

東夔五郎の「簿記法古代の沿革」

（『商業會計 第壹集』（1908））

— 東夔五郎の簿記史研究に関する第二の論稿について —

中野常男

東夔五郎は、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）の教授を務めた会計学者であり、かつ、わが国における会計史研究の先駆者の一人と位置づけられる。

東は、既に別稿において検討したように、自身の代表的著作の一つである『新案詳解 商業簿記』（1903）に「簿記の起源及沿革」と題された論稿を収載しており、そこでは、会計の専門的研究者として、一次史料の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）中の小稿（“A Short History of Book-keeping”））に依拠するものではあったが、簿記の歴史に関する考察を行っている。

この「簿記の起源及沿革」は、純然たる翻訳でなく、行論中に東の見解ないし評価・解釈が記述されているが、底本とした Kelly の論稿そのものが小稿であり、歴史叙述が簡潔で、しかも、その範囲も複式簿記の起源とこれに関連した Luca Pacioli の「簿記論」（1494）、および、複式簿記が伝播して以降のイギリスの簿記書の歴史に限られるという限界があった。

そのため、東は、上掲の『新案詳解 商業簿記』の5年後に刊行した『商業會計 第壹輯』（1908）において、「簿記法古代の沿革」と題された簿記史に関する第二の論稿を収載し、改めて簿記の歴史、特に複式簿記の歴史についての考察を著している。本稿では、別稿における「簿記の起源及沿革」の考察を承けて、東の「簿記法古代の沿革」について検討を加えることにする。

[論文] 東夷五郎の「簿記法古代の沿革」(中野)

- I 開 題：東夷五郎の略歴と主要著作
- II 東の第二の簿記史研究：「簿記法古代の沿革」
 - II - 1 「簿記法古代の沿革」(『商業會計 第壹輯』(1908))
 - II - 2 『ブラウンの会計史』(1905)
 - II - 3 「簿記法古代の沿革」の考察
 - 1) 13～14世紀の会計記録
 - 2) 会計記録法の進化
 - 3) 複式簿記の生成
 - 4) パチョーロの「簿記論」とヴェネツィア式簿記
 - 5) パチョーロの「簿記論」以後の各国の複式簿記解説書
- III 結 語

キーワード：会計史, 簿記史, 複式簿記, 東夷五郎, Richard Brown

I 開 題：東夷五郎の略歴と主要著作

東夷五郎(1865～1947)は、1865年7月に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(→同年10月に高等商業学校に改組・改称→東京高等商業学校→東京商科大学→東京産業大学を経て、現在の一橋大学)を第一回の卒業生として卒業している。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月に母校の高等商業学校の教授に就任し(「簿記科」担当)、後に官立の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→神戸経済大学を経て、現在の神戸大学)が設置されるに伴い、1903年1月に同校教授に任じられ(「簿記」および「倫理」を担当)、1916年9月に職業会計人に転身のために退官するまで同校に在任している。その間の1908年3月から1910年6月にかけて、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、この種のテーマの下での公式な在外研究としてはわが国で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。神戸高等商業学校を退官後は、1916年10月に東会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長く活躍し、1947年12月に老衰

により死去している¹⁾。

東の主要な著作としては、『新案詳解 商業簿記』(1903)と『商業會計 第壹輯』(1908)が挙げられるであろうが、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)、『商業會計研究』(1930)などの著作がある²⁾。

このうち、『新案詳解 商業簿記』には、その一部に別稿で考察した「簿記の起源及沿革」が収載されているが、著作全体としては、アメリカの Ezekiel G. Folsom の *The Logic of Accounts*;… (1873)³⁾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ることができ、「価値受渡説」と呼ばれる思考に依拠して、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⁴⁾。ただし、同様に 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、凶師民嘉の『簿記法原理』(1881)などと比較すれば、同書は、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⁵⁾。また、この『新案詳解 商業簿記』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(「新商法」(=「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を解説した最初のものとして評価されている⁶⁾。

他方、本稿で考察する「簿記法古代の沿革」を収載した『商業會計 第壹輯』は、標題に「會計」という語を冠したわが国で最初の書物とされる⁷⁾。あえて「商業簿記」と題さずに「商業會計」と称した理由について、東は、同書の「緒言」において、次のように記している。すなわち、「…著書の多くは、重きをその枝葉の技術たる目前の實地適用に置くもの、如く、即ちその所説は、寧ろ帳簿の記録方法のみに偏倚して、前に所謂彼の、記帳以前に豫め決定すべき、損益増減の如何、又資産負債變化の状態に關する、概括的又根本的必要問題の解説は、多くの著書中、尚その少部分に限らるゝものたるかの所感なき能はず、これ簿記學界の爲、大に遺憾とする所にあらずして何ぞや、著者は…、

職を神戸高等商業學校に奉じて、漫りに簿記科に教鞭を汚すこと茲に久し、唯、著者の誠心誠意、この科に盡さんことを期するの徵衷は、普通簿記書の尙未だ多く説かざる所、又未だ餘り精く語らざるものを説述し得んことの念慮を著者に與へ、・・・⁸⁾と。さらに、彼は、「・・・最後に本書の題目を商業簿記と題せずして特に商業會計と稱す、・・・本書は普通の簿記書と異り、帳簿記録の方法は一切之を説かず、その主趣は、専ら商業簿記全體に關する、所謂彼の根本的諸問題の解決講究を試んことを期したるにあり・・・⁹⁾と述べているのである。

要するに、『商業會計 第壹輯』にあつては、簿記の記帳技術論的解説はいっさい見られず、「借貸對照表〔原文のまま〕の形式に就て」、「秘密の積立金」、「積立金勘定の金額は特定財産に放資すべきか否か」、「所有物原價償却の方法」、「會計人」、「英國會計人の沿革及現況」、「米國會計人の沿革及現況」、「帳簿検査」、「暖簾の代價は如何にして定むべきか」、「工業會計に於ける間接費の製品原價に對する轉嫁方法」、「簿記法古代の沿革」等々、広く會計の問題が個別に論じられており、會計の研究書として十分に体系化されているとは言えないものの、そこには、わが国における「簿記」から「會計」への研究の展開・深化を示す一つの里程標が見出される¹⁰⁾。

Ⅱ 東の第二の簿記史研究：「簿記法古代の沿革」

Ⅱ - 1 「簿記法古代の沿革」(『商業會計 第壹輯』(1908))

本項では、「簿記の起源及沿革」を考察した別稿を承けて¹¹⁾、簿記の歴史にかかわる東の第二の論稿である「簿記法古代の沿革」を検討する。

この「簿記法古代の沿革」は、既述のように、わが国の文献で最初に「會計」という語を標題に冠した彼の意欲的な著書『商業會計 第壹輯』(1908)の卷末に収載されている。

先行する「簿記の起源及沿革」は、Kelly の論稿“A Short History of Book-keeping”(The Elements of Book-keeping,・・・(1801)所収)に基づくという

制約はあったが、それを根幹としつつ、東の視点をふまえた簿記の概略史と言うべきものであった。

これに対して、「簿記法古代の沿革」は、Richard Brown (ed.), *A History of Accounting and Accountants* (1905) (以下、『ブラウンの会計史』と表記する)、特にそのうちの簿記の歴史を叙述した部分、具体的には、一部の省略があるものの、複式簿記の生成前夜の会計記録から、複式簿記の誕生、そして、これを印刷教本として世界で初めて体系的に解説した Luca Pacioli (姓のみの場合には Paciolo と表記される)¹²⁾の「簿記論」(1494) (これは、彼の数学書『算術・幾何・比および比例総覧』(*Summa de Arithmetica Geometria Proportioni et Proportionalita*, 1494) (わが国ではしばしば『スμμα』と略記される) の第1部第9編論説第11に「計算記録詳論」(“Particularis de Computis et Scripturis”)として収載)、さらに、Paciolo の「簿記論」以降にヨーロッパの各地で刊行された簿記の解説書、例えば、イタリアの Domenico Manzoni、ドイツの Heinrich Schreiber や Johann Gottlieb, Wolfgang Schweicker、イギリスの Hugh Oldcastle や John Mellis、ネーデルラントの Jan Ympyn らの簿記書の考察を含む、基本的に、『ブラウンの会計史』の第1部第5章(“History of Book-keeping”) で記述された内容の忠実な翻訳であると言われる¹³⁾。

したがって、以下では、「簿記法古代の沿革」の具体的検討に入る前に、まず、その底本にあたる論稿を収載した『ブラウンの会計史』について、その内容や刊行の目的等を概観しておくことにしたい。

Ⅱ - 2 『ブラウンの会計史』(1905)

『ブラウンの会計史』は、1905年にスコットランドのエディンバラで刊行されている。これ以前の会計史関連の著作としては、Benjamin F. Foster の *The Origin and Progress of Book-keeping*…… (1852) が挙げられる。これは、標題中に“…… An Account of All the Works on this Subject, Published in the English Language, from 1543 to 1852, with Remarks, Critical and

Historical.¹⁴⁾という文言が含まれていることから示されるように、英語圏(英米)の簿記書の目録と解説を中心とする書誌的文献であったが、とにかく単行本として初めて「会計」(簿記)の歴史を取り上げたという意味で象徴的な著作であった¹⁵⁾。

その後、19世紀後半には、ヨーロッパにおいて、複式簿記(=イタリア式簿記)を中世イタリア語により解説した世界最初の印刷文献である Paciolo の「簿記論」について、各国現代語への翻訳を試みた著作、例えば、Ernst L. Jäger の *Lucas Pacioli und Simon Stevin* (1876)、イタリアの Vincenzo Gitti の *Fra Luca Paciolo, Tractatus de Computis et Scripturis* (1878)、チェコの Karel P. Kheil の *Luca Pacioli, Trakt t o účentnictivi z roku 1494* (1894) らの著書が登場する。会計史は、まずもって、このような Paciolo の「簿記論」の翻訳過程から形成されてくると言われる¹⁶⁾。

しかしながら、Paciolo の「簿記論」の現代語訳の試みと異なる、特に「会計」の通史的著作の嚆矢は、20世紀に入ってから、例えば、東が「簿記法古代の沿革」を執筆するにあたりその底本とした『ブラウンの会計史』(1905)の出現を待たなければならない。

この『ブラウンの会計史』の編著者である Richard Brown (1856~1918)¹⁷⁾ は、スコットランドのラナークシャー生まれの勅許会計士(Chartered Accountant: CA)であり、1951年にスコットランド勅許会計士協会(Institute of Chartered Accountants of Scotland: ICAS)に統合されることになるスコットランドの三つの会計士組織のうち¹⁸⁾、エディンバラ会計士協会(Society of Accountants in Edinburgh: 1853~)のメンバーであり、当該協会の秘書役("Secretary")と出納役("Treasurer")という二つの職を長く兼務する(いずれも1892~1916)とともに、最晩年には同協会の会長("President") (1916~1918)の職に就いている¹⁹⁾。

このような Brown が編著者として1905年に刊行した『ブラウンの会計史』について、その構成と各章の執筆担当者を示せば、以下の[図表1]に掲げるとおりである²⁰⁾。

図表1 『ブラウンの会計史』：目次 (その1)

Part I. — HISTORY OF ACCOUNTING

- I. NUMERATION. By John S. Mackay, L.L.D.
- II. ANCIENT SYSTEMS OF ACCOUNTING. By Edward Boyd, C.A.
- III. EARLY FORMS OF ACCOUNTS. By Edward Boyd, C.A.
- IV. HISTORY OF AUDITING. By Edward Boyd, C.A.
- V. HISTORY OF BOOK-KEEPING. By J. Row Fogo, C.A.
- VI. HISTORY OF BOOK-KEEPING (Continued). By J. Row Fogo, C.A.

Part II. — HISTORY OF ACCOUNTANTS

- I. EARLY ITALIAN ACCOUNTANTS. By Edward Boyd, C.A.
- II. SCOTLAND BEFORE THE CHARTERS. By the Editor, incorporating Notes by Alexander Sloan, C.A.
- III. SCOTTISH CHARTERED ACCOUNTANTS. By the Editor, incorporating Notes by Alexander Sloan, C.A.
- IV. ENGLAND AND IRELAND. By the Editor, incorporating Notes by T.A. Onions and James Martin, F.S.A.A.
- V. THE BRITISH COLONIES, Etc. By the Editor.
- VI. THE UNITED STATES OF AMERICA. By the Editor.
- VII. THE CONTINENT OF EUROPE. By the Editor.
- VIII. OTHER FOREIGN COUNTRIES. By the Editor.
- IX. DEVELOPMENT OF THE PROFESSION. By Joseph Patrick, M.A., C.A.

X. THE POTISION AND PROSPECT. By the Editor.

BIBLIOGRAPHY OF BOOK-KEEPING. Compiled by the Editor.

LISTS OF DECEASED SCOTTISH ACCOUNTANTS, Compiled
by the Editor and Alexander Sloan, C.A.

上掲の図表から明らかなように、『ブラウンの会計史』は、大きく二部に分けられ、第一部は“HISTORY OF ACCOUNTING” (pp.1-170) と題され、記数法に始まり、監査の歴史や簿記の歴史など、「会計」(Accounting)の歴史が取り上げられている。他方、第二部は“HISTORY OF ACCOUNTANTS” (pp.171-340) と題され、会計に携わる専門職としての「会計士」(accountant)の歴史が、イタリアから、スコットランド、イングランド・アイルランド、アメリカ合衆国(以下、アメリカと表記する)、ヨーロッパ大陸などの地域別に取り上げられるとともに、専門職としての発展や展望等について論じられている。

すなわち、前半の第一部では、監査と簿記を中心とする「会計」の歴史が叙述される一方で、後半の第二部では、同等の頁数を割いて「会計士」の歴史が叙述されている。おそらく同書刊行の背景には、Brown が、その「序文」(Preface)において、スコットランドの会計士団体の法人化50周年を記念して、「ある重要な専門職業に関する十分で信頼に足る歴史」(……a full and faithful history of an important profession……)²¹⁾を構成することに努めたという趣旨を記していることからうかがえるように、「会計」とこれに携わる専門職業人である「会計士」の由来について、古代社会から歴史的に跡づけることによりその歴史性を強調し、専門職業人としての「会計士」の社会的存在意義を強く訴求することが意図されていたものと考えられる²²⁾。

本書の編著者である Brown は、先の [図表1] に示されるように、『ブラウンの会計史』のうち、「会計士の歴史」を取り上げた第二部の大部分の章の執筆にあたっている。また、彼は、本書の刊行前に、協会の機関誌であった *The*

Accountants' Magazine に、簿記の文献目録 (“The Bibliography of Book-keeping”) を三回にわたって連載しており²³⁾、これらをふまえて、『ブラウンの会計史』の巻末には、付録 (Appendix No. I) として、白らが編集した文献目録、つまり、“BIBLIOGRAPHY OF BOOK-KEEPING: A Chronological List of Printed Books on Book-keeping up to the Year 1800” を収載している²⁴⁾。

これに対して、本稿で取り上げる簿記の歴史、つまり、第一部の第五章と第六章については、Brown 自身は執筆に携わらず、同じ勅許会計士であった John Row Fogo²⁵⁾ が執筆を担当している。この第五章と第六章について、その概要を示したのが、以下の [図表2] である²⁶⁾。

図表2 「ブラウンの会計史」：目次 (その2)

CHAPTER V
HISTORY OF BOOK-KEEPING
The Oldest Preserved Account-book – Other Early Account-books of the Thirteenth and Fourteenth Centuries – The Development of Book-keeping – The Earliest Instances of Double-Entry – The First Printed Treatise of Book-keeping – Description of the Work of Paciolo – The Influence of Paciolo on Subsequent Authors – The Earliest Treatises in German, Dutch, English, French, and Spanish
CHAPTER VI
HISTORY OF BOOK-KEEPING – (Continued)
Gradual Improvements up the Early Italian Methods – Petri – Pietra – Passchier-Goessens – Simon Stevin – The School Master Authors – English Authors: In the Sixteenth and Seventeenth Centuries – Peele, Mellis, Carpenter, Dafforne – The First Scottish Author – Exercise Books of George Watson – Books of the Darien Scheme – “Jones’s English System of Book-keeping” – Modern Development

前頁の図表から示されるように、第五章では、Paciolo の「簿記論」の解説を中心に、会計史に関する従前の論稿には見られなかった13～14世紀の簿記実務(会計帳簿)、例えば、1211年のフィレンツェの金融業者の会計帳簿や、1340年のジェノヴァ市政庁の財務官の会計帳簿への言及を含めて、イタリアにおける複式簿記の生成と、ドイツやネーデルラント、イギリスなどの周辺地域への伝播の過程が叙述されている。他方、第六章では、複式簿記(イタリア式簿記)の漸次的改良を中心に、Nicolaus Petri, Simon Stevin, Claude Irson, Hugh Oldcastle, James Peele, John Mellis, Richard Dafforne, Robert Colinson, Edward T. Jones などの簿記書を取り上げて、16世紀から18世紀における簿記事情がもっぱら文献史的に論じられている。

先に述べたように、東が「簿記法古代の沿革」執筆の底本としたのは、『ブラウンの会計史』のうち、Fogo により執筆された第一部の第五章と第六章、特に第五章である。以下、東の「簿記法古代の沿革」について、逐次的にその叙述内容を検討していこう²⁷⁾。

Ⅱ - 3 「簿記法古代の沿革」の考察

東の「簿記法古代の沿革」においては、簿記の歴史が、特に区分されることなく、平板に叙述されている(『ブラウンの会計史』の第一部第五章も同様であるが)。それゆえに、本稿では、冗長にはなるが、彼の行論に即して、便宜上その歴史叙述を五つに区分して考察を進めることにしたい。

なお、以下では、原文の雰囲気伝えるため、東の文言については、彼の表記のままに「」を付して引用している。また、必要に応じて、参考に資するために、『ブラウンの会計史』中の文言(英文)を「」内に〈〉を付して示している(ただし、[]内の文言はすべて筆者が追記したものである)。

