で記したように、Jones が批判した「イタリア式簿記」の勝利に終わるが、その過程において「イタリア式簿記」の基本原理の解明が試みられ、そこから「イギリス式簿記」と比較しての「イタリア式簿記」の記帳技術上の特徴である“double entry” (=取引の完全複記) に着目した表現 (表記) として、“double entry bookkeeping”, つまり、「複式簿記」という表現が、それまでの「イタリア式簿記」に代わって次第に一般的に用いられるようになったと言われる。新しい時代への変化は、簿記の名称の側面にも現れているのである (See Brown (ed.) [1905], p.168; Yamey [1975b], p.xxxiii; 同 [1990b], pp.18-19; 小島 [1987], 387-388頁)。

- 88) 東 [1903], 595頁。
- 89) 東 [1903], 595頁。
- 90) 東 [1903], 595頁。
- 91) 東 [1903], 595-596頁。

なお、『簿記學階梯』(正確には『三菱商業学校簿記學階梯』)を合著した森下岩楠 (1852~1917) と森島修太郎 (1848~1910) は、いずれも福澤が創設した慶応義塾の門下生であり、森下は慶応義塾と結びつきの強かった三菱商業学校 (1878年設立~1884年閉鎖) の校長を務め、森島も同校の教員を務めている。『簿記學階梯』以外にも、両者共著の簿記書として『民間簿記學』(1884)があり、また、森島単著の簿記書として『三菱商業学校簿記學例題』(1878), 『簿記學第一』(1891), 『小學簿記學』(1892) などがある (西川 [1971], 240-241頁; see 西川 [1971], 第七話六, 第十話六)。

- 92) 東が「簿記法の起源及沿革」を執筆するにあたり依拠した Kelly の *The Elements of Book-keeping*……の序文中に挿入された簿記史の小稿“A Short History of Book-keeping”は、内容的にはきわめて簡潔で概略的なものであったが、そこには特定の意図があったように思われる。本文、特に東の論稿の第7節から第12節で論及したように、18世紀のイギリスで刊行された簿記書には大きく二つの流れが存在した。すなわち、Mair の簿記書に代表される教科書的簿記書の流れと、Booth の簿記書に代表される実践的簿記書の流れである。このような二つの流れについては Kelly 自身も認識しており、*The Elements of*

Book-keeping, … の序文において、簿記に関して著述した著者たちを二つのグループに分けている。すなわち、第一の、しかも、はるかに多数のグループは、実務の発展的改良に言及することなく理論を説明してきた教師たち (Teachers) であり、第二のグループは、原理を説明することなく実務の改良を提示してきた商人たち (Merchants) である。Kelly は、これら二つのグループの著者たちの成果は非常に有用であり、それらの有用性を結合するのが、彼の著書の目的であると述べている。彼の文言を借用すれば、“… the Author's endeavour has been to unite the Elementary Instructions of the School-master with the Practical Improvements of the Merchant.” [原文の綴りのまま引用] ということになろう。序文に挿入された“A Short History of Book-keeping”には、上記のような二つの流れを止揚・総合することを企図した彼の簿記書の目的を、歴史的文脈の中で明確に位置づけるという意図が存したように思量される (Kelly [1801], p.x; 同 [1833], p.xi)。

- 93) 『ブラウンの会計史』, つまり, Richard Brown の編著になる *A History of Accounting and Accountants* (1905) に加えて、『ウルフの会計史』, つまり, Arthur H. Woolf の *A Short History of Accountants and Accountancy* (1912), および、『ペンドルフのドイツ簿記史』, つまり, Balduin Penndorf の *Geschichte der Buchhaltung in Deutschland* (1913) が、会計史研究の三つの古典書に位置づけられる。

このうち、『ブラウンの会計史』は、Brown が編著者となって公刊されたものであり、“Part I.—History of Accounting”と“Part II.—History of Accountants”の二部構成になっている。Part I の第5章 (“History of Book-keeping”), および、第6章 (“History of Book-keeping (Continued)”) で簿記の歴史が取り上げられており、いずれの章とも John Row-Fogo により執筆されている。東は、このうち、特に第5章に依拠する形で、『商業會計 第壹集』に収載された「簿記法古代の沿革」を叙述している (東 [1908], 195頁)。

