



# 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・東奘五郎の簿記史研究について

中野, 常男

---

**(Citation)**

神戸大学経営学研究科 Discussion paper, 2013・35

**(Issue Date)**

2013-10

**(Resource Type)**

technical report

**(Version)**

Version of Record

**(URL)**

<https://hdl.handle.net/20.500.14094/81005379>



Graduate School of  
Business Administration

KOBE  
UNIVERSITY



ROKKO KOBE JAPAN

2013-35

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——

中野 常男

Discussion Paper Series

# 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——

中野 常男

海野力太郎（1861～1944）は、わが国における会計史研究の先駆者であり、わが国に洋式簿記（特に複式簿記）が本格的に導入されて間もない時期に出版された彼の著書『簿記學起原考』（1886）は、会計の歴史を専門的に論じた単行書として、イギリスで刊行された Benjamin F. Foster の *The Origin and Progress of Book-keeping*（1852）に次ぐ、世界で第二番目のものと位置づけられる。

本稿では、一次史料の蒐集と分析が容易でなかった時代に、海外の先行研究に依拠するものではあったが、わが国における会計史研究の先駆的業績とされる海野の簿記史研究について考察する。同時に、彼に先行して簿記史にかかわる論稿を公表した曾田愛三郎、逆に、曾田や海野の著作に遅れるが、簿記の歴史について会計の専門的研究者による最初の論稿を著した東夷五郎の業績についても検討を行い、わが国の会計史研究の黎明期における状況を明らかにすることにしたい。

キーワード 会計史、簿記史、複式簿記、海野力太郎、曾田愛三郎、東夷五郎

- I 開 題：「会計」の起源と会計史研究の嚆矢
- II わが国における会計史研究の萌芽
- III ベックマンの簿記史研究：「イタリア式簿記」
- IV 曾田愛三郎の簿記史研究：「記簿法」
- V 海野力太郎の簿記史研究：『簿記學起原考』
  - V. 1 序文（田口卯吉）
  - V. 2 例言・引用書目等
  - V. 3 本文
- [補論] 「簿記法の起源」（『實用簿記法』）
- VI 東夷五郎の簿記史研究：「簿記の起源及沿革」と「簿記法古代の沿革」
  - VI. 1 東夷五郎の略歴と主要著作
  - VI. 2 「簿記の起源及沿革」（『新案詳解 商業簿記』）
  - VI. 3 「簿記法古代の沿革」（『商業會計 第壹輯』）
- VII 結 語

## I 開 題 : 「会計」の起源と会計史研究の嚆矢

「会計」を財の記録とそれに基づく管理と定義するならば、歴史研究の対象としての「会計」は、いつ頃その最初の証跡 (evidence) を見出すことができるのであろうか。

Arthur H. Woolf の *A Short History of Accountants and Accountancy* (1912) は、会計の通史に関する古典的著作の一つとして挙げられるが、その「序論」(Introduction) の中で、彼は、次のように述べている。

「会計 (accountancy) の歴史は概して文明の歴史である。高度の発展段階に到達した国民は、いずれも広範囲な商業方式を営んだことをわれわれは知っている。ところで、商業は正確な会計を行うべき多少精巧な方法なしには、これを築き得ないことは明白である。それゆえに、会計は文明の進歩と手をたずさえて来たことになる。……これは、会計の歴史の研究が極めて興味深く、かつ貴重となる理由である。このことは、単に自己の生活の大部分を占める科学 (science) の歴史に関して、何かを知ろうと欲する会計学者 (accountants) 自身にとって重要であるばかりでなく、人類の進歩発達の過程に興味を有するすべての人々にとってもまた重要である。

まことに会計は時代の鏡 (the mirror of the age) であって、このなかに、われわれは、国民の商業史および社会状態の多くの反映を見る。われわれの研究過程において、会計は文明と相並んで進歩し、かつ社会によって達せられた文化と発達の程度が高いほど、その会計方法が一層精巧であることが知られて来るであろう。……」<sup>(1)</sup>

この Woolf の著作は、その標題から示唆されるように、まさに勃興期にあった「会計士」(accountants) と「会計専門職業」(accountancy) の由来を古代社会から歴史的に跡づけ、それらの存在意義を社会に強く訴求することを意図しており、上掲した彼の文言も、当時としてきわめて大上段に振りかぶったものと捉えることができる。しかし、近年の古代史研究、特にメソポタミア史 (シュメル史) の研究成果は、会計記録の必要性から文字 (具体的には楔形文字) が誕生したこと、そして、「会計」は人間の営む本源的行為として文字の誕生を見る以前から実践されていたことを明らかにしている<sup>(2)</sup>。その意味において、先に引用した Woolf の文言もあながち誇張ではなかったと言えよう。

上述のように、「会計」の歴史が古代社会に遡ることができるとして、では、「会計」の歴史に対する関心とこれにかかわる叙述が文献上現れるのはいつ頃のことであろうか。

イギリスで刊行された会計関係の文献から見る限り、17世紀前半の代表的簿記書である Richard Dafforne の *The Merchants Mirrour* (1635) がその嚆矢と考えられる。彼の簿記書