1) 13～14世紀の会計記録

「簿記法古代の沿革」の冒頭において、東は、「簿記法は會計を記録する技術の、一種特別なる形式なりと云ふを以て正當となし〈Book-keeping, rightly

regarded, is simply a specialised form of the art of keeping accounts)、この技術を以て軌軸の全然嶄新なる一發明なりと云ふは不可なり (It is neither a discovery of science, nor the inspiration of a happy moment)、こは唯商業自然の發達に伴ひ時々の必要に驅られて漸次に進化し、遂に到達し得たる會計記録法の果實と云ふに過ぎず、而してこの果實の取められたる時、換言すれば複記式簿記法 (‘double-entry’) の發見時期、これが即ち簿記法誕生の時期なりと云ふことを得べし、何となれば、複記式は苟も簿記法と名づくべき技術の根本的基礎となせばなり²⁸⁾と記している。

すなわち、彼は、簿記の歴史叙述を始めるにあたり、それが、科学上の発見や幸運な閃きによるものではなく、商業の發達に伴いその必要性から漸次的に進化・形成された會計記録法の果實であること、そして、その中でも複式簿記こそが「簿記法」と称すべき技術の根本的基礎をなすものであることを指摘している。同時に、かかる文脈から、東の言う「簿記法」とはまさに「複式簿記」と同義であることが示唆されている²⁹⁾。

次に、東は、簿記史研究の出発点として、「商人の會計記録にして、その遺稿の今日に傳へらるゝものは、幸なる哉、複記式簿記法の最も幼稚なる記録よりも、尚一層古きものあり、故に吾人は、簿記法はその發見以前に、如何なる種々の時代を通過して、自然に進化したるものなるかを研究するに大なる便利を有す、・・・」³⁰⁾と述べる。

そして、その具体的な事例として、彼は、「・・・會計帳簿の今日迄傳へらるゝもの、一は、一二二一年に伊國 [イタリア] 「フローレンス」 [フィレンツェ] なる銀行者の記録に係るものにして、今同記録を閲するに、今日の所謂簿記法なるものは、當時は毛頭知られざるものなりとの確證を明示せり、・・・」³¹⁾と記して、1211年のフィレンツェの金融業者の會計帳簿 (2枚4頁の断片のみ現存) を挙げている。

彼は、この會計帳簿について、「・・・この記録に與かりし人は、當時必ず俊秀の間に高きものなるべし、何となれば、この人に固有の記録方法は、尚久しき其後に記録されたる同類の帳簿に比して、大に卓越したる諸點あればな

り、然りと雖も、同記録の示す所は、單に幾多寸斷したる覺書の秩序なき集蒐 (a mere series of detached memoranda) に外ならずして、縦へ各得意先に對して、それぞれ一定の記録場所は、帳簿中に用意せらるゝとは云へ、一カ所と他所との間には、何等の連絡氣脈なく、加ふるに、得意先に係る以外に、銀行の營業取引は一切之が記録を留めず、隨て、營業の全般を知るの方法は尚至て不完全を極むと云ふべし、・・・」³²⁾と述べている。

すなわち、上記の會計帳簿(断片)は、当時として非常に卓越したものであるが、しかし、個々の得意先との債権・債務の記録であり、勘定間における相互関連は見られず、得意先に関する以外の營業取引は一切記録がなく、したがって、營業の全般を知るには不完全きわまりないものであったこと、端的に言えば、人名勘定 (personal accounts) のみを用いた得意先との債権・債務の記録にとどまる (実際には貸付金に関する顧客勘定記録のみ現存) という、当該帳簿に見出される特徴を明らかにしている。

さらに、東は、「・・・而して以上は第十三世紀の初めに於けるこの技術の状況にして、畢竟、當時は單に會計の記録とのみ之を名づけ得るの外、尚未だ一歩だも進捗の形跡を留めず、簿記法なる名稱を去ること尚甚だ遠しと云ふべきなり (it had not advanced beyond a stage which is still that of account-keeping and not book-keeping)、即ちこの時代に於ける記録の主趣とする所は、唯々備忘に供すと云ふに留まり、他人との勘定 (personal accounts) を除きては何らの記録なく、隨て記事の脱漏及誤謬を發見する方法等は未だ少しだも知られざりき」³³⁾と記している。要するに、13世紀初頭にあつては、會計記録の主旨は備忘目的であり、他者との人名勘定を除いては何の記録もなく、複式簿記と言うには遙かに隔たったものであることが指摘されるのである。

続けて、彼は、「右に次ぎ古き會計記録は、一三〇〇年以後一四〇〇年の間に書かれて、元帳 (ledger) と稱する數多の帳簿なり、この記録方法及特質は、前掲「フローレンス」銀行者の帳簿に比して大に劣れりと雖も、而かも同帳簿に於て、吾人は簿記法最初の曙光 (the primitive beginnings of book-keeping) を見ると云ふことを得べきか、帳簿の記録は數多取引の詳細を記して、明かに

備忘の資料たらしめ、且又、若し重要な取引を約束したときは、契約の條項は全部録されて當事者は屢屢之に署名し、若くは、公證人も亦これに連署することあり、然れども、商品賣上及仕入に關する録事にして、往々家計上の費用の記事と混淆錯雜することあり、或は、全く家族に關する物語りの、數葉に互りて記録の間に挟まるることあり、蓋し如此は、この時代の會計記録通有の特色なりと見るべきか、・・・³⁴⁾と述べている。

すなわち、1211年の會計帳簿に次ぐものとして、1300年～1400年の間に作成された、元帳と称される多くの帳簿が現存するが、それらは記録の方法や特質において先のフィレンツェの金融業者の會計帳簿と比べて非常に劣るものであり、例えば、多くの取引の明細についての備忘記録にとどまり、また、商品の仕入・売上の記録がしばしば家計費と混記されるなど、これがその当時の會計記録の特徴であったと指摘される。

そして、彼は、「・・・而して、この種の最古の記録を最も多く遺したるは、近世紀商業の誕生國と稱すべき伊太利〔イタリア〕なることは勿論、次に佛國〔フランス〕の南部は、伊國との關係淺からざりしが爲、亦この種の記録を多く傳え、更に獨乙國〔ドイツ〕、就中「バルチック」〔バルト海〕沿岸にて記録されたる會計帳簿の、今尚存するもの亦少なからず、・・・³⁵⁾と記して、このような會計記録が、地中海商業で繁榮したイタリアや、イタリアと關係の深いフランス南部、さらに、ドイツ、特にバルト海沿岸に多く残されていると言うのである。

2) 會計記録法の進化

東は、「・・・、然りと雖も規則正しい簿記法の進歩 (the evolution of systematic book-keeping)・・・の端緒を開きし源因として、當時に附帶する二箇の事情ありたればなり、・・・³⁶⁾として、次の二点を挙げる。すなわち、「・・・その第一に曰く、凡そ帳簿が自己の私用のみに記録せらるゝその間は、これが組織に何等の進化を見ずと雖も、若し他人の爲に帳簿の記録せらるゝに至れば、茲に進化の兆候は必ず胚胎すべきの理なり、・・・³⁷⁾。そして、「・・・

第二に曰く、數人合資をなして營業に従事すること一般の風をなすに至るときは、各出資者へ利益の公平なる分配をなさんが爲に、營業の全体を詳にすべき帳簿の記録を必要とし、随て、秩序正しき簿記の方法を案出するの動機 (the prime motive for creating a system of book-keeping) は必ずや起るべし、・・・」³⁸⁾と。

さらに続けて、彼は、「・・・蓋し以上二箇の事情は、この古き當時已に業に認められたるものなることは云ふ迄もなく、加之、當時通商貿易の範圍は漸次に發展して、その結果、商業の取引は愈々頻繁に、且又稍々複雑に趣きたるの事情は、必然營業當事者をして、如何にせばかく纏綿乱麻の商取引を、一目明瞭に記録し得べきかとの問題解決に苦心せしめたるは、敢て推測に難からず・・・」³⁹⁾と説くのである。

すなわち、簿記の進歩を促す要因として、東は、(1) 自己のためでなく、他者のための帳簿記録を必要とすること、(2) 共同出資による組合企業 (partnership) を設立し各出資者へ利益の公平な分配を行うために營業の全体を明らかにする帳簿記録を必要とすること、さらに、これらに加えて、通商貿易の發展に伴って商取引が複雑化するため、如何にしてこれらの取引を一目明瞭に記録すべきか、かかる問題の解決に迫られたことを指摘している。

次いで、東は、簿記は徐々に進化したのであり、その第一歩は振替記入 (cross entry) にあるとして、以下のように説いている。「然れども、簿記法進化の途行も亦、頗る徐々なりと云ふべきか、即ちその第一歩は、銀行にて自然に行はれたる彼の振替記入の方法にありて、この方法は漸次商業會計内にも亦慣用されたる所なるべし、知るが如く、往時にありても、商人の銀行を利用せし所以は、自から現金の受授をなすの危険と手數とを、成るべく省かんとて之を銀行に委託したりにあることは今日と異なる所なし、故に往時の銀行にありても、甲商人の借金を乙商人の貸金に振替へ、丙の入金を丁の出金に振替ふるが如く、單に帳簿上の振替記録を行ひて、現金實際の受授を省略したることはこれが推測に難からず、現に、吾人は一二一年の伊國「フローレンス」某銀行者の帳簿中にその事實を發見す、而してこの振替記入の方法は、若し之を商

人の會計内に應用するに至れば、この意匠より間もなく案出さるべきは、彼の仮勘定 (“nominal accounts”) [名目勘定] なるものの創設にあり、一二九七年伊國商人「リネリオ及バルドウ、フィニー」商會 (Rinerio & Baldo Fini) [フィニー兄弟商會 (Rinieri Fini e fratelli)]⁴⁰⁾の記録したりと云ふ帳簿中に、果然吾人は單に人名のみの爲ならず、物品の爲にも亦 (not only for persons, but for things)、勘定科目は特に設けられて、この兩種の勘定の一は他の爲に、或は借主と或は貸主と記録されたるの形跡あるを見る、是に於て吾人は知る、曩に所掲の二箇の事情と振替記入の方法とは、互に相待つて秩序簿記法 [複式簿記] の最初の發意 (the first suggestion of systematic book-keeping) をなしたることを、・・・⁴¹⁾と。

要するに、先のフィレンツェの1211年の金融業者の會計帳簿に見出される振替記入の方法が、一般の商人でも用いられるようになると、そこから、東の言う「仮勘定」、つまり、名目勘定が創案され、さらに、フィレンツェの「リネリオ及バルドウ、フィニー」商會 (フィニー兄弟商會) の會計帳簿 (1296～1305) にあつては物財勘定 (impersonal accounts) も用いられて貸借記入が行われるに至つたこと、つまり、先に挙げた二つの要因と振替記入の方法とが、「・・・秩序簿記法の最初の發意・・・」となつたことを明らかにしている。

ただし、彼は、「・・・然れども、この時代迄帳簿の内容、且又各勘定科目の用法は甚しく不完全なりと云ふは、人名勘定の如きは長き歲月間、何等の縮切りをなさず、・・・且又借主と貸主とは常に必ずしも之を左右に分配整理せずして、借の下に貸、貸の下に借と、その起るに隨て之を劇列するが如きは、その例に乏しからず、而して、簿記法の特徴とする、彼の惣殘高の比較表 [原文のまま: general balance] を作成するが如き企は、當時尙未だ一切行はれざる所なりし (there was no attempt made at a general balance) は、勘定の品に依りては、異りたる單位の金額にて記録されたるものあるを見ても尙明かなり、・・・⁴²⁾とも記している。

すなわち、東は、上記のフィニー商會の會計帳簿に見られるように、人名勘定・物財勘定・名目勘定が揃つた体系的勘定組織が形成されたとしても、当時

の帳簿や勘定科目の利用方法は、人名勘定が長く締め切られないままであったり、また、今日の「勘定形式」(account form)に見られるような、貸借を左右に書き分けて記入する形式、つまり、貸借左右対照形式(sezioni contrapposte)ではなく、貸借を取引の発生順に即して上下に書き分けて記入する形式、つまり、貸借上下対照形式または貸借上下連続形式(sezioni sovrapposte)が採られていたり、あるいは、帳簿の全般的な締切り〈general balance or general balancing〉がまったく行われていないなど、非常に不完全であったと指摘して、13世紀末段階での複式簿記の生成を認めていない。

彼は、『ブラウンの会計史』の行論に従って、複式簿記の起源に関する諸説の中で、現在、最も支配的な説である中世イタリア起源説に拠るが、ただし、複式簿記生成に関する自らの要件に照らし、そのうちのフィレンツェを中心とするトスカーナ地方に起源を求める説(トスカーナ説)については、これを斥けているのである⁴³⁾。

そして、東は、「……吾人は進化の端緒は當時の簿記者中に正しく胚胎せりと斷言することを憚らず、何となれば、彼の伊國「リネリオ及バルドウフィニー」[原文のまま]商會の帳簿中に、仮勘定を設けたる日付を距ること、五十年を經過せざる以前に於て、吾人は稍完全なる複記式簿記法は遂に誕生せりと的事实を發見すること、下記の如きものあればなり」⁴⁴⁾と述べて、同じ中世イタリア起源説のうち、フィレンツェのフィニー兄弟商會の會計帳簿から約半世紀が経過した、次項で論及するジェノヴァ市政庁の財務官の會計帳簿にその起源を見出すジェノヴァ起源説を採ることを明らかにしている。

3) 複式簿記の生成

東は、前項を承けて、複式簿記の生成について、以下のように述べている。すなわち、「抑も複記式簿記法を認めたるは、實に一三四〇年伊國「ゼノア」[ジェノヴァ]市にて、時の地方政廳財務管理人の會計帳簿〈the accounts of the stewards to the local authority〉を以て嚆矢となす、而して同帳簿と同じき記録の方式は、その實、尚何年以前より始められたるかは不明なりと雖も、

同年を溯ること蓋し甚しく遠からざるべしと云ふは、左の事實を見るときは明かなり、即ち同年の帳簿の複記式簿記法なることは確實にして同帳簿の以前に使用したる帳簿は不幸にして一三三九年の火災の爲灰燼に歸し、又一二七八年より以前の帳簿は今日一切存在せざる所なるが、同年の帳簿には毛頭だに複記式の形跡を留めざるなり、然らば、吾人は複記式の最初の發意は、正しく一三四〇年若しくは同年より少し以前にありと斷定せずばあるべからず、・・・」⁴⁵⁾と。

上述のように、彼は、複式簿記の嚆矢は1340年のジェノヴァ市政庁の財務官 (massaria communis) の会計帳簿に見出されると指摘した上で、1340年の帳簿と同じ記録方式がいつから始められたかは不明であるが、1340年より前の帳簿は1339年の火災のために滅失しており、また、1278年より以前の日付を持つ会計帳簿は存在せず、しかも、これら初期の帳簿には複式簿記のかすかな形跡も認められないことから、複式簿記の登場は1340年かそれよりも少し前のことであろうと記している。

さらに続けて、東は、ジェノヴァの財務官の会計帳簿の次に古い複式簿記の会計帳簿として、ヴェネツィアの商人のそれを挙げる。すなわち、「右「ゼノア」市の帳簿に次ぎて、複記式帳簿の古きものは、「ヴェニス」[ヴェネツィア]市に保存のものなりとす、而して、こは銀行者にあらず、若くは地方政廳財務管理人にあらず、否、全く商人 (traders) の記録したる帳簿なることは特筆の價値あり、同帳簿は周到なる注意を以て、而かも整美を盡して記録さるゝを以て特色となし、後年に至りて、彼の「ヴェニス」式 (the "Method of Venice") とて名聲を博したる方法は、已にこの時に胚胎せしことは明かなり、・・・」⁴⁶⁾と記している。

そして、具体的に、ヴェネツィアにおいて複式簿記により記帳された会計帳簿として、「・・・さて複記式の漸次に發達したる形跡は、「ドナド、ソランゾー」兄弟商會 (Donado Soranzo and Bros.) [ソランツォ兄弟商會 (Solanzo e fratelli)] 記録の二冊の元帳中に之を見ることを得べし、・・・」⁴⁷⁾と述べて、ソランツォ兄弟商會のそれを挙げている。

このソランツォ兄弟商会の会計帳簿は、「・・・即ちこの内、古き一冊は、唯その一部分而已今日に傳へられ、記録の年號は一四一〇年より一四一六年に至る、而して、他の一冊は完全にして、記録の年號は一四〇六年より一四三四年に至る、又前者には可なりに完備したる複記式の記録ありと雖も、尚未だ盡さざる所あり、・・・」⁴⁸⁾と記されるように、新旧二種類のものがある。

このうちの前者[川元帳：1410～1416]について、東は、「・・・例へば、一箇の借主に對しては必ずこれに相當の貸主を有し、又商品勘定〈“goods accounts”〉はその最終の差引残高を損失か又は利益の勘定へ轉記して之を締切りたれども、損失と利益とを損益の一勘定に纏め、かくして同勘定を資本主勘定〈Capital Account〉へ轉記するの考案は、尚未だ行はれず、要するに、前者にて複記式は試算表を作るの程度〈a sort of trial balance stage〉迄にて終結し、その以上には尚未だ發展せずと云ふべきか、・・・」⁴⁹⁾と述べている。他方、後者[新元帳：1406～1434]については、「・・・然れども、後者は首尾一貫して更に完備せりと云ふべきは、同帳簿には損益勘定及資本主勘定をも併せて設けたるにあり」⁵⁰⁾と指摘している。

彼は、「第十五世紀の初めには、特に注意して記録されたる唯少數の帳簿に限り、複記式簿記法〈the art of book-keeping〉の可なりに進歩したる事實を發見し得るとは云へ、複記式は當時已にその極度に發展完備せりと斷定するは尚早計なり即ち、彼の試算表を作る以上に進まざる不完全の複記式〈the incomplete system which went no further than the trial-balance stage〉は、先づ以て「ヴェニス」市に廣く用ひられ、間もなく又「フローレンス」市に傳へられたるの證跡あり、・・・」⁵¹⁾と述べて、15世紀初めには複式簿記への發展が見られるが、それは試算表を作成する段階にとどまっていること、そして、それがまずヴェネツィアで廣く用いられ、そこからフィレンツェに傳播されたと説くのである。