- 94) 東 [1908], 195頁; see 小島 [1973], 216-217頁。

[参考文献]

<研究書・研究論文等>

井尻雄士 [2006] 「アーサー・ケイリーと複式簿記の全体的完全について」東京経済大学会誌, No.250 (田中章義教授退任記念号), 33-37頁。

泉谷勝美 [1964] 『中世イタリア簿記史論』森山書店。

———— [1980] 『複式簿記生成史論』森山書店。

———— [1997] 『スンマへの径』森山書店。

- 海野力太郎 (纂譯) [1886]『簿記学起原考』海野力太郎。
—— [1899]『實用簿記法』春陽堂。
- 海老原濟・梅浦精一 (訳) (A.A. Shand (講述)) [1873a/1873b/1873c/1873d/1873e]『銀行簿記精法 (一～五)』大蔵省。
- 江村 稔 [1953]『複式簿記生成發達史論』中央経済社。
- 岡田誠一 [1935]『明治簿記學史斷片』, 日本會計學會 (編)『會計理論』(東夷五郎・下野直太郎先生古稀記念論文集 I) 森山書店, 297-323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。
- 加藤 斌 (訳) [1873a/1873b/1877a/1877b/1877c]『商家必要 (初編上・下, 二篇上・下, 附録)』新人社。
- 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。
—— [1990]『會計前史—パチョーリ簿記論の解明— [増補版]』同文館出版。
- 木村和二郎 [1950]『日本における簿記會計學の發展』(潮流講座 經濟學全集 第一部 經濟理論の發展) 潮流社。
- 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。
- 栗原立一 [1876]『記簿法獨學』栗原立一。
- 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』財經詳報社。
- 小島男佐夫 [1965]『複式簿記發生史の研究 (改訂版)』森山書店。
—— [1971]『英國簿記發達史』森山書店。
—— [1973]『簿記史』森山書店。
—— [1975]『イムピンとその簿記書』in Kojima and Yamey (eds.) [1975], pp.33-48.
—— [1979]『ジェームス・ピールとその簿記書』in Kojima and Yamey (eds.) [1979], pp.41-60.
—— [1987]『會計史入門』森山書店。
- 小林儀秀 (訳) [1875a/1875b]『馬耳蘇氏記簿法 (一・二)』文部省。
—— (訳) [1876a/1876b/1876c]『馬耳蘇氏複式記簿法 (上・中・下)』文部省。
- 白坂 亨 [2013]『わが国会社財務制度の形成過程に関する研究』大東文化大学経営研究所。
- 佐野善作 [1902]『商業簿記教科書 訂正増補版』同文館 (なお, 初版は1897年に刊行)。
下野直太郎 [1895]『簿記精理』同文館。
- 曾田愛三郎 (編輯) [1878]『学課起源果説』曾田愛三郎。
- 千葉準一・中野常男 (共編著) [2012]『會計と會計學の歴史』(体系現代會計学第8巻) 中央経済社。
- 中野常男 [1992]『會計理論生成史』中央経済社。

〔論文〕 東夷五郎「簿記の起源及沿革」(『新案詳解 商業簿記』(1903))(中野)

- [1999a] 「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一」, 研究年報 XLV(神戸大学大学院経営学研究科), 71-124頁。
- [1999b] 「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)『神戸大学百年史 通史 I [前身校史]』 神戸大学, 360-376頁。
- [2007] 「複式簿記と単式簿記: 18世紀イギリスの簿記文献を中心に」, 中野常男(編著) [2007] 『複式簿記の構造と機能—過去・現在・未来—』 同文館出版, 177-214頁。
- [2011a] 「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。
- [2011b] 「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。
- [2012a] 「『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。
- [2012b] 「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。
- [2014] 「15~19世紀イギリスの簿記事情」, 中野常男・清水泰洋(共編著) [2014] 『近代会計史入門』 同文館出版, 91-110頁。
- [2015] 「曾田愛三郎: わが国における会計史研究の先駆者—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] 「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>)(最終閲覧日: 2018年3月5日)。
- [2017a] 「会計史に関する海野力太郎の第二の論稿—『實用簿記法』(1889)中の「簿記法の起源」をめぐって—」 経営論叢(国士館大学), 第6巻第2号, 35-62頁。
- [2017b] 「わが国における会計史研究の先駆的業績—海野力太郎『簿記學起原考』(1886)について—」 経営論叢(国士館大学), 第7巻第1号, 27-96頁。
- 西川孝治郎 [1935] 「我國初期の簿記書に就て」 會計, 第36巻第1号, 144-151頁。
- [1959] 『複製パチャオリ簿記論』 森山書店。
- [1971] 『日本簿記史談』 同文館出版。
- [1975] 「海野力太郎纂訳『簿記學起原考』について」 国民経済雑誌, 第132巻第4号, 1-18頁。
- [1982] 『文献解題 日本簿記学生生成史』 雄松堂書店。
- 東夷五郎 [1901] 『簡易簿記教科書』 同文館。