には、わずか1頁ではあるが、“Opinion of Book-keepings Antiquity”と題された論稿が含まれており、そこでは複式簿記の起源が古代のギリシヤやローマに遡ることができるという見解が提示されていたのである<sup>(3)</sup>。

また、19世紀初頭に出版された簿記書、例えば、Patrick Kelly の *The Elements of Book-keeping* (1801) には“A Short History of Book-keeping”, Frederick W. Cronhelm の *Double Entry by Single* (1818) には“Sketch of the Progress of Book-keeping”という、彼らの簿記書全体から見れば紙幅のごく一部を割いた短い論稿にすぎないが、それぞれ簿記の歴史に関する叙述が含まれていた<sup>(4)</sup>。

彼らの論稿に続いて、19世紀中葉に至り、Benjamin F. Foster の *The Origin and Progress of Book-keeping* (1852) が登場する。同書は、その標題中に“An Account of All the Works on this Subject, Published in the English Language, from 1543 to 1852, with Remarks, Critical and Historical”<sup>(5)</sup>と記されているように、Foster が蒐集した英語による会計関係の文献のうち、Dafforne の *The Merchants Mirror* をはじめとして、主要な簿記書9点の解説を中心とする書誌学的内容のものであった。しかも、その本文も、文献リスト等を除けば、わずか22頁にすぎなかったが、単行書として、「会計」の歴史を初めて専門的に論じたという点で、会計史研究の歴史上、象徴的な著作であった<sup>(6)</sup>。

上掲の Foster の著作はもとより、Kelly や Cronhelm の論稿においても複式簿記を解説した最初の論稿の著者として Luca Pacioli<sup>(7)</sup> の名前が記されており、このことから19世紀初頭には Paciolo の数学書 *Summa de Arithmetica Geometria Proportioni et Proportionalita* (1494) (わが国ではしばしば『スムマ』と略称される) と、そこに収録された「簿記論」(Particularis de Computis et Scripturis) の存在が十分に認識されていたことがわかる<sup>(8)</sup>。

Paciolo の「簿記論」は *Summa* 刊行当時の中世イタリア語で著述されていたが、19世紀後半に入ると、これを各国現代語に翻訳しようとする試みが現れる。例えば、ドイツの Ernst L. Jäger (*Lucas Pacioli und Simon Stevin* (1876)), イタリアの Vincenzo Gitti (*Fra Luca Paciolo, Tractatus de Computis et Scripturis* (1878)), チェコの Karel P. Kheil (*Luca Pacioli, Traktát o úč entnictví z roku 1494* (1894)) らの試みである。「パチョーロ簿記論の19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もなうことが、もって生まれた性格のようでもあった。……」<sup>(9)</sup>と指摘されるように、ようやく19世紀後半に至り会計史に関する先駆的研究が現れてくるのである。

しかしながら、Paciolo の「簿記論」の現代語訳と異なる、「会計」の通史的著作の出現は20世紀に入ってからのことである。例えば、Richard Brown の編著になる *A History of Accounting and Accountants* (1905) (以下、「ブラウンの会計史」と表記する) を待たなければならない。同書の「序文」(Preface) には、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ついての十分かつ信頼に足る歴史」(a full and

faithful history of an important profession) を作成することに努めたと記されており<sup>(10)</sup>, また, 実際に, 同書の前半では監査と簿記を中心とする「会計」(accounting)の歴史が叙述される一方で, 後半においては前半とほぼ同等の頁数を費やして「会計士」(accountants)の歴史的叙述が展開されていた。これらを考え併せるならば, 「ブラウンの会計史」は, 会計とこれに携わる専門職業人の歴史を叙述することにより, 本稿の冒頭で言及した Woolf の著作と同様に, まさに勃興期にあった会計専門職業の存在意義を社会に強く訴求することを意図していたものと解される。

この「ブラウンの会計史」以降, 簿記の歴史を中心とする個別テーマの考察とともに, 通史的叙述を試みた会計史の著作が徐々に登場することになるが<sup>(11)</sup>, その中において本格的な会計史研究の古典と位置づけられるのは, Ananias C. Littleton の *Accounting Evolution to 1900* (1933) である。彼は, この著作の末尾を, 次のような言葉で結んでいる。すなわち,

「……光ははじめ十五世紀に, 次いで十九世紀に射したのである。十五世紀の商業と貿易の急速な発達にせまられて, 人は帳簿記入 (account keeping) を複式簿記 (double entry bookkeeping) に発展せしめた。時うつって十九世紀にいたるや当時の商業と工業の飛躍的な前進にせまられて, 人は複式簿記を会計 (accounting) に発展せしめたのであった。……」<sup>(12)</sup>