さらに、東は、「・・・然れども、複記式の特徴として吾人の一般に稱讚承認する、所なる彼の借方の惣計は貸方の惣計に符合すと云ふ試算表[原文のまま：balancing]の功用〈the accepted standard by which we judge book-

keeping – namely, the power of balancing, i.e. proving the equality of debits and credits) は、當時最も完備したる帳簿にありても、未だ甚しく重要視せられざるの形跡あるは、當時の複記式なるもの、尚至て幼稚なりし證左として見るべし、而して、當時この理を知らざるにはあらざるべし、唯試算 [原文のまま: balancing] を行ふべき機會の、當時尚至て稀なりし <It would be too much to say that balancing was unknown, but it was extremely rare> に歸因して如此と云ふべきのみ、蓋し、當時の商人にて複記式を用ひたるは、記録の形式的完備を期する <the merchant regarded his book-keeping by double-entry as a guarantee of the formal completeness of his posting> にありて、・・・」⁵²⁾と記している。

その上で、彼は、Solanzo と同じヴェネツィアの商人である「アンドレア、バーバリゴ」(Andrea Barbarigo) や、「ジャコップ、バドアー」(Jacob Badoer) [正しくは Giacomo Badoer] の会計帳簿にも言及しつつ⁵³⁾、「・・・畢竟、複記式簿記法の理論及原理は、この頃已に十分に進歩發達したりとは云へ <although about this time we find a high development in the theory and principle of book-keeping>、その實際上の便益の多く利用されたる事實は、吾人の發見に頗る苦む所なりとは、亦誣言にあらざるべし <we fail to discover a recognition of its many practical advantages>、・・・」⁵⁴⁾と述べている。すなわち、彼は、15世紀には複式簿記の原理は十分に進歩・發達していたと言えるが、しかし、複式簿記が備えた多くの實際上の便益が享受されていたことは見出し難い旨を改めて指摘するのである。

4) パチョーロの「簿記論」とヴェネツィア式簿記

上述のように、複式簿記の起源については、東、あるいは、彼の議論の基となる『ブラウンの会計史』が採るジェノヴァ起源説をはじめとして、諸種の所説が提示されるが、今日的には、それは、複式簿記生成の要件に関する論者間での差異や、現存史料の少なさに起因する制約などを考慮すれば、概して、以下のように解するのが妥当であろう。すなわち、「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、商業と銀行業の簿記実務のうちに生成し、15世紀に体系的組織を確立した。・・・⁵⁵⁾と。

そして、このような体系的組織が確立された段階での複式簿記(「ヴェネツィア式簿記」)を印刷教本の形で世界で初めて解説したのが、先に述べたように、Pacioloの「簿記論」(1494)である。

東は、Pacioloについて、「・・・茲に一四九四年に至りて、簿記法の一著書は「ヴェース」[原文のまま：ヴェネツィア]市にて初めて世界に紹介されたり、著者は當時に最も有名なる数学者の一人にして、その名を「リューカー、パシオロ」[原文では Luca Pacioli - 正しくは Luca Pacioli] (羅典名にて Lucas Pacioli)と稱せり、同人の商業上の智識は同市豪商の一人、某氏の嗣子に家庭教師を勤めたるに因縁し、又同人は「サンセポルクロー」區の「ブラザー、リユーク」(“Brother Luke of the borough of San Sepolcro”)にして「セントフランシス」の位を有し (Order of St. Francis)、且神聖なる神學 (sacred theology) の一賤教授なりと自稱せり、同著書の主題は、元來簿記法の示教にあらずして、數學に關し當時現存の智識を綜合解説するにありき、是を以て、同著書には、之に冠するに「算術、幾何及比例に關する各論」(“Everything about Arithmetic, Geometry, and Proportion” (*Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*))との題號を以てせり、・・・⁵⁶⁾と記す。

さらに、彼は、かかる Pacioloの数学書『スママ』の構成について、「・・・著書の内容を二篇に分ち、第一篇には算術を解説し、第二篇には幾何を解説し、第一篇の前半にて計算に關する諸種の示教を與え、進んでは、當時到る處の各地に貨幣の呼稱を異にするに起因して、商人の會計に要する計算 (counting-house work) には一入困難あることを特筆し、最後に簿記法に關する解説を加へて第一篇を結べり、・・・⁵⁷⁾と記している。また、特に「簿記論」について、「・・・簿記法の解説は通じて三十六章に互り、その題目には「計算及記録」(“Of Reckonings and Writings” (*De Computis et Scripturis*))と掲げあり、而して著者は簿記法には自から新に貢獻したる何等の發意なしと云ふは、著者

の左の如き公言により明かなり、曰く、著者は所謂「ヴェニス」式〈the method of Venice〉をその儘追ふて解説すべし、これ他の方法に比し大に優る所ありと信ずればなりと、・・・⁵⁸⁾と述べている。

そして、東は、「・・・然れども、簿記法の初めて周到明晰なる解説を興へられたるは、疑もなく同著者の功績なりと云はざるべからず、著者は良教師の第一に必要な条件とする、彼の「先以て自から咀嚼すべし」〈the understanding of the subject himself〉との格言に恰當したるものなり、著者の簿記法の詳細に明かなりしは、實に驚嘆に堪へざるものあり、著者の簿記法の蘊奥を究めたるその勞は、商人及其の帳簿記録者の、従来稍々漠然たりし簿記上の考案をして、正しく論理的完備に指導し得たるものとして、特に稱讃せずんばあるべからず⁵⁹⁾と説いているのである。

続けて、彼は、「以下この著名なる最古の印刷に係る、簿記書の内容を今少しく詳細に観察するは決して無用の業にあらずと云ふは、蓋し、これ啻に非常の興味を興ふるのみならず、加之、原著書は之を解し得るもの、至て僅少に限らるゝ事情あればなり、・・・⁶⁰⁾と記して、もちろん『ブラウンの会計史』の行論に拠つたものではあるが、本稿においてこれまで考察してきた曾田や海野の著作、あるいは、彼自身の第一の論稿（「簿記法の起源及沿革」）と異なり、Paciolo の「簿記論」の教示内容について具体的な検討を進めている⁶¹⁾。

彼は、まず、Paciolo の「簿記論」で解説されている複式簿記、つまり、15世紀当時の「ヴェネツィア式簿記」が、現代の実務（といっても、それは東の論稿が著述された20世紀初頭のそれであるが）と相違する四つの点を挙げている。すなわち、「・・・即ち第一、最も初めに記録さるゝ帳簿には何等罫線の如き區劃の設けなきこと〈there is no separation in the books of primary entry〉、第二、振替及締切りの時を除きて、其他一切の記録は惣て借貸に仕譯さるゝこと〈all entries, with exception of transfers and closing entries, are journalised〉、第三、損益勘定は損失及利益の兩勘定に分割さるゝこと〈the profit and loss account is written up in a distinctive way〉、第四、資本主勘定は現今の如く取扱されざること〈stock is not treated in the modern

fashion)、・・・」⁶²⁾である。

もつとも、このような相違点について、東は、「・・・如此簿記法原理の尚未だ十分に會得されざる〈a defective grasp of the principle of book-keeping〉に基くにあらず、否、これ等は當時反て便利にして、又恐らくは、當時の事情の下に行ひ得べき實際に適切の方法〈the most convenient and probably the only practicable methods in the circumstances of the time〉ならん、・・・」⁶³⁾と記している。その上で、彼は、「・・・、畢竟、現行簿記法の大部分は、四百年以前に於ける一僧正の、最も様變る言語もて、已に業に説き盡しし所なるは、豈特筆せずして可ならんや」⁶⁴⁾と説いている。

要するに、東は、Paciolo の説くヴェネツィア式簿記が現代の複式簿記との間に相違するところがあったとしても、それは複式簿記の原理の理解が不完全であったためではなく、そのことが、当時の状況にとって最も適切で、おそらくは唯一の実際的方法であったと述べた上で、Paciolo によって、400年も以前に現在の複式簿記の大部分が記述されていたことは驚くべきものと指摘するのである。

次に、東は、「[パシオロ]氏は簿記法の目的を明瞭に解説して曰く、商人の資産及負債に關する状況を猶豫なく彼れに示すにありと、又盡せりと謂うべし、・・・」⁶⁵⁾と記して、当時の簿記の目的が、商人の資産と負債の状況を遅滞なく示すことにあったことを明らかにしている。

これに続いて、彼は、簿記の具体的手続の検討に移る。まず、「・・・氏は如何にして新帳簿の記録を始むべきか〈how to open a new set of books〉より説き起して曰く、第一着に行ふべきは、商人の現に所有する資産、又その負債の目録〈a complete inventory of one's possessions and of one's liabilities〉を作るにあり、而して、同日録は日付を異にして之を作るべからず、必ず或一日を期して作るべし、・・・」⁶⁶⁾と述べて、財産目録の作成を第一に行うべき旨を説いている。

次に、会計記録の作成に要する帳簿として、日記帳、仕訳帳、元帳という三種類のものが挙げられる。すなわち、「・・・而して、同日録作成の上は、直に三箇

の帳簿を記録すべしと、而して三箇の帳簿を同氏は日記帳 (Memorial)、仕譯帳 (Journal) 及元帳 (Quaderno, *i.e.* ledger) と命名 [原文のまま] し、・・・』⁶⁷⁾と。すなわち、Paciolo にあっては、帳簿組織として、日記帳—仕訳帳—元帳から構成される三帳簿制 (単一仕訳帳制) が説かれるのである。

このうち、日記帳について、東は、「・・・日記帳は最も初めに記録すべきもの (a general book of primary entry) にして、賣上、仕入を初めとし其他一切の取引は、何事に限らずその起る毎に惣て記録さるゝは、この帳簿なりと解せり、而して、同帳簿の特に入用ありし所以は、當時到る處に流通貨幣を異にしたるが爲、商取引には非常の混雜を生じたるの事情を考ふるときは明白なり、・・・この時代に適合せしめんが爲に、簿記法の大なる影響を受けたることは、今更云ふ迄もなし、即ち當時帳簿方に第一になすべき業は、日記帳の各取引を一定の貨幣に換算するにありき (The first important duty of the book-keeper was to convert each item in the Memorial to the monetary unit in which his accounts were kept)、・・・』⁶⁸⁾と指摘し、仕訳記録の前に、原始記入簿として日記帳が必要とされた要因として、当時の商業活動で用いられていた多様な貨幣とそれらの所定の貨幣への換算の問題が存在していたことを明らかにしている。

また、彼は、「・・・而して、かく換算の後は之を借主及貸主に仕譯けて仕譯帳に轉記するを常とせしが、これ仕譯帳の中間的帳簿 (a posting medium) たる所以の起源なり、是を以て、簿記法の往時には、最初の記録帳簿を見て、直に元帳に轉記を行ふが如き今日の慣例は、當時尚全く不可能の業なりき、・・・』⁶⁹⁾と指摘した上で、仕訳帳について、「・・・記録大體の順序方法は今日に於けると大差なし、即ち「パシオロ」氏は先、棚卸目録 (Inventory) を作りて帳簿記録に着手し、手元の現金を見て、現金勘定を借主、資本金勘定を貸主と仕譯すべしと説き、・・・尚同目録の各項目及日記帳の毎取引は、順次譯仕帳に仕譯すべきものなりと説けり、・・・』⁷⁰⁾と記している。

そして、東は、積送品勘定 (商品勘定) から損益勘定への振替を例に取り上げ、「かくて所謂各種の積送品勘定の完結するときは (when each of these

various transactions which we have called “ventures” came to an end)、その差引残高は、之を損益勘定に移して締切りをなせり、尤、この締切りに要する手續は仕譯帳に依らず、元帳にて直に之を行ふの習ひなりしは注目を要する、即ち知る、當時の仕譯帳は、今日に於けるが如く、締切りの手續をも記録したるにあらず、唯日記帳に草稿的に記録したる取引、及棚卸目録を精書仕譯する爲の、中間帳簿 (a medium) なりしに過ぎざることを、・・・⁷¹⁾と説いている。すなわち、仕訳帳は、日記帳と元帳との中間記帳媒体として位置づけられているのである。

彼はまた、元帳、特に商品勘定と損益計算に関して、「・・・元帳内諸勘定の中、最も事變れるものは損益勘定なり、これ當時の商業状態に添はしめんが爲、商品の惣賣上及惣仕入を概括したる勘定を設くることの不可能にして (no accounts were kept showing in aggregate all sales and purchases)、商品の一種毎に別勘定を設けたる (there were separate accounts for each particular consignment of goods) に依るべく、而して如此取扱の亦不得已と云ふは、時の商人の取引せし商品は無限に多種多様なりし事情にも亦歸せずんばあるべからず、即ち、商業は當時尚未だ特種の商品のみにては利益を博するに困難なりければ、商人は手の觸れ次第何品にても之を商ふの風習を以て一般とせり、・・・如此無量商品の種類に對しては、惣括的に一箇の商品勘定 (a general goods account) を以てしては、到底整理し得べくもあらず、更に又忘るべからざる當時の交通に最も不便を極め、加之、運輸に伴ふ甚しき危険は、商品の種類毎に勘定を別にするの必要を認めたり、・・・⁷²⁾と述べている。

すなわち、彼は、Pacioloの説く「ヴェネツィア式簿記」の大きな特徴として、元帳に設けられた商品勘定の利用形態の今日のそれとの相違を挙げる。Pacioloの時代にあつては、商品勘定は、今日のような単一の商品勘定 (あるいは、これを三分法のように機能的に複数の勘定に分割した形態) ではなく、商品の種類や荷口などの別に設けられた特定商品勘定 (商品名商品勘定または仕向地別の航海勘定など) の形態で利用されていたのである。

この点について、東は、「・・・當時商人の營業は、連續したる取引 (a

continuous process of trading) にありと云はんよりは、寧ろ箇々別々の投機 (a succession of individual ventures) にありと評するを可とすべく、畢竟往時の簿記法には往時の事情を参酌して、かくは、各種の商品毎に別勘定を用ひたるに外ならず、又運賃其他の費用も亦、惣括的一勘定に之を纏むることなく、及ぶ丈は、之を要せし各種の商品勘定に仕分け整理したり⁷³⁾と記して、当時の商人の活動が、連続した継続的取引というよりは、個々別々の冒険的取引を基礎としたものであったこと、かかる状況に対応するために、当時の簿記法では商品勘定が特定商品勘定という形態で利用され、各種の費用もまた個々の商品勘定の別に整理・記録されたことを明らかにしている。

続けて、彼は、既に引用済みの文言と一部重複するが、「かくて所謂各種の積送品勘定の完結するときは、その差引残高は、之を損益勘定に移して締切りをなせり、・・・而して、茲に損益勘定は、今日の如く年末に至りて一擧に記録せしにあらざり、前記各箇の商品勘定の締切らるゝその都度、同勘定は記録したるものなり (Profit and Loss was thus not written up at the end of the year, but posted periodically as each enterprise came to a conclusion)、而して、損益計算に關する如此取扱は、これ何故に當時は一定時を期して、商品の惣棚卸しをなさざりしかの理由を明にすべし、何となれば、惣括したる商品勘定 (a general goods account) なきが故に、棚卸表の作成 [原文のまま: stock-taking] は何等の必要なべく、即ち已に完結したる各箇の商品勘定残高は、その時々々に損益勘定に移され (ventures which were completed appeared dully in the profit and loss account)、尚未決算の商品勘定は、その儘資産の目録中に掲載されたればなり (enterprises, on the other hand, which were in course of being settled, simply occurred as balances in the list of assets)、而して、時代の事情に最も適合したる如此慣例は、蓋し毎年末に惣残高表 [原文のまま] を作るの必要 (the necessity for yearly general balances) を大に輕減したるものと云ふべきか、換言すれば、當時損益の計算は各商品賣捌濟と同時に、一々之を行ひたり (profits were ascertained piecemeal)・・・⁷⁴⁾と記している。

要するに、損益は、今日のような期間計算、つまり、特定の期間を単位として総括的に計算されるのではなく、個々の特定商品勘定を基礎として、それぞれの勘定における取扱商品の売上をもって個別に計算するという、いわゆる口別計算(ロット別計算)により把握されたこと、そして、この場合には、完結した個々の商品勘定の残高(=損益)がその都度損益勘定に移記され、未完結の商品勘定はそのまま資産の目録中に記載されたと述べた上で、このような特定商品勘定を基礎とする口別損益計算の手法こそが、個別の冒険的取引がもっぱらであった当時の商業事情に最も適合したものであったことを指摘しているのである。

さらに、東は、元帳の締切りに関して、「・・・「パシオロ」氏も亦、元帳の残高表[原文のまま:balance]は新元帳の始めらるゝときに於て之を作るべしとなし<Regarding the balancing of the books, Paciolo's directions presume that the balance takes place when a new ledger is commenced>、・・・」⁷⁵⁾と記しており、元帳の締切りが、新しい帳簿の開始、換言すれば、古い帳簿の閉鎖、つまり、帳簿の更新に際してこれを行うものと説いている。すなわち、当時においては、今日的な意味での決算(=定期決算)、つまり、期間計算と結びついた形で規則的に帳簿を締め切るという実務は見られず、それは、もっぱら狭い簿記目的、つまり、旧帳から新帳への帳簿の更新の際に不規則的に行われたのである⁷⁶⁾。