- [1903] 『新案詳解 商業簿記』大倉書店。
- [1908] 『商業會計 第老輯』大倉書店。
- [1913] 『最近學說 簿記法大意』寶文館。
- [1914] 『商業會計 第貳輯』大倉書店。
- [1917a/1917b] 「減償償却金に關する會計問題 (上・下)」會計, 第1卷第1号, 51-59頁; 第1卷第2号, 33-42頁。
- [1930] 『商業會計研究』森山書店。
- (渡辺宗熙(編)) [1977] 『ある會計人の半生—東夷五郎自伝—』沢村一男(非売品)。
- 平井泰太郎 [1920] 「『ばちおり簿記書』研究」, 神戸會計學會(編) [1920] 『會計學論叢』(第四集), 73-194頁。
- 久野秀男 [1979] 『英米(加) 古典簿記書の發展史的研究』学習院。
- 福澤諭吉(訳) [1873a/1873b/1874a/1874b] 『帳合之法 (一~四)』慶応義塾出版局。
- 茂木虎雄 [1969] 『近代會計成立史論』未來社。
- 森田熊太郎 [1912] 『新簿記法理法之研究』前川書店。
- 安平昭二 [1986] 『簿記・會計学の基礎: シェアアの簿記・會計学を尋ねて』同文館出版。
- 吉田良三 [1910] 『會計學』同文館。
- 渡邊 泉 [1983] 『損益計算史論』森山書店。
- [1993] 『決算會計史論』森山書店。
- Ames, J. [1749], *Typographical Antiquities: Being an Historical Account of Printing in England: With some Memoirs of our Antient Printers, And A Register of the Books printed by them, From The Year MCCCCLXXI to the Year MDC. . . .*, London.
- [1785/1786/1790], *Typographical Antiquities: Or An Historical Account of the Origin and Progress of Printing in Great Britain and Ireland:* Begun by the late Joseph Ames, Considerably augmented, both in the Memoirs and Number of Books, by William Herbert, Vols.I-III, London.
- Anderson, A. [1764a/1764b], *An Historical and Chronological Deduction of the Origin of Commerce, From the Earliest Accounts to the present Time. containing, An History of the great Commercial Interests of the British Empire. . . .*, Vols.I-II, London.
- 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.
- [1814a/1814b/1814c/1814d], *A History of Inventions and Discoveries* (translated by W. Johnson), 2nd ed., Vols.I-IV, London.

[論文] 東夷五郎「簿記の起源及沿革」(『新案詳解 商業簿記』(1903))(中野)

- [1817a/1817b/1817c/1817d], *A History of Inventions and Discoveries* (translated by W. Johnson), 3rd ed., Vols.I-IV, 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).
- Booth, B. [1789], *A Complete System of Book-keeping, by an Improved Mode of Double-Entry*. . . ., London.
- Brown, R. (ed.) [1905], *A History of Accounting and Accountants*, Edinburgh.
- Brown, R.G. and Johnston, K.S. [1963], *Paciolo on Accounting*, New York.
- Bryant, H.B., H.D. Stratton and S.S. Packard [1861], *Bryant and Stratton's Common School Book-keeping; Embracing Single and Double Entry*. . . ., New York.
- Bywater, M.F. and B.S. Yamey [1982], *Historic Accounting Literature: a companion guide*, London.
- Cayley, A. [1894], *The Principles of Book-keeping by Double Entry*, Cambridge.
- 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.
- Coomber, B.R.[1956], "Hugh Oldcastle and John Mellis," in Littleton and Yamey (eds.) [1956], pp.206-214.
- Cripps, J. [1994], "Particularis de Computis et Scripturis 1494 Fra Luca Pacipoli," (電子刊行物 : <http://jeremycripps.com/docs/Summa.pdf>) (最終閲覧日 : 2018年3月5日).
- Crivelli, P. [1924], *An Original Translation of the Treatise on Double-Entry Book-keeping by Frater Lucas Pacioli*, London.
- 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], "Appendix II, On the main principle of book-keeping," in A. de Morgan [1846], *The Elements of Arithmetic*, 5th ed., London, pp.180-189.
- De Roover, R. [1956], "Accounting prior to Luca Pacioli according to the Account-books of Medieval Merchants," in Littleton and Yamey (eds.) [1956], pp.114-174.
- De Ste. Croix, G.E.M. [1956], "Greek and Roman Accounting," in Littleton and