そして、彼は、「要するに、第十五世紀に於ける簿記法の地位は、之を「パシオロ」氏の著書中にて最も親しく観察することを得べく、・・・所謂「ヴェニス」式簿記法の他の諸點に於ては、當時の必要に恰當して十分に發達したるものと云ふべく、その後、に於ける改良は、單に時勢の變遷に伴ふ必然の結果に外ならずと評すべきのみ、是を以て、「パシオロ」氏の著書の如き、秩序的に、且緻密に、及明晰に解説し盡したる簿記法は、これ即ち模範的唯一の著書(the treatise should become a standard)と稱するも決して不當にあらざるべし、左れば、次世紀に於ける簿記法の沿革は、同著書の歐州各國を通過するに隨て、如何に少しづつ、改良變化を生ぜしかを語るに過ぎずとは、これ亦必ずしも不當

の断定にあらざるべし、・・・」⁷⁷⁾と説いている。

すなわち、東は、15世紀当時のヴェネツィア式簿記はその時代の社会経済的環境からのニーズに応じて十分に発達したものであり、これを最もよく観察できる Paciolo の「簿記論」は、その秩序的で緻密かつ明晰な解説のゆえに、「・・・模範的唯一の著書と稱するも決して不当にあらざるべし・・・」とまで述べて、これを高く評価しているのである。

5) パチョーロの「簿記論」以後の各国の複式簿記解説書

東は、上述のように、Paciolo の「簿記論」の貢献を高く評価するのであるが、他方で、「・・・然れども、「パシオロ」氏の簿記法を、尚十分に有益ならしむるが爲には、同法の教授法 (the method of giving instructions in book-keeping) に關して、更に改良を要するの點少なからずと云ふは、同氏の著書には例題を掲ぐることに少なく (Paciolo uses no examples)、隨て初學者 (novice) の理解に大なる不便を與えたるにあり、・・・」⁷⁸⁾と記し、Paciolo の「簿記論」が、例題 (記帳例示) を欠いた叙事的説明にとどまっているため、初學者に対する教科書という意味では不十分なものであった点を指摘している。

これについて、彼は、「・・・但、同氏 [Paciolo] は初心者にあらず、已に多少簿記法の心得あるもの (experts) 、爲に同書を著作せりと自稱するを以て亦不得已と雖も、・・・」⁷⁹⁾と述べているが、しかし、「・・・學校教科書として、簿記法の著作を要するの時代は漸次に切迫せり (a demand had arisen for a school-book)、・・・當時の學校は、その數至て少しとは云へ、彼の文學再興 [ルネサンス: the Renaissance] 時期に乗じて設置されたるものに係り、その注ぐ所の全力は文學趣味の學課目にありき、是を以て、商人等に適切なる教育の機關は公設に依らず、惣て商人等の私設に係る、而して、已に商人等の私設學校と云ふ然らば、當時尚算術内の一新學科と稱したるこの簿記法は、學科課程表中の重要な地位を占めしは云ふ迄もなし、教科書として簿記法の著作物の、當時に必要なりしは推して知るべし」⁸⁰⁾と述べている。

このように、Paciolo の「簿記論」は、漸次的に生成した複式簿記 (具体的

には、15世紀末当時の「ヴェネツィア式簿記」を、印刷教本として世界で初めて一定の体系をもって解説したものであるが、それは、具体的な記帳例示を欠いた叙述的説明にとどまっており、初学者に対する教科書という視点からは不十分なものであった。

以下では、複式簿記生成後の問題、つまり、如何にして複式簿記を教育するのか、特に複式簿記の知識を教授する媒体としての教科書の必要性ないし重要性に着目して、Paciolo 以降に刊行された簿記書について概観してみよう。

東は、まず、Paciolo の「簿記論」の刊行の地であるイタリアから始める。彼は、Paciolo の「簿記論」に次ぐものとして、「[パシオロ]氏の簿記書に次ぐ著書は、一五二五年「ヴェニス」市に出版されたるものにして、こは學校教科書としては「パシオロ」氏著書以上に有益なりと云ふべきか、著者は「ギオヴァンニー、アントニオ、タグリエンテ」(Giovanni Antonio Tagliente)と稱し、小口廿四葉の無頁の小冊子なり⁸¹⁾と述べ、Tagliente の簿記書 [*Luminario di arithmetica*……] を挙げる⁸²⁾。ただし、その教示内容について、彼は、「同著書の教科書として良好なりと云ふは、書中に例題 < examples > を掲げたるの一事にあり、……」⁸³⁾と記して、Paciolo の「簿記論」に欠けていた例題(記帳例示)を掲げたことが、その唯一の好ましい点と指摘するのみである。

次に、東は、「……而してこの種の改良は、その後直に他の著者の模倣したる所にして、一五三四年[正しくは1540年]には「デメニコ、マンゾニー」(Demenico Manzoni) [正しくは Domenico Manzoni : ただし、『ブラウンの会計史』では正しく表記されている]と稱する算術及簿記の教師は一書 [*Quaderno doppia col suo giornale*……] を上梓したり、而して、同書の當時大に流行したることは、同書の第七版迄に至りたるを見て明かなり、……」⁸⁴⁾と述べて、同じイタリアの Manzoni の簿記書に言及しており、当該簿記書が好評を博したがゆえに版を重ねた旨を記している。

この Manzoni の簿記書について、東は、「……同書は、「パシオロ」氏の所説を重視して十分に之を詳解し、内容は之を二篇に分ち、初篇に説く所の理

論 (the theoretical exposition) は、徹頭徹尾「パシオロ」氏著書の剽竊 (transcription) なり、而してその内容に僅かの添削あり、又或章は前後轉換したるものありと雖も、その他の點にて、兩書は全く同一なりと云ふも敢て不可なし、然れども、「マンゾニー」氏著書の第二篇は全く同氏の新案に係り、頗る稱讚すべきものなきにあらず、即ち同篇には模範的仕譯帳及元帳 (a representative journal and ledger) を掲げて注意深く又完全に解説する所あり、・・・帳簿の組織は殆ど惣ての點にて、「パシオロ」氏式と同様なり、唯多少の改良は、仕譯帳の毎取引に順番號を附し、この番號を元帳に記入して兩帳簿の連絡を保ちたるにあり、而して、進歩の一着と稱すべき更に他の變更は、振替記入を仕譯帳にて仕譯けたるにあり、例へば、或る一種の商品賣却済みに至りて、同商品勘定を締切りてその殘高を損益勘定に移すときには、必ず之を仕譯帳にて仕譯したるが如し、然れども、この事を除きて同氏は「パシオロ」氏以上に何等の改良を施したることなし、同氏は尙未だ試算表の効用を重視せず (he gives no trial balance)、唯毎一年、二年三年又は四年の末には、元帳の物殘高表 [原文のまま] を作るべし (the ledger should be balanced at the end of every one, two, three, or four years) と説くのみにして、又彼の棚卸表作成 [原文のまま] の難事に關しては、手元には賣殘品なしとの假定をなして、故らに言を避けたるかの觀あり (the stock difficulty he shirks by assuming that there are no unsold goods on hand)、・・・」⁸⁵⁾と説いている。

すなわち、Manzoini の簿記書のうち、初篇で解説される理論は Pacoilo の「簿記論」からのまったくの剽竊であり、一部に差異が認められるものの、両者はほとんど同一であること、他方、第二篇は Manzoni の新案であると述べて、仕訳帳や元帳の模範的雛型を示しているが、帳簿組織それ自体は Paciolo のそれと同様であり、仕訳記入に番號を付して元帳との連携を図ったこと、振替記入について従来と異なり仕訳帳で仕訳を行うことを除けば、Paciolo 以上の改良を施したことはないと述べ、さらに、試算表の利用や、帳簿の締切り、棚卸に關する教示を含めて、東は、Manzoni の簿記書に対してあまり高い評価を与えていない。

むしろ、彼は、「・・・而して、縦令「パシオロ」氏の名は明言なしとは云へ、同氏の簿記法は茲に「マンゾニー」氏の著書中に轉載せられ、疑ひもなく「マンゾニー」氏の附加したる例題に依り、尚一層詳細に會得されて、今は當時の商業各邦に傳播したりと云ふことを得べく、簿記法はこの頃に後益々進歩發達の域に向へり」⁸⁶⁾と記し、Manzoni が附加した例題(記帳例示)によって、Paciolo の「簿記論」がより詳細に理解されるようになり、複式簿記がヨーロッパの各商業地域に伝播し進歩・發達していった側面を指摘している。

次に、東は、ドイツに目を向けて、まず、「唯獨乙[ドイツ]に限りては、伊太利式の影響以外に往古より二名の簿記著者〈two early authors on book-keeping who were uninfluenced by Italian teaching〉ありと云ふ・・・」⁸⁷⁾と述べて、「イタリア式簿記」の影響を受けていないドイツ往古の簿記、つまり、「ドイツ式簿記」(=複式簿記の伝播以前から存在した「ドイツ固有の簿記」)を解説した簿記書の著者たちを取り上げる。

すなわち、「・・・その最初の一人は「ハインリヒ、シユライベル」(Heinrich Schreiber) [Henricus Grammateus] と稱し、「エルフルト」[エルフルト]の産に係る、氏は「ウイヤナ」[ウィーン]市にて算術の教師を勤めたるものにして、・・・」⁸⁸⁾と記して、Schreiber の名前を挙げている。

ただし、Schreiber の簿記書 [*Ayn new kunstlich Buech*・・・(1518?)]⁸⁹⁾について、東は、「・・・然れども、同氏は單に簿記法に關して著作物を發表したる最初の獨乙人なりと云ふの外、何等の價値なかるべし、・・・」⁹⁰⁾と述べ、さらに、「・・・而して同書の簿記法に關する部分は甚だ僅少にして、而かも首尾錯雜を極めたるは、同算術教師の簿記上の知識の、如何にも淺簿なりし所以を表白して餘りあり、而して、帳簿の記録さるゝものは、仕訳帳〈journal〉[Zornal] 商品賣買帳〈sales and purchases book〉[商品帳(Kaps)] 及元帳〈ledger〉[債務帳または金銭帳(Schuldbuch)] の三種にして、記録事項は簡單を極め、最後には帳簿検査〈“proving” the books〉の方法として、左の如き注意を掲げたり、曰く汝の負はせたる各貸金及手元の所有品を合計し、この惣計より汝の負ひたる借金を加除せよ、かくして残りたるものは利益金高なり、

これにてよろし云々と、即ち知る、「シュライベル」氏は單式簿記法 (“single entry”) を説くに外ならざることを、又商品の仕入及買上に關する勘定は、同書中には一も説く所なく、更に資本金勘定に關しても亦同様なり、是を以て、同氏の意味の、今日の所謂簿記法を解説するにありたりと推測するは尚早計に失すべし、要するに、同氏はその説かんと欲する所を、自身にて十分に理解したりと云ふには、尚大に疑はしき點ありと評すべし⁹¹⁾と記して、酷評するのである。

要するに、Schreiber が自己の簿記書で解説した簿記とは、先に「・・・伊太利式の影響以外・・・」と記されていたように、複式簿記（「イタリヤ式簿記」）がドイツに伝播する以前の、仕訳帳、および、商品帳と債務帳という二つの元帳、計三種類の帳簿を用いるドイツ固有の「ドイツ式簿記」であったのであり、簿記の歴史、特に複式簿記の歴史という観点から見れば、「・・・自身にて十分に理解したりと云ふには、尚大に疑はしき點ありと評すべし」という東の評価は、ある意味で当然のことであろう⁹²⁾。

次に、彼は、「第二に古き獨乙の簿記著者は「ヨハン、ゴットリエブ」(Johann Gottlieb) と稱する「ニューレンベルグ」[ニュルンベルク] の一商人にして、著書 [Ein deutsch verständig Buchhalten・・・] は一五三一年の出版に係り、前著書に比して大に成功する處あり、其所説の價値は、著者は簿記法の實地の知識を有せし為、解説の頗る明晰なるにあり、・・・」⁹³⁾と述べて、Gottlieb に言及する。

ただし、Gottlieb の簿記書についても、上記の Schreiber と同様に「ドイツ式簿記」が解説されていたがゆえに、東は、「・・・氏の説く所は、「シュライベル」氏の簿記法と大差なく、唯後者の説く能はざるものを、前者は詳かに解し得たりと云ふべきのみ、然れとも、同氏の簿記法は最も幼稚の必要に應じ得べき複記式なりと云ふも敢て不可なきは、同著書の爲に特筆を要す、前著書と同じく、三種の帳簿は使用さるゝ所にして、・・・示されたる例題は僅々廿五に過ぎず而かも簡單を極むと云ふは、その取引は商品の普通の賣買及現金の通常の受拂に限られ、而して營業費の支拂は一ッだも之を見ざるにあり、又商品

賣買帳に關し説きて曰く、毎仕入はその爲設けたる各商品勘定の借方に、又毎賣上は仕入に反對する同勘定の貸方に之を記入し、若し商品の手元残高 (stock on hand at the end of balancing) あるときは、之を商品の貸方に記入し、而る後に商品の貸方残高は利益なりと知るべしと、・・・⁹⁴⁾と説いている。

商品売買の処理に関連して、先に言及した Manzoni が「・・・手元には賣殘品なしとの假定をなして、故らに言を避けたるかの觀あり・・・」と指摘されるのに対して、Gottlieb は、上述のように、手持有高 (売殘商品) の認識を含めた形での商品売買損益の計算を論じており、「・・・「ゴットリエブ」氏は賣殘商品 (stock) を適法に取扱ひたる、簿記著者の嚆矢なることはこれ亦紀念 [原文のまま] すべし⁹⁵⁾と指摘されるように、従来の簿記書よりも一歩進んだ教示内容になっている。

さらに続けて、東は、「以上兩氏は、往時に於ける獨乙固有の簿記著者なり・・・⁹⁶⁾と改めて指摘した上で、「・・・この以後、簿記法は啻に同國のみならず、當時商業の隆盛なりし他各國に互りて、伊太利式の傳播したる時代に屬す、さて、伊太利式はこの時以後、各國に普及共通の簿記法たりしは事實にして (book-keeping, in fact, becomes international)、即ち最も些細の點に至るまで、この方式は各國の帳簿方に行はるゝの風をなし、「ヴェニス」にては勿論、「ニューレンベルグ」、「アントウアーブ」[アントウエルベン]、若くは倫敦 [ロンドン] にありても亦、帳簿の記録法は忽て伊太利式に依りたりき、・・・⁹⁷⁾と記している。

このように、Schreiber と Gottlieb の兩名以後が、ドイツを含めて、ヨーロッパにおける、東の言う「・・・伊太利式の傳播したる時代に屬す・・・」とされるのである。もっとも、即、複式簿記が傳播した時代と実際に言いうるの可否かについては問題が残るであろうか⁹⁸⁾、いずれにせよ、16世紀、特にその半ば前後からは、イタリア以外の地域でも複式簿記の解説書が刊行されるようになる。

例えば、イギリスについて、彼は、「さて伊太利の簿記法を紹介せんが爲出版されたる著書は、これが英國に於ける最往古の簿記書 [A profitable

treatyce……] なり、同書は「パシオロ」氏原著の翻譯にして、一五四三年の出版に係り、著者は「ヒュー、ホールドキヤッスル」[原文のまま] (Hugh Oldcastle) と稱し、倫敦にて算術及簿記の一教師なり、然るに不幸にして同書は今日一冊だもその原本を留めず、然れども、同書の事實存在せしは「ジョン、メルリス」(John Mellis) と稱する、これ亦倫敦にて學校教師を勤めし人の、一五八八年に出版したる再版書 [*A briefe instruction*……] に依り、これを想像するに難らず、……⁹⁹⁾と記して、1543年に刊行されたイギリス最古の複式簿記解説書とされる Oldcastle の簿記書と、「幻の書」となった当該簿記書を復刻・再版した Mellis の簿記書について論及している。ただし、イギリスにおける最初期の簿記書の一つであり、曾田や海野の著作、あるいは、東自身の第一の論稿（「簿記の起源及び沿革」）で取り上げられていた Peele の簿記書——これは、イギリス人の創意をもって著された最初の簿記書と位置づけられる¹⁰⁰⁾——については、『ブラウンの会計史』で取り上げられていないためか、特段の論及は見出されない。

なお、Oldcastle の簿記書について、東は、「……「オールドキヤッスル」氏は伊太利書の翻譯者なりしことは、右の再版と「パシオロ」氏の原書とを對照するとき是最も明かなり、……同書の翻譯書に過ぎざることは亦何等の疑ひなし」¹⁰¹⁾と記し、この簿記書を、Mellis の簿記書を介して Paciolo のそれと比較する限りは、Paciolo の「簿記論」の翻譯以上のものではないと指摘している。

次に、東は、ネーデルラントに目を転じ、まず、「英國にて初めて簿記書を出版せしと云ふ、一五四三年と恰も同年に、和蘭 [オランダ] にて最古の簿記書 [*Nieuwe Instructie*……] の出版ありき、著者は「アントワープ」の一商人にして「ジャン、イムピン、クリストフェルス」(Jan Ympyn Christoffels) と稱す、……¹⁰²⁾と記している。

そして、彼は、「イムピン」氏簿記の初篇は、彼の「パシオロ」氏著書の剽竊 (transcription) なりと知られたる「マンゾニー」氏著書の初篇と殆ど異なる所なし、後篇は仕譯帳及元帳の例題にしてその雛形及記録法等は、概して「マ

ンゾニー」氏の流を汲むとは云へ、大に嘉みすべきものあり、而して、茲に重要な一段の進歩と稱すべきは、・・・商品有高〈stock〉の取扱方は、これ同書にて初めて見る所にあらずとは云へ、同書の例題にては、前の獨乙著者「ゴットリエブ」氏のそれに比して、遙に適當なりと云ふは、「イムピン」氏の著書にては、帳簿締切りに際して、賣殘商品はその爲別勘定を特設して、同勘定の借方に之を記入すべし〈A separate account is opened and debited with “Remainders of goods which are over at the conclusion of this book”〉、而してこの借方金額は損益計算前に、各商品の貸方へ記入したる棚卸商品の惣金額と符合すべきなり〈The amounts agree with the sums credited to the various goods accounts before striking profit〉と説きたるにあり、尤、この棚卸商品に關する記録は、仕譯帳に依らず元帳面にて之を行ひ、但、營業中途に商品勘定を締切りにて〈goods accounts which had come to a close during the course of trading〉、その殘高を損益勘定に運ぶときには、必ず仕譯帳に依るの例にしてこの以外に、同書の「マンゾニー」氏著書に優れる點を發見せず、・・・」¹⁰³⁾と述べるのである。

すなわち、Ympyn の簿記書は、基本的には、既に述べた Paciolo—Manzoni の流れに沿ったものであるが、彼らの簿記書には見られない売殘商品の認識とその簿記処理については、別に「売殘商品勘定」を設けるなど、先の Gottlieb の簿記書に見られる教示よりも優れた内容のものであると指摘している。

また、東は、「イムピン」氏の簿記書は、英佛兩國にて各その繙譯書あり、而して、佛書 [*Nouvelle instruction*・・・] の出版は「イムピン」氏の原著出版と同年なる一五四三年にしてこれ佛國にて簿記書の嚆矢なることは特筆せざるべからず、而して、英書 [*A notable and very excellent woorke*・・・] の出版は後れて一五四七年にあり、尤、同書の存在は久しく世に知られざりしが、最近に(一八九三年)「ヒューゴー、バルグ」(Hugo Balg) 博士が露國 [ロシア] 「リーヴアル」(Reval) [現エストニアのタリン (Tallinn)] なる一圖書館にて發見したる、著者不明の英書と記述紹介したるよりして、偶然この事實を知るに至りたるは奇談と云ふべし、・・・」¹⁰⁴⁾と記して、Ympyn の簿記書の他国語

版、つまり、オランダ語（正確にはフランドル語）による原著の出版と同じ1543年にフランス語版が、また、1547年に英語版が刊行されたこと、さらに、一時その存在が不明となっていた英語版のたどった数奇な運命について述べている。

他方、ドイツでは、先の「ドイツ式簿記」を解説した Schreiber と Gottlieb の簿記書の後に、Schweicker により複式簿記に関する最初の解説書が刊行される。すなわち、彼は、「伊太利簿記法の初めて獨乙へ紹介されたるは、一五四九年に「ニューレムベルグ」[ニュルンベルク]にて出版の複記式簿記 [Zwifach Buchhalten……] と題名する著書にあり、同書は「マンゾニー」氏著簿記書の翻譯なり、然れども、著者「ウォルフガング、シュワイッケル」(Wolfgang Schweicker) は、當時「ヴェニス」市に在住せしが、同書の引用書の何たるかは、一切之を明言せず、而して、同著書にて例題の解釋は頗る粗雑なりと云ふの外、特に注意を惹く點なし……」¹⁰⁵⁾と。

要するに、東は、Schweicker の簿記書に関して、それがドイツにおける最初の複式簿記の解説書であること以外には、教示内容を含めて、特段これを評価しない言を呈しているのである。

最後に、東は、スペインの簿記書の状況について言及する。まず、「西班牙 [スペイン] は、當時歐州中最重要國たるに拘はらず、簿記法の大にその隣國に後れたるは異數と云はざるべからず、然れども、こは恐らく正實なる商業の、同國にて尚未だ行はれざりしに帰因すべきか、果然、同國の威勢及財力は、唯暫時間持續したるに過ぎざるを見て明かなり、……」¹⁰⁶⁾と述べる。

その上で、「……同國にて最古の簿記書は、一五四五年出版の「ガスパー、ド、テザダ」(Gaspar de Texada) の著に係る算術書 [Suma de arithmetica practica……]¹⁰⁷⁾を除外するときは、甚しく後れて、一五六五年に出版したるものを以て嚆矢となす、著者は「アンチッチ、ロチア」(Antich Rocha) と稱し、同時代の他國の著書と同じく、これ亦翻譯書に外ならず、……」¹⁰⁸⁾と記している。すなわち、ヨーロッパにおける経済発展から取り残されたスペインでは簿記法の発展も遅れ、その本格的な簿記書は、1565年に刊行された Rocha の

簿記書 [Compendio y breve instruction por tener libros……] を嚆矢とすると
言うのである。

ただし、東は、Rocha の簿記書について、『ブラウンの会計史』の行論に拠り、
「……若し「ヴェネース」大家の原著を剽竊したらんには尚大に恕すべきも、
同氏は單に名もなき獨乙の學校教師「ヴァレンチン、メンヘル」(Valentin
Menher) [正しくは Valintin Mennher] の簿記書を讀者に紹介したるに過ぎ
ず、而して、同獨乙著書は頗る杜撰を極めたりと云ふ (which is very far
from showing a competent knowledge of book-keeping) は、「メンヘル」氏
は「バヴァリヤ」[バイエルン]なる「ケムプデン」[正しくはケンプテン]
(Kempten) に生まれ、後「アントウアープ」へ移住して算術及簿記の教授に
従事し、その著書は惣て佛語にして¹⁰⁹⁾、初版は一五五〇年の日付を有し、書
中に彼の獨乙國「シュライベル」及「ゴットリエブ」兩氏の簿記書に特色とす
る、商品賣買帳 (Sales and Purchase Book) [商品帳] を掲載するが如きは、
明かに「メンヘル」氏著書の、獨乙に起源する所以を表白せり、但、第二版よ
りは多少増補の箇所なきにあらざるも、當時、伊太利式簿記法の發達點 (the
level of excellence attained by students of Italian book-keeping) に比しては、
到底及ぶべくもあらず、即ち、かく幼稚の獨乙簿記書に基く佛書を引用したる、
伊國翻譯書の價值は亦推して知るべし¹¹⁰⁾と述べている。

要するに、Rocha の簿記書は、彼自身の著作ではなく、Mennher が1550年
にアントワープで刊行したフランス語の簿記書 (*Pratique brifue pour cyfrer
et tenir liures de compte……*) のリヨンでの再版 (1565) に基づく、そのスペ
イン語 [正確にはカタロニア語] 版であった。しかも、基になった Mennher
の簿記書も、先に述べた Schreiber や Gottlieb と同様に、商品帳を用いるな
ど、その起源をドイツに由来するものであるとして、当時の「イタリア式簿記」
の發達水準から見れば、稚拙な内容のものであったと説くのである¹¹¹⁾。

最後に、東は、「以上述ぶる所は「スコットランド及エヂンボルグ [エディ
ンバラ]」會計人協會の需に應じて「リチャード、ブラウン」[Richard
Brown] の執筆 [正しくは編著] して、千九百五年に出版したる、會計及會計

人の沿革史 [A History of Accounting and Accountants : 『ブラウンの会計史』] 中、簿記法の沿革に關するもの、内、その最古代に屬する部分を抄譯したるものにして、その所説は頗る冗長に過ぎ又詳密に失して、爲に讀者をして倦厭の念を生せしむるの嫌なき能はず、然れども、從來世に公にされたる簿記法の沿革は、簡結摘要に失して、而かも甚しき錯誤と疎漏とに陥りたるは、大に遺憾とする所なり、これ長文と煩勞とを厭はず、著者の敢て以上の如き詳細迄を茲に引用したる所以なり、・・・」¹¹²⁾と記して、本稿執筆の意図を改めて述べている。

Ⅲ 結 語

如上のように、東の会計史(簿記史)に關する第二の論稿、つまり、『商業會計 第壹輯』に収載された「簿記法古代の沿革」は、會計に關する通史的著作の嚆矢であるイギリスの『ブラウンの会計史』、特にその第一部第五章の邦訳を基礎とした叙述である。

東がこのような歴史叙述を試みた目的は、「・・・從來世に公にされたる簿記法の沿革は、簡結摘要に失して、而かも甚しき錯誤と疎漏とに陥りたるは、・・・」と、前項で引用した文言にあるように、それまでわが国において會計の歴史を論じた論稿がいずれも簡潔に過ぎて、誤りや手抜かりがあったこと、端的に言えば、簿記書やその著者たちの名前の羅列的の列挙にとどまり、個々の簿記書の教示内容などに具体的に言及することがほとんどなかったこと、彼はこのような状況を遺憾と考え、「・・・これ長文と煩勞とを厭はず、著者の敢て以上の如き詳細迄を茲に引用したる所以なり、・・・」と記すように、『ブラウンの会計史』に拠りつつ、そこに盛り込まれた当時として最新の会計史研究の成果を、あえて冗長で煩勞となることを躊躇せず、その叙述を通じて、わが国の斯界に紹介・導入しようとしたことにある。

この「簿記法古代の沿革」が出現するまでに、わが国では、會計史に關する最初の著作とされる曾田愛三郎の「記簿法 Book-keeping」(『學課起源畧説』

(1878) 収載), あるいは, 会計史のより本格的な著作の嚆矢と位置づけられる海野力太郎の『簿記學起原考』(1886) や, 彼の小稿「簿記法の起源」(『實用簿記法』(1899) 収載)¹¹³⁾, さらに, 東の第一の論稿である「簿記の起源及沿革」(1903) が公表されている。これらの論稿は, Johann Beckmann の “Italian Book-keeping” (*A History of Inventions, Discoveries, and Origins*, 4th ed.(1846) 収載)¹¹⁴⁾ や, Patrick Kelly の “A Short History of Book-keeping” (*The Elements of Book-keeping*, … (1801) 収載) などにもっぱら依拠した著作であったが, 19世紀後半から20世紀初頭までの欧米においては, これらの初期の著作の内容を超えた, 会計の歴史叙述が現れる。すなわち, 未だ初歩的な段階にとどまるとは言え, Paciolo の「簿記論」の現代語訳の試みを含む, 会計史の本格的な研究に向けての一定の胎動が見られる。その代表例が, 『ブラウンの会計史』(Richard Brown (ed.), *A History of Accounting and Accountants* (1905)) と考えられるのである。

東の「簿記法古代の沿革」は, その当時として最新の会計史研究の成果を反映した上記の『ブラウンの会計史』に史料を求めて, 簿記の歴史に限ってではあるが, 複式簿記の生成につながる1211年のフィレンツェの金融業者の会計帳簿や, 同じフィレンツェのフィニー兄弟商会の会計帳簿, 複式簿記の生成を画するとされる1340年のジェノヴァ市政庁の財務官の会計帳簿, あるいは, ヴェネツィアのソランツォ兄弟商会の会計帳簿などを事例とした会計記録法の進化, そして, かかる進化の一つの集大成としての複式簿記(「ヴェネツィア式簿記」)を印刷教本として世界で最初に体系的に解説した Paciolo の「簿記論」の教示内容, さらに, Paciolo の「簿記論」以降にヨーロッパの各地で刊行された簿記書とそれらの相互関係などの考察などについて, わが国の従前の著作には見られない, より具体的内容に踏み込んだ歴史叙述が盛り込まれている。

もちろん, そこには, 史料的には『ブラウンの会計史』の叙述内容から脱することができず, また, 社会経済的環境との照応の検討が認められないなどの限界はあるが, 原著の刊行後わずか数年のうちに『ブラウンの会計史』をわが国に紹介・導入したものであり, そこに, 会計の歴史研究に対する東の関心の

高さと功績を看取することができるように思われる。

同時に、それは、明治初期に洋式簿記（特に複式簿記）を導入したわが国でも、単なる簿記書とその著者たちの名前の列挙・羅列ではない、Paciolo の「簿記論」の教示内容に関する叙述に見られるような、会計の歴史にかかわるより詳細な考察を行うことのできる研究上の素地が形成されつつあったことを証するものと考えられる。

すなわち、明治初期に複式簿記が洋式簿記として導入されて以来、欧米の簿記書を翻訳（翻案）した簿記書が現れ、その後日本人自身の人の手になる簿記書が登場する。これと符合するかのように、会計史に関しても、簿記の歴史を中心に、曾田の論稿や海野の著作が出現し、それを承けて、会計の専門的研究者としての東の二つの論稿が登場する。おそらく簿記書を自ら執筆するようになるに伴い、会計史、特に複式簿記の起源と沿革への関心が生まれ、未だ一次史料を蒐集・分析しての会計史の本格的な展開が困難な当時においては、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るのであり、東の論稿、特に「簿記法古代の沿革」はその先駆的業績と考えられる。

ただし、東は、「・・・又この最古に屬する年代以後に於ける簿記法の沿革は、歐州各國共、その國々の著書より自然にその國の今日に傳へられたるものにして、而かも、その頃以後、簿記法に顯著なる改良嶄新を施したるの形跡は至て乏しく、唯新著書は舊著書の剽竊改竄に過ぎず、隨てこの以後の沿革を觀察するは必ずしも重要ならず、これ著者の茲に擱筆したる所以なり」¹⁵⁾と記す。すなわち、「簿記法古代の沿革」では、『ブラウンの会計史』に含まれた「簿記の歴史」(“HISTORY OF BOOK-KEEPING”)を扱った、Fogo が執筆を担当した二つの章のうち、前半部分（第一部第五章）だけを取り上げて邦訳し、後半部分（第一部第六章）についてはこれを省いている。そして、その省略の理由について、東は、上述のように、「・・・簿記法に顯著なる改良嶄新を施したるの形跡は至て乏しく、唯新著書は舊著書の剽竊改竄に過ぎず、隨てこの以後の沿革を觀察するは必ずしも重要ならず、これ著者の茲に擱筆したる所以な

り」と記している。特に「・・・新著書は舊著書の剽竊改竄に過ぎず、・・・この以後の沿革を観察するは必ずしも重要ならず」という文言に示されるように、彼は、その後の簿記書の展開について厳しい評価を示しているが、後半部分に関する彼の叙述が提示されなかったのは非常に残念なことである。

いずれにせよ、一次史料の蒐集と分析が容易でなかった時代において、海外で公表された最新の研究成果を紹介・導入し、これを基に自らの所説を展開するという形での会計史研究は、これ以後、わが国において一つの定型化されたアプローチとして長く採用されるようになり、東の「簿記法古代の沿革」は、かかるアプローチの先鞭をつけたものと思量される¹¹⁶⁾。そして、黎明期の会計史研究の開拓に努め、今日では一つの学会(「日本会計史学会」)を形成するまでに至っているわが国の会計史研究の基礎を構築した先駆者として、東の業績は高く評価されるべきものと思量される。

[注]

* 本稿は、以前に公表した拙稿(中野 [2011b] と [2016])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・修正を施したものである。

- 1) 東の略歴については、中野 [1999a], 106-110頁; 同 [2002], 367-369頁を参照されたい。

なお、東については、『ある会計人の半生—東夷五郎自伝—』(渡辺宗熙(編)という自伝が存在するので、同書も併せて参照されたい(See 東 [1977])。

- 2) 東は、1916年に職業会計人に転じた後も、執筆活動に積極的に携わり、『商業會計研究』(1930)の刊行以外に、自らその設立に関与した「日本會計學會」の機関誌『會計』などに多くの論稿を公表している。ちなみに、『會計』の創刊号には、彼の「減價償却金に關する會計問題(上)」が掲載されている。また、1929年にはニューヨークで開催された第三回国際會計會議(International Congress on Accounting)に下野直太郎らとともに日本代表として出席し、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(See 東 [1917a]; Higashi [1930])。
- 3) Folsom によれば、複式簿記とは、価値の等価的収支(co-equal receipt and disbursement of values)(あるいは、価値の等価的受渡し(co-equal receiving

and giving 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 (value) 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、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」(All Value Received is Debited. 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、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)。

なお、東は、『新案詳解 商業簿記』の中で、価値 (value) を「価格」と訳した上で、Folsom の説く「価値受渡説」の基本となる二種類の価値のうち、商業価値 (Commercial value) を「物質的 (即ち貿易的) 価格」、他方、観念価値 (Ideal value) を「心理的 (即ち理想的) 価格」と訳している (東 [1903], 115-116頁; see Folsom [1873], pp.2-3)。

- 4) 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、彼が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価格の交換 [傍点は筆者追加: Folsom によれば、先の注3] で記したように、“value” という語が用いられているので、「価格の交換」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)。
- 5) 東は、貸借記入の記帳原則に関連して、『新案詳解 商業簿記』の冒頭に掲げられた「緒言」の中で、「・・・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], 緒言, 1頁)。

この点について、黒澤清は、「・・・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がいなく、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)。

岡田誠一もまた、『新案詳解 商業簿記』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学の最高峰上にあるものと信ずるものであるが、其問題の範囲の包括的であること、その説明の親切丁寧で一々その典拠を示した周到振り、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、これを非常に高く評価する言を呈している(岡田 [1935], 310頁; see 小島 [1973], 193頁)。

- 6) 黒澤 [1990], 129頁。
- 7) 木村 [1950], 34頁。
- 8) 東 [1908], 緒言, 3-4頁。
- 9) 東 [1908], 緒言, 5-6頁。
- 10) わが国ではじめて「会计学」の語を標題に用いた著作は、吉田良三の『會計學』(1910)である。これは、前年の1909年にアメリカで出版された Henry R. Hatfield の *Modern Accounting*:... (1909) を祖述したものであるが、これを自家薬籠中のものとして十分に消化し、わが国における会计学時代の出発点になった点で、貢献するところ大なるものあったと評価されている(木村 [1950], 35-37頁; 黒澤 [1990], 145頁)。

東も、アメリカ会计学導入の影響を受け、先の『商業會計 第壹輯』(1908)の内容を一新して、1914年に『商業會計 第貳輯』を出版する。同書では、「會計學の定義に就て」、「貸借対照表の内容論」、「合名、合資會社又組合の出資額及損益分配に關する會計」、「機械及据付物の減價償却法」、「増價を以て評價を要する諸資産」、「機械の時間經費率に基く工場會計の取扱法」、「貸借対照表の比較調査」、「損益表に於る百分比例の計算法」、「棚卸商品に對する會計検査法」、「棚卸商品の會計検査に對する監査役の責任」、「米國公營會計人事情」等々、必ずしも体系化されているとは言えないが、貸借対照表論から原価計算、財務諸表分析、監査論などというように、「簿記」に限定されない、「會計」にかかわるより広汎な問題が取り上げられている。彼の『商業會計』の第壹輯と第貳輯が出版された明治末から大正初頭にかけては、わが国においても、「会计学」なるものが解決を要する学科目として学界の論議の俎上に上ってきたことがうかがえる(See 東 [1914])。

そして、このような動きを反映して、神戸高等商業学校では1911年度から従来の「簿記」とは別に「會計學」が開講され、また、東京高等商業学校でも

1915年度から「計理学」が開講されるに至る(中野 [1999a], 80,83,84頁; 同 [2002], 361-362頁)。

なお、『商業會計 第貳輯』にも、全22章中の最後に「簿記書題目の變遷」と題された、簿記の歴史にかかわる論稿が収載されており、東の会計史への強い関心がうかがえる(See 東 [1914], 第22章)。

- 11) 東の「簿記の起源及沿革」の内容については、中野 [2018] を参照されたい(See also 小島 [1973], 第5章3a)。
- 12) Luca Pacioli (Paciolo) (c.1445~c.1517) の名前の表記について、かつては“Luca Pacciolo”, あるいは, “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、彼の名前を姓のみで表記する場合には単数形の“Paciolo”と記し、他方、姓と名で表記する場合には「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 [1990], (序) ii-iii 頁; 片岡(泰) [1988], 101頁; 同 [2007], 85頁; see Taylor [1944])。
- 13) See 小島 [1973], 216-217頁。
- 14) Foster [1852], Title Page.
- 15) Foster の *The Origin and Progress of Boo-keeping*…… は、「序」(Preface) を含めて、合計54頁の著作であり、次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」(pp.23-54)
 - “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」にあたる部分では、まず簿記の歴史が略述された後に、イギリスの簿記書を中心に、以下の九点を取り上げられ、個別に簡単な考察が加えられている。すなわち、
 - ① Richard Dafforne, *The Merchants' Mirrour*……, 2nd ed., London, 1651.
 標題は正しくは *The Merchants Mirrour*…… (初版の刊行は1635年)
 - ② 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*……, London, 1653.
 - ③ Stephen Monteaige, *Debtor and Creditor made Easie*……, London, 1675.
 - ④ John Clark, *Lectures on Accompts*……, London, 1732.
 - ⑤ 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(著者名と初版の刊行年は確認できず)

- ⑥ Daniel Fenning, *The Yourth's Guide to Trade*, . . . , London, 1772.
- ⑦ Edward T. Jones, *The English System of Book-keeping*, . . . , Bristol.
標題は正しくは *Jones's English System of Book-keeping*,
- ⑧ John W. Fulton, *British Indian Book-keeping*, . . . , Bengal, 1799.
1800年にロンドンで刊行された別の版あり
- ⑨ J. Isler, *New Swiss Method of keeping books*, . . . , Brussels, 1810.