- Yamey (eds.) [1956], pp.14-74.
- 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.
- Gilbert, J.W. [1836], *A Practical Treatise on Banking*, 4th ed., London.
- Gordon, C. [1954], "The First English Books on Book-keeping," *Accounting Research*, Vol.V, No.3, pp.215-218 (reprinted in Littleton and Yamey (eds.) [1956], pp.202-206).
- Hamilton, R. [1788], *An Introduction to Merchandise.*, 2nd ed., Edinburgh.
- Haulotte, R. et E. Stevelinck [1962], *Luca Pacioli: Sa vie, Son œuvre: La première traduction en français du premier traité de comptabilité Imprimé a Venise*, Brussel (Réimpression, Versoul, 1975).
- Hatfield, H.R. [1909], *Modern Accounting: Its Principles and Some of Its Problems*, New York (海老原竹之助 (訳) [1912] 『最近會計學』 博文館; 松尾憲橘 (訳) [1971] 『ハットフィールド 近代會計学』 雄松堂書店).
- [1924], "An Historical Defence of Bookkeeping," *The Journal of Accountancy*, Vol. XXXVII, No.4, pp.241-253.
- Higashi, S. [1930], "Legislation for the Accounting Profession in Japan," in *International Congress on Accounting, 1929*, New York, pp.227-236.
- Inglis, W. [1850], *Book-keeping by Single and Double Entry;*, Edinburgh.
- Jackson, J.G.C. [1956], "The History of Methods of Exposition of Double-Entry Book-keeping," in Littleton and Yamey (eds.) [1956], pp.288-312.
- Jones, E.T. [1795], *An Address to Bankers, Merchants, Tradesmen, &c. Intended as an Introduction to a New System of Book-keeping,*, Bristol.
- [1796], *Jones's English System of Book-keeping, by Single or Double Entry,*, Bristol.
- [1797], *A Defence of the English System of Book-keeping:*, Bristol.

〔論文〕 東夷五郎「簿記の起源及沿革」(『新案詳解 商業簿記』(1903))(中野)

- [1810], *The English System of Balancing Books, Being a New and Improved Method, by Double or Single,*, Bristol.
- 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).
- [1974], *Grundzüge der Buchhaltungs-und Kontentheorie*, Zürich.
- Kats, P. [1926a/1926b], "Hugh Oldcastle and John Mellis—I · II," *The Accountant*, Vol.LXXIV, No.2677, pp.483-487; Vol. LXXIV, No.2682, pp.641-648.
- [1927a/1927b], "The 'Nouvelle Instruction' of Jehan Ympyn Christophle— I · II," *The Accountant*, Vol. LXXVII, No.2750, pp.261-269; Vol. LXXVII, No.2751, pp.287-296.
- [1930a/1930b/1930c], "James Peele's 'Maner and Fourme'," *The Accountant*, Vol. LXXXII, No.2875, pp.41-44; Vol. LXXXII, No.2876, pp.88-91; Vol. LXXXII, No.2877, pp.119-122.
- [1930d], "A Surmise regarding the Origin of Book-keeping by Double Entry," *The Accounting Review*, Vol.V, No.4, pp.311-316.
- 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.
- [1833], *The Elements of Book-keeping: Comprising a System of Merchants' Accounts, Founded on Real Business, and Adapted to Modern Practice. with an Appendix on Exchanges, Banking, and Other Commercial Subjects.*, 10th ed., London.
- Kojima O. and B.S. Yamey (eds.) [1975], *A notable and very excellent woorke by Jan Ympyn 1547*, Kyoto.
- and B.S. Yamey (eds.) [1979], *The Pathe waye to perfectnes in th'accomptes of Debitour and Creditour by James Peele 1569*, Kyoto.
- Littleton, A.C. [1931] "A Cost Approach to Elementary Bookkeeping," *The Accounting Review*, Vol.VI, No.1, pp.33-37.
- [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).
- and B.S. Yamey (eds.) [1956], *Studies in the History of Accounting*, London.
- Mair, J. [1736], *Book-keeping Methodiz'd: or, A Methodical Treatise of Merchant-Accompts, According to the Italian Form. . . .*, Edinburgh.
- [1765], *Book-keeping Methodiz'd; or, A methodical treatise of Merchant-Accompts, according to the Italian Form. . . .*, 8th ed., Edinburgh.