要するに, Foster の著作は, 彼が蒐集した1543年から1852年にかけての時期に英語により出版された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り, そのうち本文は54頁中の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)。

なお, Foster の著作に次いで, 会計史を取り上げた世界で第二番目の単行本とされるのが, 別稿において論じた海野力太郎の『簿記學起原考』(1886)である。同書については, 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)。

- 16) この点を捉えて, 茂木虎雄は次のように指摘している。すなわち, 「パチョーリ簿記論の十九世紀における翻訳過程のうちに会計史が形成されてくる。会計史はパチョーリを問題とすることから始まり, 簿記文献史的展開をとまなうことが, もって生まれた性格のようでもあった。 . . . 」と(茂木 [1969], 25頁)。
- 17) Richard Brown は, George A. Jamieson (1828~1900) や Alexander Sloan (1843~1927) と並んで, スコットランドにおける創生期の会計士業務を主導した三人の会計士の一人として, その業績が高く評価されている。なお, 彼の略歴や業績等については, 彼の死去に際して *The Accountants' Magazine* に掲載された追悼文に詳しいので参照されたい(Smith [1918]; see Lee (T) (ed.) [2016], Chap.3)。
- 18) スコットランド勅許会計士協会(ICAS)は, スコットランドのエディンバラ, グラスゴウ, アバディーンに設けられた, 以下の三つの組織が統合されて, 1951年に設立されている(Lee (T) (ed.) [1984], p.20)。すなわち,
 - ① Society of Accountants in Edinburgh (1853~,)
(勅許状(Royal Charter)の取得は1854年)
 - ② Insitutute of Accountants and Actuaries in Glasgow (1853~)
(勅許状取得は1855年)
 - ③ Society of Accountants in Aberdeen (1866~) (勅許状取得は1867年)

- 19) Lee (T) (ed.) [1984], p.168.
20) Brown (ed.) [1905], p.v.
21) Brown (ed.) [1905], p.vii.

なお、ここで「・・・スコットランドの会計士団体に法人化50周年を記念して・・・」と記されている組織とは、前記の注18) で示したスコットランドの会計士協会のうち、①と②、つまり、エディンバラとグラスゴウの協会であることは言うまでもない。

- 22) 『ブラウンの会計史』とともに、会計史研究の古典書の一つとして位置づけられる Arthur H. Woolf の *A Short History of Accountants and Accountancy* (1912) (以下、『ウルフの会計史』と表記する) にあっても、以下に掲げる同書の「目次」(Contents) に示されるように、部と章の構成は異なるが、実質的には『ブラウンの会計史』と同様な内容、つまり、「会計の歴史」のみならず、相当程度に「会計士の歴史」に重きを置いたものになっており、スコットランド(エディンバラ)とイングランド(ロンドン)という出版地の違いこそあれ、やはり「会計士」と彼らが携わっている「会計」そのものが有する歴史性を強調し、専門職業人としての「会計士」の社会的存在意義を強く訴求する目的があったように思われる。

『ウルフの会計史』：目次

PART I.

DEVELOPMENT OF SYSTEMS OF ACCOUNTING.

ACCOUNTING AMONG ANCIENT NATIONS.

I.—Accounting among the Egyptians.

II.—Accounting in Babylonia, Assyria, and among the Hebrews.

ACCOUNTING IN CLASSICAL TIMES.

III.—Accounting among the Greeks.

IV.—Accounting under the Roman Republic.

V.—Accounting under the Roman Empire (to 476 A.D.) .

ACCOUNTING DURING THE MIDDLE AGES.

VI.—Accounting in the Dark Ages.

VII.—The English Exchequer.

VIII.—Accounting in England from the Eleventh to the Fifteenth Century.

IX.—Accounting on the Continental to the end of the Fifteenth Century.

PART II.

GROWTH OF THE SCIENCE OF BOOKKEEPING.

X.—The First Printed Treatise on Bookkeeping.

XI.—Later Works on Bookkeeping published Abroad.

XII.—English Works on Bookkeeping.

PART III.

ORIGIN AND PROGRESS OF AUDITING.

XIII.—History of Auditing.

PART IV.

RISE AND PROGRESS OF PROFESSIONAL ACCOUNTANTS.

XIV.—Early Accountants in Italy.

XV.—Scottish Accountants: Accountants in England to the end of the
Eighteenth Century.

XVI.—Accountants from the end of the Eighteenth Century.

XVII.—Professional Accountants: The Position and Outlook.

Appendix A.

Appendix B.

Bibliography

Index

なお、『ブラウンの会計史』については邦訳書はないが、『ウルフの会計史』については邦訳書(部分訳と全訳)があるので参照されたい(片岡(義)・片岡(泰)(訳) [1977]; see also 渡邊(鐵) [1916]; 片岡(義)(訳) [1947]; 同(訳) [1954]; cf. 茂木 [1953])。

23) See Brown [1897]; 同 [1898]; 同 [1901].

24) See Brown (ed.) [1905], pp.343-360.

スコットランド勅許会計士協会(ICAS)には、1976年に第三版が刊行された文献目録(*An Accountants' Book Collection 1494-1930*)に示されるような会計史に関する多くの文献(古書)が所蔵されているが、かかる古書籍蒐集の創設者は、ここで論及されている Brown であると言われる。彼は、1890年代までに、1494年から1930年に及ぶ、ちょうど1,000冊を下回るぐらいの現在(1970年代当時)のコレクション(Scottish Institute's Antiquarian Collection)の中核を創り上げたと言われる(ICAS [1976b], pp.vii-viii; 小島 [1978], 166-168頁; see ICAS [1976a]; 同 [1976b])。

25) 『ブラウンの会計史』の第一部の第五章と第六章の執筆者の名前については、同

書では、“J. Row Fogo”と表記されているが、例えば、*The Accountants' Magazine* に掲載された彼の論稿の執筆者名には、“J. Row Fogo”という表記もあるが、“John Row-Fogo”という表記も見られる（なお、本稿では姓のみで記す場合には“Fogo”と表記する）。

なお、Fogo 自身も、『ブラウンの会計史』が刊行される前の1898年に出版された *The Accountants' Magazine* に簿記史に関する論稿（“The History of Book-keeping”）を執筆・掲載している（See Fogo [1898a]）。

- 26) Brown (ed.) [1905], p.x.
- 27) 東の「簿記法古代の沿革」に関する先行研究として、小島 [1973], 第5章3bがあるので参照されたい。
- 28) 東 [1908], 154頁; see Brown (ed.) [1905], p.93.
- 29) 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、次のように述べてしていることからもうかがえる。すなわち、「・・・我國舊来の帳合方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ざらんことを要するなり」と（東 [1903], 28-29頁）。
- 30) 東 [1908], 154頁; see Brown (ed.) [1905], p.93.
- 31) 東 [1908], 154-155頁; see Brown (ed.) [1905], p.93.
- 32) 東 [1908], 155頁; see Brown (ed.) [1905], pp.93-94.
- 1211年のフィレンツェの金融業者の会計帳簿の概要については、泉谷 [1980], 第2章; 同 [1997], 第2章を参照されたい（See also 井上 [1968], 第1部第1章; 小島 [1987], 第3章; Lee (G) [1973]; 同 [1994]）。
- 33) 東 [1908], 155頁; see Brown (ed.) [1905], p.94.
- 34) 東 [1908], 155-156頁; see Brown (ed.) [1905], pp.94-95.
- 35) 東 [1908], 156頁; see Brown (ed.) [1905], p.95.
- その当時の会計記録の具体的事例として、北ドイツのリューベックのヴィッテンボルク (Wittenborg) 家の会計帳簿や、南ドイツのアウクスブルクのフッガー (Fugger) 家の会計帳簿、南フランスのモントーバン (Montauban) のボニ (Frères Bonis) 兄弟商会の会計帳簿、イタリアのフィレンツェのペルチ (Peruzzi) 商会の会計帳簿が論及されている（東 [1908], 156-159頁; see

Brown (ed.) [1905], pp.95-97; see also 小島 [1987], 26-27, 95-96, 98, 162頁; 片岡(泰) [1994], 序章)。

- 36) 東 [1908], 158頁; see Brown (ed.) [1905], p.96.
37) 東 [1908], 158頁; see Brown (ed.) [1905], p.97.
38) 東 [1908], 158-159頁; see Brown (ed.) [1905], p.97.
39) 東 [1908], 159頁; see Brown (ed.) [1905], p.97.
40) 「フィニー兄弟商会」に関しては、『ブラウンの会計史』(および、これに依拠した東の「古代簿記法の沿革」)では、本文中で示したように、「リネリオ及バルド、フィニー」(Rinerio & Baldo Fini)と表記されている。しかし、文献によっては、「リニエリ・フィニー」(Rinieri Fini)と表記するもの、あるいは、「レニエリ・フィニー」(Renieri Fini)と表記するものも見られる(Brown (ed.) [1905], p.98; see 東 [1908], 159頁; see De Roover [1956], p.118; Chatfield [1977], pp.38-39; 泉谷 [1980], 161頁; 片岡(泰) [1988], 7頁; 同 [2007], 39頁; 小島 [1987], 14頁; Chatfield and Vangermeersh (eds.) [1996], p.253)。
41) 東 [1908], 159-160頁; see Brown (ed.) [1905], pp.97-98.
 フィニー兄弟商会 (Rinieri Fini e fratelli) の会計帳簿の概要については、泉谷 [1980], 第8章第1節; 同 [1997], 第4章第2節を参照されたい (See also 小島 [1987], 第3章)。
42) 東 [1908], 160-161頁; see Brown (ed.) [1905], p.98.
43) 複式簿記の起源をめぐることは、古代ローマ説や古代インド説なども提起されているが、今日では、中世イタリア起源説が支配的である。しかし、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説、②ジェノヴァ説、③ミラノを中心とするロンバルディーア説、さらに、④ヴェネツィア説、あるいは、⑤ほぼ同時期にイタリアの商業都市で生成したと考える同時期説に分けることができる。

このうち、①のトスカーナ説は、今日のような貸借左右対照的な勘定形式の成立は複式簿記生成の絶対的要件とは見ず、これに先行する貸借上下対照形式(貸借上下連続形式)であっても、重要なことは取引を貸借に分析・記録することであるという観点から、人名勘定・物財勘定・名目勘定からなる体系的勘定組織の成立とそこへの貸借複記入の貫徹が見出される、13世紀末のフィレンツェの金融業者の会計帳簿(具体的には、本文中で言及されたフィニー兄弟商会の元帳(1296~1305)、あるいは、ファロルフイ商会 (Giovanni Farolfi e Comp.)の元帳(1299~1300)など)に複式簿記の生成を認めようとする説である。これに対して、②のジェノヴァ説は、体系的勘定組織の成立と貸借複記入の貫徹とともに、勘定式計算法(「対置法による減算」ないし「加法的減算」)の要となる貸借左右対照的な勘定形式の出現を重視する観点から、1340年のジェノヴァ市政庁の財務官の会計帳簿(元帳)に史料を求めて、そこに複式簿記の生成を

画そうとする説である。また、③のロンバルディーア説は、ジェノヴァ説と同様に、貸借左右対照的な勘定形式を重視しながら、より厳密に、一冊の帳簿にすべての勘定が網羅される総勘定元帳の形成とそこに複式記入が貫徹される実務をもって複式簿記と見る論理構成から、14世紀末のミラノの商人や金融業者の会計帳簿（具体的は、マイノ銀行 (Banco Del Maino) の元帳 (1394~1400)、あるいは、カタロニア商会 (Societa di Catalogna) の元帳 (1395~1398) など) に複式簿記の起源を定めようとする説である。さらに、④のヴェネツィア説は、ソランツォ兄弟商会 (Soranzo e fratelli) の旧元帳 (1410~1417) と新元帳 (1406~1434)、バルバリゴ (Barbarigo) 家の会計帳簿 (1430~1582)、バドエル (Giacomo Badoer) の元帳 (1436~1439) など史料を求めてヴェネツィアに複式簿記の起源を唱える説であるが、現存する史料がいずれも上掲のように15世紀に入ってからのものしかないという難点が見受けられる。他方、上記の諸説に対して、現存する史料を見る限り、ジェノヴァやフィレンツェ、ミラノ、さらに、ヴェネツィアなどで用いられていた複式簿記の方法や様式にはかなりの地域差が見出されるので、特定の時、特定の場所に一元的にその起源を求めようとするよりも、複式簿記はこれらの地域でほぼ同時期に独立的に誕生したのではないかとみると見る同時期説も提起されている (See 小島 [1987], 第2章; 片岡 (泰) [1988], 第1章; 同 [2007], 第1章第3節)。

44) 東 [1908], 161頁; see Brown (ed.) [1905], pp.98-99.

45) 東 [1908], 161-162頁; see Brown (ed.) [1905], p.99.

ジェノヴァ市政庁の会計帳簿の概要については、泉谷 [1980], 第11章; 同 [1997], 第6章5を参照されたい (See also 井上 [1968], 第1部第2章; 小島 [1987], 第3章)。

なお、『ブラウンの会計史』には財務官の会計帳簿の例示が掲げられているが、東の論稿ではこの部分は省略されている (See Brown (ed.) [1905], pp.99-100)。

46) 東 [1908], 162-163頁; see Brown (ed.) [1905], p.100.

47) 東 [1908], 163頁; see Brown (ed.) [1905], pp.100-101.

ソランツォ兄弟商会 (Soranzo e fratelli) の会計帳簿の概要については、片岡 (泰) [1988], 第2章を参照されたい (See also 井上 [1968], 第1部第3章; 小島 [1987], 第3章; 泉谷 [1997], 第7章第2節)。

なお、『ブラウンの会計史』には Soranzo の会計帳簿の例示が掲げられているが、東の論稿ではこの部分は省略されている (See Brown (ed.) [1905], pp.100 (right) -106)。

48) 東 [1908], 163頁; see Brown (ed.) [1905], p.101.

49) 東 [1908], 163頁; see Brown (ed.) [1905], p.101.

50) 東 [1908], 163頁; see Brown (ed.) [1905], p.101.

51) 東 [1908], 164頁; see Brown (ed.) [1905], p.106.

複式簿記がヴェネツィアからフィレンツェに伝播したか否かについては定かでないが、「ヴェネツィア式簿記」が複式簿記の典型としてヨーロッパ各地に普及していった要因として、次の三つが挙げられる。すなわち、①ヴェネツィアの職業的簿記教師たちが記帳技術を高度な水準にまで洗練していたこと、②Pacioloの「簿記論」を含む最初期の簿記書がヴェネツィアで出版されていたこと、③ヴェネツィア式簿記に組み込まれていた、特定商品勘定を基軸とする冒險商業会計(venture accounting)は、本来は海上商業に携わる商人を対象とするものであったが、それ自体が非常に弾力的な会計システムであったので、さまざまな状況に応用することができ、当時の商人たちに、債権・債務の明瞭で正確な記録の保持のみならず、規則的ではないが、容易で実際的な損益の把握を可能にしたということである(Lane [1945], p.173)。

52) 東 [1908], 164頁; see Brown (ed.) [1905], p.106.

53) 東 [1908], 165-167頁; see Brown (ed.) [1905], pp.107-108.

BarbarigoとBadoerの会計帳簿の概要については、片岡(泰) [1988], 第2章・第3章を参照されたい(See also 井上 [1968], 第1部第4章; 小島 [1987], 第3章; cf. Lane [1941])。

ローマ数字からアラビア数字(インド数字)への移行に慎重であった13~14世紀当時のヨーロッパにあって、Badoerの会計帳簿は、年号・丁数・日付・金額・合計等、勘定記録に全面的にアラビア数字を用いた最初期の例とされる(泉谷 [1997], 60頁)。

54) 東 [1908], 165頁; see Brown (ed.) [1905], p.107.

55) 小島 [1987], 19頁; see Littleton [1956], p.1.

56) 東 [1908], 167頁; see Brown (ed.) [1905], p.108.

なお、Pacioloの「簿記論」以前にも、例えば、Benedetto Cotrugliによる商業解説書 *Della mercatura et del mercante perfetto* の中に複式簿記の解説が見出される。しかし、それは、1458年に原稿が完成されていたにもかかわらず、出版されたのは1573年に至ってのことである。このCotrugliの「簿記論」(原稿の写本と出版本)の詳細については、片岡(泰) [2005], 第2節; 同 [2007], 第2章を参照されたい。

57) 東 [1908], 168頁; see Brown (ed.) [1905], pp.108-109.

58) 東 [1908], 168頁; see Brown (ed.) [1905], p.109.

「簿記論」の解説を含む『スママ』の全体的構成と概要については、例えば、片岡(泰) [2007], 第4章を参照されたい。

59) 東 [1908], 168-169頁; see Brown (ed.) [1905], p.109.

60) 東 [1908], 169頁; see Brown (ed.) [1905], p.109.

61) Pacioloの「簿記論」の教示内容については、片岡(義) [1967], 第3部; 片岡(泰) [1988], 第7章; 同 [2007], 第5章; 岸 [1990], 第2章; 土方 [2005b],

第4章等を参照されたい (See also Geijsbeek [1914]; Crivelli [1924]; Penndorf [1933]; Haulotte et Stevelinck [1962]; Brown and Johnston [1963]; Cripps [1994])。

なお、『ブラウンの会計史』には、『スムマ』の第二版 (1523) の表紙と、初版 (1494) 所収の「簿記論」の本文第1頁が掲げられているが、東の論稿ではこれらの部分は省略されている (See Brown (ed.) [1905], pp.108 (right), 110)。

62) 東 [1908], 169頁; see Brown (ed.) [1905], p.111.

Paciolo の説くヴェネツィア式簿記の主たる特徴として、①当時の間歇的で当座的に営まれる冒険的海上商業 (sea-trade venture) に適した冒険商業会計 (venture ac-counting) の手続が組み込まれており、商品勘定は、取扱商品の種類や荷口などを単位として個別に設定され (商品名商品勘定)、損益もかかる商品勘定を基に個別的に計算されたこと (1別損益計算)、②元帳の締切りは、今日のような期間損益制度の下における定期決算と結びついた形で規則的に実施されるのではなく、例えば、帳簿の更新、つまり、旧帳が記入でいっぱいになったときに資産・負債・資本の残高を新帳に繰り越すための手続として、不規則的に行われたこと、③帳簿組織が、日記帳—仕訳帳—元帳から構成される三帳簿制が採用されたことが挙げられる。その詳細については、中野 [1992], 第2章 V を参照されたい (See also 中野 [2007], 1-1-4-2)。

63) 東 [1908], 169頁; see Brown (ed.) [1905], p.111.

64) 東 [1908], 169頁; see Brown (ed.) [1905], p.111.

65) 東 [1908], 169-170頁; see Brown (ed.) [1905], p.111.

66) 東 [1908], 170頁; see Brown (ed.) [1905], p.111.

67) 東 [1908], 170頁; see Brown (ed.) [1905], p.111.

68) 東 [1908], 170頁; see Brown (ed.) [1905], pp.111-112.

69) 東 [1908], 170-171頁; see Brown (ed.) [1905], p.112.

70) 東 [1908], 172頁; see Brown (ed.) [1905], pp.112-113.

71) 東 [1908], 176頁; see Brown (ed.) [1905], p.116.

72) 東 [1908], 175頁; see Brown (ed.) [1905], pp.114-115.

73) 東 [1908], 176頁; see Brown (ed.) [1905], p.115.

74) 東 [1908], 176-177頁; see Brown (ed.) [1905], p.116.

75) 東 [1908], 174-175頁; see Brown (ed.) [1905], p.114.

東は、本文中で記したように、元帳の「残高表」(balance) なるものに言及するが、ここで言う“balance”とは、東が説くような、帳簿とは別に「残高表」を作成するという趣旨のものでなく、帳簿の貸借平均 (balance or balancing)、つまり、締切り (closing) のことを意味すると考えられる (See 小島 [1973], 232頁)。

76) See Yamey [1949], p.110.

- 77) 東 [1908], 178-179頁; see Brown (ed.) [1905], p.119.
- 78) 東 [1908], 179頁; see Brown (ed.) [1905], pp.119-120.
- 79) 東 [1908], 179頁; see Brown (ed.) [1905], p.120.
- 80) 東 [1908], 179-180頁; see Brown (ed.) [1905], p.120.
- 81) 東 [1908], 180頁; see Brown (ed.) [1905], p.120.
- 82) Tagliente の *Luminario di arithmetica*……は、実質的に二冊に分かれる。つまり、一冊は、*Considerando io Joanni Antonio Taiente, quanto e necessaria cosa a li nostri mag nifici gentilhomeni*, 他の一冊は、*Considerando io Joanni Antonio Taiente, quanto e necessaria cosa a diversi mercatanti* と称される。これらの概要については、小島 [1987], 第5章を参照されたい (See also Bywater and Yamey [1982], pp.34-36)。
- 83) 東 [1908], 180頁; see Brown (ed.) [1905], p.120.
- 84) 東 [1908], 180頁; see Brown (ed.) [1905], p.120.
- Manzoni の簿記書の初版刊行年について、東は、本文中で示したように、『ブラウンの会計史』における叙述に拠って、「1534年」と記しているが、正しくは「1540年」であろう。少なくとも1534年に刊行された版は現存しないようである (Bywater and Yamey [1982], p.41; cf. Brown (ed.) [1905], p.120; ICAEW [1975], p.2)。
- なお、Manzoni の簿記書の概要については、片岡 (泰) [1988], 第8章を参照されたい (See also Bywater and Yamey [1982], pp.41-44; 小島 [1987], 第5章)。
- 85) 東 [1908], 180-181頁; see Brown (ed.) [1905], pp.120,122.
- なお、『ブラウンの会計史』には Manzoni の簿記書の例示が掲げられているが、東の論稿ではこの部分は省略されている (See Brown (ed.), pp.121-122)。
- 86) 東 [1908], 180-181頁; see Brown (ed.) [1905], p.122.
- 87) 東 [1908], 182頁; see Brown (ed.) [1905], p.122.
- 88) 東 [1908], 182頁; see Brown (ed.) [1905], p.122.
- 89) Schreiber の *Ayn new kunstlich Buech*……の刊行年について、東は、『ブラウンの会計史』における叙述に拠って、「……その序文に依るときは、1518年の草稿に係る、然れども出版は1523年「エルフルト」にて行はれたるものにして、……」と記している。Schreiber の簿記書の「序文」には「1518年」とあるが、タイトル頁等には具体的日付は記されていない。ただし、帳簿の雛型には「1521年」とあるので、「1518年」よりは「1521年」に近い日付で出版されたものであろうと推測されている (Bywater and Yamey [1982], p. 31)。
- なお、Schreiber の簿記書の概要については、片岡 (泰) [1994], 第5章第2節; 土方 [2005b], 第1章を参照されたい (See also Bywater and Yamey [1982], pp.31-33; 小島 [1987], 第7章第2節)。

- 90) 東 [1908], 182頁; see Brown (ed.) [1905], pp.122-123.
- 91) 東 [1908], 182-183頁; see Brown (ed.) [1905], p.123.
- 92) ただし, Basil S. Yamey は, Schreiber が解説した簿記の内容に関して, これを複式簿記と見ない Fogo ら大方の指摘に対して, 「帳簿検査」の箇所の分析を基に, これも複式簿記と解される旨の主張を提示している (Yamey [1947], pp.266-267)。
- 93) 東 [1908], 183頁; see Brown (ed.) [1905], p.123.
 Gottlieb は, *Ein Teutsch verstandig Buchhalten*…… (1531) の他に, 1546年に第二の簿記書 *Buchhalten, Zwey……verstandige Buchhalten* を刊行している。これらの簿記書の概要については, 片岡 (泰) [1994], 第5章第3節; 土方 [2005a]; 同 [2005b], 第2章・第3章を参照されたい (See also Bywater and Yamey [1982], pp.37-40; 小島 [1987], 第7章第2節)。
- 94) 東 [1908], 183-184頁; see Brown (ed.) [1905], pp.123-124.
- 95) 東 [1908], 184頁; see Brown (ed.) [1905], p.125; cf. 土方 [2005a], 50.62頁。
 なお, 『ブラウンの会計史』には Gottlieb の簿記書の例示が掲げられているが, 東の論稿ではこの部分は省略されている (See Brown (ed.) [1905], p.124)。
- 96) 東 [1908], 184頁; see Brown (ed.) [1905], p.125.
- 97) 東 [1908], 184頁; see Brown (ed.) [1905], p.125.
- 98) 厳密な意味で, いつ頃から「……伊太利式の傳播したる時代に属す……」と言いうるのか, 断定し難い。イギリスにおいてさえ, 複式簿記の本格的な普及がはじまるのは19世紀に入ってから, それも, もっぱら外在的要因に起因すると言われる。少なくとも18世紀以前にあっては, 複式簿記の解説書の刊行は見られるが, 例えば, Daniel Defoe が, 当時の経営学入門書と位置づけられる彼の著書 *The Complete English Tradesman*…… (1727) の中で, 当時の商業生活における簿記の重要性を強調しながらも, 実際と同書で教示していた簿記法とは, 「単式簿記」と称すべき, 現金と信用取引 (債権・債務) の記録と管理を中心とした簡便な簿記法であったことを考えれば, 現実には複式簿記の普及にはほど遠い状況にあったと推測される (中野 [2007], 5-1-4; see Defoe [1727a], Supplement, Chap.III)。
- Yamey も, 「……実際, 大多数の企業は, 19世紀もかなり経過するまで, より複雑な複式簿記法の解説が教科書の紙面の大半を占めていたにもかかわらず, 単純な記録作成の形式 (a simple form of record-keeping) (便宜上, 「単式簿記」 (“single-entry”)) と呼びうるもの) を用いていたに違いない。……」と述べている。その上で, 彼は, 19世紀後半のイギリスにおける複式簿記の主たる普及要因として, ①株式会社企業の増大, ②所得課税の本格的実施, ③会計専門職業人の唱導の三点を挙げており, 特に③の要因を重視する見解を提示している (Yamey [1949], p.105; 同 [1956], p.11; 同 [1977], p.17; see 中野

[2007], 14頁)。

- 99) 東 [1908], 187頁; see Brown (ed.) [1905], p.126.

Oldcastle の簿記書は、本文でも記したように、現存しない(または、発見されていない)「幻の書」であり、その解説内容は、1588年に刊行された Mellis の簿記書を通じて、間接的に把握されているにすぎない。さらに、Oldcastle の簿記書と *A profitable treetyce*……との関係も、1543年に出版された簿記書が *A profitable treetyce*……のみであるという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])。

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 [1926b/1926c]; Coomber [1956]; Yamey [1963], pp.155-159; 同 [1979a]; Bywater and Yamey [1982], pp.66-71; 久野 (秀) [1979], 121-138頁; 小島 [1987], 第12章第1節・第3節)。

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

東の第一の論稿(「簿記の起源及沿革」)で言及された Peele の簿記書とは *The Pathe waye to Perfectness*……(1569)である。これは、Peele にとって第二の簿記書にあたり、彼はこれに先行して、1553年に第一の簿記書 *The maner and fourme*……を刊行している。もちろんイギリス人自身の創意をもって著された最初の簿記書とは後者を意味

なお、Peele の二つの簿記書、つまり、*The maner and fourme*……と、*The Pathe waye to perfectness*……の概要については、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]; Bywater and Yamey [1982], pp.51-53; 小島 [1987], 第12章第2節)。

- 101) 東 [1908], 188頁; see Brown (ed.) [1905], p.126.

Oldcastle の簿記書に関しては、その原典について、Paciolo の「簿記論」の翻訳であるとか、Paciolo が依拠したのと共通のマニユスクリプトに拠ったものであるとか、諸種の推測が提示されている (See 小島 [1971], 85, 233-234, 279頁; see also Kats [1926a], pp.483-484; Yamay [1963], p.157; 同 [1967], p.65)。

- 102) 東 [1908], 188頁; see Brown (ed.) [1905], p.127.

- 103) 東 [1908], 190-191頁; see Brown (ed.) [1905], p.129.

Ympyn の簿記書(英語版を含む)の概要については、小島 [1971], 第4章; 岸 [1975], 第3章; 久野 (秀) [1979], 138-150頁; 橋本 [2008], 第3章IVを参照されたい (See also Kats [1927a/1927b]; Yamey [1963], pp.159-161;

Bywater and Yamey [1982], pp.45-47; 小島 [1987], 第8章第1節)。

104) 東 [1908], 192頁; see Brown (ed.) [1905], p.130.

105) 東 [1908], 193頁; see Brown (ed.) [1905], p.130.

ただし、東は、Schweicker の簿記書について、教示内容とは別に、「・・・同著書印刷の鮮明美麗にして、當時迄に出版の簿記書中第一と稱すべきにあり、概して印刷の美は、今日獨乙書の特色とする所なり、・・・」と記すとも、さらに、「・・・上記「シュワイッケル」氏著書の、簿記法と云ふ最も實利的學科なるに拘はらず、如此美本に釘装されたるは、蓋し、當時獨國印刷業者に普及の、審美心の然らしむる所と云ふべきか」と述べて、その装釘を高く評価している(東 [1908], 193-194頁; see Brown (ed.) [1905], p.131)。

なお、Schweicker の簿記書の概要については、片岡(泰) [1994], 第6章; 土方 [2005b], 第5章を参照されたい(See also Bywater and Yamey [1982], pp.31-33; 小島 [1987], 第7章第2節)。

106) 東 [1908], 194頁; see Brown (ed.) [1905], p.131.

107) なお、簿記に関連するスペイン最古の文献は、本文中で記した Texada の *Suma de arithmetica practica*・・・ (1545) ではなく、Diego del Castillo の *Tratado de cuenta*・・・ (1522) であるとされる(小島 [1987], 177頁; see Murray [1930], p.494; ICAEW [1975], pp.180, 228, 234; Bywater and Yamey [1982], p.54)。

108) 東 [1908], 194頁; see Brown (ed.) [1905], p.131.

Rocha は、1564年にバルセローナで主著の一つとされる算術書 *Arithmética recopilación de todas las otras que se han publicado hasta agora por Antich Roca* を刊行している。その中に簿記に関する論稿“*Abrégé et brève instruction pour tenir livres de compte*”が含まれており、かかる論稿が1565年に *Compendio y breve instruction por tener libros de cuenta*・・・という標題の下で再出版されたとされる。そして、その底本となったのが、次の注109) で言及する Valentin Mennher の簿記書であった(小島 [1987], 179-180頁; Bywater and Yamey [1982], p.72)。

109) 東 [1908], 195頁; see Brown (ed.) [1905], p.132.

本文中では、「・・・その著書は惣て佛語にして・・・」と記されているが、実際には、Mennher は、簿記に関して、以下に示すように、①～④、計四冊の解説書を刊行しており、それぞれの標題からも明らかなように、そのうちの二冊がフランス語、他の二冊がドイツ語で叙述されている。すなわち、

① *Practique brifue pour cyfrer et tenir liures de compte*・・・, Anvers (Antwerp), 1550.

② *Buech halten*, Antwerp, 1560.

③ *Buechhalten kurtz begriffen durch zway Buecher*, Antwerp, 1563.

④ *Practicque pour brievement apprendre à ciffrer, & tenir liure de comptes*……, Anvers, 1565.

なお, Mennher は, 上掲した四冊の簿記書のうち, ①と②では代理人簿記, ③と④では複式簿記をそれぞれ解説しており, 先に言及した Rocha の簿記書の底本とされたのは, これらの簿記書のうちの①であり, これをスペイン語(正確にはカタロニア語)に訳したものであると言われる(Bywater and Yamey [1982], p.54; 小島 [1987], 129-130頁)。

また, 『ブラウンの会計史』には, Mennher の上掲簿記書のうち, ④の表紙が掲げられているが, 東の論稿ではこの部分は省略されている(See Brown [1905] (ed.), p.132)。

110) 東 [1908], 194-195頁; see Brown (ed.) [1905], pp.131-133.