- [1773], *Book-keeping Moderniz'd: or, Merchant-Accounts by Double Entry, according to the Italian form:*……, Edinburgh.
- Malcolm, A. [1718], *A New Treatise of Arithmetick and Book-keeping*,……, Edinburgh.
- [1731], *A Treatise of Book-keeping, or, Merchants Accounts; in the Italian Method of Debtor and Creditor*,……, London.
- Marsh, C.C. [1831], *The Science of Double-Entry Book-keeping*,……, 2nd ed., Baltimore (reprinted ed., Tokyo, 1982).
- [1859], *A Course of Practice in Single Entry Book-keeping*,……, New York (reprinted ed., Tokyo, 1982).
- [1864], *The Theory and Practice of Bank Book-keeping and Joint Stock Accounts; Exemplified and Elucidated in a Complete Set of Bank Account Books*,……, New York (reprinted ed., New York, 1976).
- Mellis, J. [1588], *A Briefe Instruction and maner hovv to keepe bookes of Accompts after the order of Debitor and Creditor*,……, London.
- Mephram, M.J. [1988], *Accounting in Eighteenth Century Scotland*, New York.
- and W.E. Stone [1977], “John Mair, M.A.: Author of the First Classic Book-keeping Series,” *Accounting and Business Research*, Vol.VII, No.26, pp.128-134.
- Morrison, J. [1813], *The Elements of Book-keeping, by Single & Double Entry*.……, London.
- Murray, D. [1930], *Chapters in the History of Bookkeeping, Accountancy & Commercial Arithmetic*, Glasgow.
- Nakano, T. and O. Kojima [1992], “Luca Pacioli and His Treatise on Bookkeeping,” *The Annals of the School of Business Administration, Kobe University*, No.36, pp.29-42.
- Peele, J. [1553], *The maner and fourme how to kepe a perfecte reconyng, after the order of moste worthie and notable accompte, of Debitour and Creditour*……, London.
- [1569], *The Pathe waye to perfectenes, in th'accompte of Debitour and Creditour*:……, London.
- Penndorf, B. [1913], *Geschichte der Buchhaltung in Deuchland*, Lepizig.
- [1933], *Luca Pacioli: Abhandlung über die Buchhaltung 1494*, Stuttgart.
- Previts, G.J. and B.D. Merino [1998], *A History of Accountancy in the United States: The Cultural Significance of Accounting*, Columbus, Ohio.
- Row-Fogo, J. [1898], “The History of Bookkeeping,” *The Accountants' Magazine*, Vol. II, No.16, pp.328-337.
- Schär, J.F. [1890], *Versuch einer wissenschaftlichen Behandlung der Buchhaltung*,

〔論文〕 東夷五郎「簿記の起源及沿革」(『新案詳解 商業簿記』(1903))(中野)

Basel.