Ananias C. Littleton は, 彼の主著 *Accounting Evolution to 1900* において, 複式簿記を「資本主簿記」(proprietorship bookkeeping), つまり, 資本主(proprietor)の観点からする財産計算と損益計算のための勘定体系として捉え, それは, これに先行する「代理人簿記」(agency bookkeeping), つまり, 主人(principal)から会計を委託され, 受託した代理人(agent)の簿記から発展したとする考え方を披瀝している(Littleton [1933], pp.26-27 (片野(訳) [1978], 44-46頁); see 小島 [1965], 第2章III; 中野 [1992], 第1章II; cf. 江村 [1953], 第一編第四章)。

Rocha の簿記書との関連で取り上げられている Mennher の簿記書 *Practicque brifue pour cyfrer et tenir liures de compts*…… (1550) (注109) の①は, まさに上記の代理人簿記を解説したものであり, その特徴は, 次のように要約されるであろう。すなわち, ①a)現金, 債権・債務と, ①b)商品とを, 帳簿上徹底して別個に管理し, 前者については債権・債務帳においてすべて金額表示の上, 複式記入, 貸借平均, 振替記入を行っているのに対して, 後者については, 商品帳に借方欄と貸方欄を設けているにもかかわらず, 金額は必ずしも記されず, しばしば物量表示にとどまり, 単式記入であること, ②主人の財産状態は商品と商品以外に分けて表示されており, 両者の残高を合算しない限り, その把握が困難であること, ③財産の管理については十分にこれを行うことができたので, 代理人, つまり, 受託者の委託者に対する会計責任は遂行することはできたが, 資本主の観点からの損益計算は行われぬ, つまり, 財産の管理は達成されるが, 利益の把握は行われぬなどである。この Mennher の簿記書の概要については, 岸 [1975], 第4章; 同 [1990], 第8章を参照されたい(See also Bywater and Yamey [1982], pp.54-57; 小島 [1987], 第8章第3節)。

111) スペインにおける最初の複式簿記解説書は, 1590年に, Bartolome Salvador de Solorzano により著された *Libro de caixa y manual de cuentas de mercaderes*……とされる(Bywater and Yamey [1982], p.72; 小島 [1987],

180-181頁)。

なお、Solorzano の簿記書の概要については、小島 [1987]、180-188頁を参照されたい (See also Bywater and Yamey [1982], pp.72-74)。

112) 東 [1908]、195頁。

113) 會田の「記簿法 Book-keeping」、海野の『簿記學起原考』、及び、彼の「簿記法の起源」の内容については、中野 [2015]、同 [2017b]、同 [2017a] をそれぞれ参照されたい (See also 江村 [1953]、序説；小島 [1965]、第8章；同 [1973]、第5章；西川 [1982]、第二部 簿記學起原考 解題)。

114) Beckmann の “Italian Book-keeping” は、もともとは、ドイツのゲッティンゲン大学の経済学の教授を務めていた彼が、分冊形式で刊行した、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 *Beyträge zur Geschichte der Erfindungen* (1780~1805) の中に “Vom Italiaenischen Buchhalten” として収載されていたものである。そして、このドイツ語による著作の英語版の初版が、1797年に *A History of Inventions and Discoveries* という標題で出版され、続いて第二版 (1814) と第三版 (1817) が同一の標題で刊行されている。そして、1846年に至って、標題を *A History of Inventions, Discoveries and Origins* に改められた第四版が刊行されている。海野が『簿記學起原考』を叙述するにあたりその主要な底本として用いたのが、この英語版、特にその第四版であることは、海野が、同書の「引用書目」の中で、次のように記してことから明らかであろう。すなわち、

「一 ベックマン氏 エ、ヒストリー、ラフ、インベンションズ、
ジスコバリス、エンド、ラルジンス」

なお、Beckmann の “Vom Italienischen Buchhalten” (“Italian Book-keeping”) の叙述内容については、中野 [2015]、3-7頁を参照されたい。

また、海野に先行して「記簿法 Book-keeping」を著した會田は、自らの歴史叙述の基礎になった底本をまったく明らかにしていないが、Beckmann の論稿における叙述内容、特に前半部分との近似性からその関連が推断されるのである (See 中野 [2015]、11-12頁注7)；同 [2017b]、59-60頁注9)、63-64頁注17)。

115) 東 [1908]、195-196頁。

116) 東の「簿記法古代の沿革」に見られるのと同様なアプローチは、例えば、渡邊鐵藏『商事經營論』(1922)に見出される。彼は、自著の中で、東が依拠した『ブラウンの会計史』ではなく、これと並ぶ、会計の通史を論じた古典とされる『ウルフの会計史』(Arthur H. Woolf, *A Short History of Accounting and Accountancy* (1912)) の紹介と導入を企てている。すなわち、『商事經營論』の巻末に、「會計發達畧史」と「會計士制度の沿革」という、広い意味での「会計史」に関連する二つの章が設けられ、特に前者では、『ウルフの会計史』の

PART I (DEVELOPMENT OF SYSTEMS OF ACCOUNTING), PART II (GROWTH OF THE SCIENCE OF BOOKKEEPING), および, PART III (ORIGIN AND PROGRESS OF AUDITING) に基づいて, 簿記の歴史を中心とした「会計」の歴史が略述されている(渡邊(鐵) [1922], 第四部一・二; see 渡邊(鐵) [1916]; 同 [1917a/1917b/1917c/1917d])。

なお, Brown や Woolf の著作など, もっぱら海外の先行研究に依拠した形での会計史研究の試みは, 会計帳簿や簿記書などの一次史料(原史料)の蒐集と分析が困難であったわが国では長く続くことになる。史料的な桎梏から解放され, 一次史料を駆使する形での会計史研究がわが国で本格的に展開されるようになるのは, おそらく1970~80年代以降のことになるであろう(See 中野 [2012a], 序章第2節・第3節)。

[参考文献]

<研究書・研究論文等>

- 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。
井上 清 [1968] 『ヨーロッパ会計史』 森山書店。
海野力太郎(纂譯) [1885] 『簿記学起原考』 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。
岡田誠一 [1935] 『明治簿記學斷史片』, 日本會計學會(編) [1935] 『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。
—— [1994] 『ドイツ簿記史論』 森山書店。
—— [2005] 『複式簿記の誕生とパチョーリ簿記論—イタリア簿記史—』, 平林(編著) [2005], 19-35頁。
—— [2007] 『複式簿記發達史論』 大東文化大学経営研究所。
片岡義雄 [1967] 『増訂 パチョーリ「簿記論」の研究(第二版)』 森山書店。
岸 悦三 [1975] 『会計生成史—フランス商事王令会計規定研究—』 同文館出版。
—— [1990] 『会計前史—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 濟經學全集 [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—アメリカ会計史序説—』 同文館出版。
黒澤 清 [1982] 『日本会計學發展史序説』 雄松堂書店。
—— [1990] 『日本会計制度發展史』 財経詳報社。
小島男佐夫 [1965] 『複式簿記發生史の研究(改訂版)』 森山書店。

- [1971]『英国簿記発達史』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], 33-48頁。
- [1978]『会計史資料研究』大学堂書店。
- [1979]「ジェームス・ピールとその簿記書」, in Kojima and Yamey (eds.) [1979], 41-60頁。
- [1987]『会計史入門』森山書店。
- 佐野善作 [1902]『商業簿記教科書 訂正増補版』同文館 (初版の刊行年は1897年)。
- 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, 1-29頁。
- 中野常男 [1982]「複式簿記の損益計算機能に関する一考察—16～18世紀の英国会計における冒険取引勘定の役割について—」経営学・会計学・商学研究年報 (神戸大学経営学部), XXIII, 1-31頁。
- [1992]『会計理論生成史』中央経済社。
- [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—」, 経営学・会計学・商学研究年報 (神戸大学大学院経営学研究科), XLV, 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) [2002]『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。
- [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]「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>).
- [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(国士舘大学), 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—海野力太郎の『簿記學起原考』(1886)について—」経営論叢(国士舘大学), 第7巻第1号, 27-96頁。
- [2018]「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—」経営論叢(国士舘大学), 第7巻第2号, 103-160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]『複製パチャョーリ簿記論』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」國民經濟雜誌, 第132巻第4号, 1-18頁。
- [1978]「海野力太郎訳『簿記學起原考』の研究」會計, 第113巻第6号, 76-87頁。
- [1982]『文献解題 日本簿記學生成史』雄松堂書店。
- 橋本武久 [2008]『ネーデルラント簿記史論—Simon Stevin 簿記論研究—』同文館出版。
- 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 第壹輯』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巻第1号, 51-59頁; 第1巻第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)。
- 久野秀男 [1979]『英米(加)古典簿記書の發展史的研究』学習院。
- [1992]『會計制度史比較研究』学習院大学
- 土方 久 [2005a]「フッガー家の會計と複式簿記の伝播—ドイツ會計史—」, 平林(編著) [2005], 36-52頁。
- [2005b]『複式簿記の歴史と理論—ドイツ簿記の16世紀—』森山書店。
- [2008]『複式簿記會計の歴史と論理—ドイツ簿記の16世紀から複式簿記會計

- への進化―』森山書店。
- [2012]『複式簿記生成史の研究―ドイツ固有の簿記とイタリア式簿記の交渉と融合―』森山書店。
- 平村喜博 (編著) [2005]『近代会計成立史』同文館出版。
- 茂木虎雄 [1953]「ウルフ會計史の周邊によせて―A.H. Woolf: A History of Accountants and Accountancy の紹介を中心として―」立教大学經濟學研究, 第6巻第2号, 143-157頁。
- [1969]『近代会計成立史論』未來社。
- 森田熊太郎 [1912]『新簿記理法之研究』前川書店。
- 吉田良三 [1910]『會計學』同文館。
- 渡邊鐵藏 [1916]「會計發達畧史」國家學會雜誌, 第30巻第11号, 87-101頁。
- [1917a/1917b/1917c/1917d]「會計士制度ノ沿革竝ニ諸國ニ於ケル現状 (其一) ~ (其四)」國民經濟雜誌, 第22巻第2号, 61-75頁; 第22巻第3号, 95-104頁; 第22巻第2号, 65-73頁; 第22巻第3号, 59-73頁。
- [1922]『商事經營論』修文館。
- 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.
- 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.
- [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)。
- Brown, R. [1897], "Parish Council Accounts and Their Audit," *The Accountants' Magazine*, Vol.I, No.2, pp.90-105.
- [1898], "Farm Accounts," *The Accountants' Magazine*, Vol.II, No.20, pp.562-

583.

- [1904], “The Form of Revenue Accounts and Balance-Sheets, and the Use of Percent-ages in Connection Theirwith,” *The Accountants’ Magazine*, Vol. VIII, No.73, pp.145-159 (reprinted in Lee (T) (ed.) [1984], pp.123-142).
- (ed.) [1905], *A History of Accounting and Accountants*, Edinburgh.
- [1906a/1906b], “Editorial: Edinburgh University and Accounting Students,” *The Accountants’ Magazine*, Vol.X, No.96, pp.287-290; Vol.X, No.100, pp.523-526. (*1)
- [1908a], “Life Assurance Book-keeping,” *The Accountants’ Magazine*, Vol. XII, No.114, pp.198-210.
- [1908b] “Editorial: The Twenty-First Annual Meeting of the American Association of Public Accountants: Impressions of a Visitor,” *The Accountants’ Magazine*, Vol.XII, No.120, pp.552-559. (*1)
- [1911], “The Duties of a Secretary,” *The Accountants’ Magazine*, Vol.XV, No.144, pp.185-194.
- [1914a], “The War and Its Effects,” *The Accountants’ Magazine*, Vol.XVIII, No.179, pp.522-527.
- [1914b], “Arabic Numerals,” *The Accountants’ Magazine*, Vol.XVIII, No.180, pp. 584-585.
- Brown, R.G. and K.S. Johnston [1963], *Paciolo on Accounting*, New York.
- Bywater, M.F. and B.S. Yamey [1982], *Historic Accounting Literature: a companion guide*, London.
- 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 : jeremycripps.com/docs/Summa.pdf) (最終閲覧日:2019年1月26日).
- Crivelli, P. [1924], *An Original Translation of the Treatise on Double-Entry Book-keeping by Frater Lucas Pacioli*, London.
- Defoe, D. [1727a/1727b], *The Complete English Tradesman*, . . . , Vols.I & II, 2nd ed., London (Reprinted ed., New York, 1969).
- De Roover, R. [1956], “Accounting prior to Luca Pacioli according to the Accounts-books of Medieval Merchants,” in Littleton and Yamey (eds.) [1956], pp.114-174.

- Fogo, J.R. [1897], "The Audit of the Accounts of Police Burghs," *The Accountants' Magazine*, Vol.I, No.7, pp.418-435.
- [1898a], "The History of Book-keeping," *The Accountants' Magazine*, Vol. II, No.16, pp.328-337.
- [1898b], "Burgh Loans and Burgh Audits," *The Accountants' Magazine*, Vol.II, No.17, pp.380-386.
- [1901], "Town Council Audits," *The Accountants' Magazine*, Vol.V, No.46, pp.292-310.
- [1910], "Some Notes on the Recent Depreciation of Gilt-Edged Securities," *The Accountants' Magazine*, Vol.XIV, No.137, pp.345-353.
- [1914], "The Balances on a School Board Account," *The Accountants' Magazine*, Vol. XVIII, No.175, pp.278-285.
- [1919a], "Falling Prices," *The Accountants' Magazine*, Vol.XXIII, No.223, pp.132-145.
- [1919b], "Correspondence. Falling Prices," *The Accountants' Magazine*, Vol. XXIII, No. 228, pp.438-439.
- [1921a], "Inflation and Deflation," *The Accountants' Magazine*, Vol.XXV, No.245, pp.268-276.
- [1921b], "Inflation and Deflation (Continued)," *The Accountants' Magazine*, Vol.XXV, No.246, pp.356-364.
- 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. [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.
- 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 (Reimpression, Vesoul, 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 近代会計学』雄松堂書店).
- [1924], "An Historical Defense 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.
- Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS) [1984], *A History of Chartered Accountants of Scotland: From the Earliest Times to 1954*, New York.
- 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.
- 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.
- Kojima O. and B.S. Yamey (eds.) [1975], *A notable and very excellent worke 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.
- Lane, F. [1941], *Andrea Barbarigo: Merchant of Venice 1418-1449*, Baltimore.
- [1945], "Venture Accounting in Medieval Business Management," *Bulletin of the Business Historical Society*, Vol.XIX, No.5, pp.164-173.
- Lee, G.A. [1973], "The Florentine Bank Ledger Fragments of 1211: Some New Insights," *Journal of Accounting Research*, Vol.XI, No.1, pp.47-61.
- [1994], "The Oldest European Account Book: A Florentine Bank Ledger of 1211," in R.H. Parker and B.S. Yamey (eds.) [1994], *Accounting History: Some British Contributions*, London, pp.160-196.
- Lee, T.A. (ed.) [1984], *Transactions of the Chartered Accountants Students' Societies of Edinburgh and Glasgow: A Selection of Writings 1886-1958*, New York.
- (ed.) [2014], *Shaping the Accountancy Profession: The Story of Three Scottish Pioneers*, Reprinted ed., London (Original ed., New York, 1996).
- 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).
- and B.S. Yamey (eds.) [1956], *Studies in the History of Accounting*, London.

- Mellis, J. [1588], *A briefe instruction and maner how to keepe bookes of Accompts after the order of Debitor and Creditor*....., 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 Debiteur and Crediteur*....., London.
- [1569], *The Pathe waye to perfectenes, in th'accompte of Debiteur and Crediteur*....., London.
- Penndorf, B. [1913], *Geschichte der Buchhaltung in Deutschland*, Leipzig.
- [1933], *Luca Pacioli: Abhandlung über die Buchhaltung 1494*, Stuttgart.
- Smith, J.T. (J.T.S.) [1918], "Richard Brown (Obituary)," *The Accountants' Magazine*, Vol. XXII, No.217, pp. 279-286 (reprinted in Lee (T) (ed.) [1984], pp.113-120). (*2)
- 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 Yamay (eds.) [1956], pp.175-184.
- Walker, S.P. [1988], *The Society of Accountants in Edinburgh, 1854-1914: A Study of Recruitment to a New Profession*, New York.
- 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 (訳) [1947]『ウルフ 古代會計史』邦光堂書店; 同 (訳) [1954]『ウルフ 古代會計史』(中経文庫) 中央経済社; 片岡義雄・片岡泰彦 (訳) [1977]『ウルフ 會計史』法政大学出版会).
- Worthington, B. [1895], *Professional Accountants: An Historical Sketch*, London.
- Yamey, B.S. [1947], "Notes on the Origin of Double-Entry Bookkeeping," *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.

- [1956], "Introduction," in Littleton and Yamey (eds.) [1956], pp.1-13.
- [1963], "A Survey of Books on Accounting in English, 1543-1800," in Yamey *et al.* [1963], pp.155-179.
- [1967], "Fifteenth and Sixteenth Century Manuscripts on the Art of Bookkeeping," *Journal of Accounting Research*, Vol.V, No.1, pp.51-76.
- [1975a], "The Authorship 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.
- [1977], "Some Topics in the History of Financial Accounting in England, 1500-1900," in W.T. Baxter and S. Davidson (eds.) [1977], *Studies in Accounting*, London, pp.11-34.
- [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.

<文献目録>

- 渡邊 泉 [1983]「イギリス古典簿記書文獻目録(1543年～1843年)」, 渡邊 泉 [1983]『損益計算史論』(付録), 森山書店, 241-250頁。
- American Institute of Accountants [1919], *American Institute of Accountants Library Catalog*, New York.
- 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.
- Brown, R. [1897], "The Bibliography of Book-keeping," *The Accountants' Magazine*,

- Vol. I, No.9, pp.568-573.
- [1898], “The Bibliography of Book-keeping—II,” *The Accountants’ Magazine*, Vol. II, No.14, pp.220-223.
- [1901], “The Bibliography of Book-keeping—III,” *The Accountants’ Magazine*, Vol.V, No.45, pp.240-248.
- (comp.) [1905], “Bibliography of Book-keeping: A Chronological List of Printed Books on Book-keeping up to the Year 1800,” in Brown (ed.) [1905], pp.343-360 (Appendix No.I).
- 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., (Compiled by J. Price-Jones, and Annotated by R.H. Parker), Edinburgh.
- (ICAS) [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.
- 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/>)

* 1 なお、上記の〔参考文献〕中、末尾に(*1)を付した2編の論稿は、Thomas A. Lee の編著書 (*Shaping the Accountancy Profession: The Story of Three Scottish Pioneers*) に付された「文献目録」によれば、Richard Brown による著作と推定され、かつ、そのように記載されている (Lee (T) (ed.) [2016], pp.214, 229)。

- *2 また、上記の〔参考文献〕中、末尾に(*2)を付した論稿、つまり、Brownの死去に伴う追悼文の執筆者については、稿末にイニシャルで“J.T.S.”としか表記されていないが、上掲のLeeの編著書の「文献目録」によれば、具体的に“Smith, J.T.”と表記されているので、本稿でも、Leeに倣ってSの箇所に配列している(Lee (T) (ed.) [2016], p.238)。