- [1922], *Buchhaltung und Bilanz*, 5.Aufl., Berlin (林 良吉 (訳) [1925]『會計及び貸借対照表』同文館; 林 良二 (訳) [1986/1987]『シェアー 簿記会計学 <上・下>』新東洋出版社).
- Scheerer, F. [1950], *Kontentheorien der doppleten Buchhaltung*, Zürich (安平昭二 (訳) [1969]『F. シェーラー 複式簿記の基礎理論』中央経済社).
- Sheldahl, T.Y. (ed.) [1996], *Eighteenth-Century Book-keeping: Twelve Encyclopedia Articles*, New York.
- Stevin, S. [1607], *Vorstellicke Bouckhouding op de Italiaensche Wyse* . . . , Leiden.
- Sutherland, P. [1940], "Hugh Oldcastle and the 'Profitable Treatyce' of 1543," *The Accountant*, Vol.CII, No.3407, pp.334-336.
- 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.
- [1956], "Luca Pacioli," in Littleton and Yamey (eds.) [1956], pp.175-184.
- Ten Have, O. [1956], "Simon Stevin of Bruges," in Littleton and Yamey (eds.) [1956], pp.236-246.
- Winjum, J.O. [1970], *The Role of Accounting in the Economic Development in England: 1500-1750*, Urbana, Illinois.
- Woolf, A.H. [1912], *A Short History of Accountants and Accountancy*, London (片岡義雄・片岡泰彦 (訳) [1977]『ウルフ 会計史』法政大学出版会).
- Yamey, B.S. [1944], "Edward Jones's 'English System of Book-keeping,'" *The Accounting Review*, Vol.XIX, No.4, pp.407-416.
- [1949], "Scientific Bookkeeping and the Rise of Capitalism," *The Economic History Review*, 2nd Series, Vol.I, Nos.2&3, pp.99-113.
- [1956a], "Introduction," in Littleton and Yamey (eds.) [1956], pp.1-13.
- [1956b], "Edward Jones and the Reform of Book-keeping, 1795-1810," in Littleton and Yamey (eds.) [1956], pp.313-324.
- [1963], "A Survey of Books on Accounting in English, 1543-1800," in Yamey *et al.* [1963], pp.155-179.
- [1975a], "The Autorship and Sources of "Nieuwe Instructie," in Kojima and Yamey (eds.) [1975], pp.60-73.
- [1975b], "Four Centuries of Books on Book-keeping and Accounting," in ICAEW [1975], pp.xvii-xxvi.
- [1978], "Introduction," in F.W. Cronhelm [1978], *Double Entry by Single*, . . . , reprinted ed., New York, pp.1-6.

- [1979a], "Oldcastle, Peele and Mellis: A Case of Plagiarism in the Sixteenth Century," *Accounting and Business Research*, Vol.IX, No.35, pp.209-216.
- [1979b], "Peele's Two Treatises in Text," in Kojima and Yamey (eds.) [1979], pp.81-113.
- [1980], "Early Views on the Origin and Development of Book-keeping and Accounting," *Accounting and Business Research*, Vol.X, No.37A, pp.81-92.
- (ed.) [1990], *Historic Accounting Literature II: Supplementary Volume*, Tokyo.
- [1990a], "Accounting Literature 1494-1800: A Survey," in Yamey (ed.) [1990], pp.3-17 (片岡泰彦 (訳) [1990] 「会計学文献概観 (一四九四年～一八〇〇年)」 會計, 第137巻第4号, 127-144頁).
- [1990b], "Introduction to Historic Accounting Literature, Second Series: Books on Book-keeping and the Spread of the Double Entry System," in Yamey (ed.) [1990], pp.18-35.
- , H.C. Edey and H.W. Thomson [1963], *Accounting in England and Scotland, 1543-1800, Double Entry in Exposition and Practice*, London.
- <事典・辞典等>
- Dictionary of National Biography (DNB) [2004], *Oxford Dictionary of National Biography, in Association with the British Academy, From the earliest times to the year 2000*, edited by H.C.G. Matthew and B. Harrison, Vol.31, Oxford.
- Encyclopaedia Britannica [1771], *Encyclopaedia Britannica; or, A Dictionary of Arts and Science, Complied upon a New Plan: . . .*, By a Society of Gentlemen in Scotland, Vol.I, Edinburgh.
- Rees's Cyclopaedia [1819], *The Cyclopaedia; or, Universal Dictionary of Arts, Sciences, and Literature*. By Abraham Rees, Vol.V, 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. Leonald [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.

[論文] 東夷五郎「簿記の起源及沿革」(『新案詳解 商業簿記』(1903))(中野)

—— [1976b], *An Accountant' 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.

Woolf, A.H. [1912], "Bibliography," in Woolf [1912], pp.197-239.

<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/>).

Advanced Book Search - Google Books

(https://books.google.com/advanced_book_search).

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