Littleton 以前の (あるいは彼以後も) 多くの研究者は, Paciolo の「簿記論」が出版された15世紀 (ないしその前後の時期) における複式簿記の生成と発達の過程に目を向けることがほとんどであった。これに対して, Littleton の会計史研究上の特徴は, それまでの <会計史 = 簿記史 (= 複式簿記史) > という段階から脱却し, 15世紀の分析を中心とする「複式簿記の生成と発展」(The Evolution of Double-Entry Bookkeeping) とともに, 「簿記より会計学への発展」(The Expansion of Bookkeeping into Accountancy) が展開される19世紀にも研究の光を投げかけることにより, 従来の <簿記史> を包摂しつつ, しかし, これを超えた, 本来の意味での <会計史> の叙述を企図した点にある<sup>(13)</sup>。

そして, 彼の19世紀分析の対象として取り上げられた主題こそが, 資本主理論 (または資本主主体説) (Proprietorship Theory of Accounts) と企業主体理論 (または企業主体説) (Entity Theory of Accounts) という会計理論であり, また, 株式会社をめぐる会計問題 (端的には配当可能利益の計算), 減価償却, 会計監査, 原価会計等々であり, これらの論点の歴史的考察が企図されたのである。

Littleton の著作において初めて, それまでの簿記史, 特に複式簿記の生成発達史を超える, 社会経済的環境をふまえた「会計」の歴史的叙述が展開されたのである。ここに, 会計史はその学問的体系を備えるに至ったと言えよう。

## Ⅱ わが国における会計史研究の萌芽

では、わが国では、「会計」の歴史に関する叙述はいつ頃から見られるようになるのであろうか。おそらく、それは複式簿記に代表される洋式簿記の本格的導入の時期とほぼ符合するように思われる。

わが国においても、例えば、江戸時代、特に17世紀後半以降の大商人（大店）にあっては、西洋式（イタリア式）の複式簿記ではないが、それぞれの商家が固有の簿記法（「和式帳合法」）を創造しており、その中には、多数の帳簿を用いて記録・計算を行い、これをまとめて貸借対照表と損益計算書に相当する決算書類を作成するという、「多帳簿制複式決算簿記」と称されるような高度な簿記法を独創的に開発・運用していた大商人も存在した。しかしながら、欧米に見出されるような、Paciolo の「簿記論」、あるいは、それ以降に出版された簿記書に相当する簿記の解説書があったわけではなく、一般には商家の秘密主義に妨げられて、個々の商家固有の簿記の知識が相互に啓発ないし共有される機会はなかったと言われる<sup>(14)</sup>。

このような状況から一変して明治期に入ると、「文明開化」という言葉に代表される欧化政策の下で、在来のわが国固有の簿記法に代えるべく、複式簿記をその典型例とする洋式簿記の導入が図られる。

文献史的に見れば、近代的銀行の嚆矢となる第一国立銀行の設立・開業とともに、1873年に、当時の大蔵省より銀行簿記の統一マニュアルとして刊行された『銀行簿記精法』（全5分冊）が、わが国における最初の複式簿記解説書とされる。同書は、大蔵省のお雇い外国人であった Alexander A. Shand が講述し、海老原済と梅浦精一が邦訳したものである。同じ1873年には、福澤諭吉の邦訳（翻案）になる『帳合之法』（全4分冊）のうち、初編（2分冊：巻之一・巻之二）も刊行される。ただし、初編は単式簿記（「略式」）を解説したものであり、複式簿記（「本式」）を解説した二篇（2分冊：巻之三・巻之四）の刊行は翌1874年となる。また、当時の文部省からも、1872年の「學制」（教育法令）の公布に伴い、国定教科書として、小林儀秀による邦訳簿記書『馬耳蘇氏記簿法（1875）』（全2分冊）と、同じ小林による『馬耳蘇氏複式記簿法』（1876）（全3分冊）が相次いで刊行される。このうち、前者が単式簿記を、後者が複式簿記をそれぞれ解説している<sup>(15)</sup>。

洋式簿記（特に複式簿記）は、上掲のような啓蒙的・教育的な邦訳簿記書の刊行等を通じて、その本格的な導入が図られるのであるが、これらの邦訳簿記書の刊行とほぼ時を同じくして曾田愛三郎（編輯）『學課起源畧説』（1878）が出版される。この著作は、明治初期当時の新しい諸学科の起源を外国の文献を基に解説した便覧的小冊子であり、その中で、曾田は、「記簿法 Book-Keeping」（以下、「記簿法」と略記する）」という項目において、

簿記の歴史を叙述していた。したがって、曾田の「記簿法」は、会計、特に簿記の歴史を論じたわが国で最初の著作とすることができる。ただし、それは、紙幅が3頁強のきわめて簡単な内容のものであった<sup>(16)</sup>。

しかも、曾田の「記簿法」については、彼自身の創意に基づくと言うよりは、ドイツの官房学者であった Johann Beckmann の論文集 *Beyträge zur Geschichte der Erfindungen*, 特にその英訳版 *A History of Inventions, Discoveries, and Origins* に含まれた簿記の歴史を叙述した項目 (“Italian Book-keeping”) の全訳またはほとんど全文の訳であるとも言われる<sup>(17)</sup>。

このような曾田の先駆的著作に対して、複式簿記の起源や沿革を専門的に論じたわが国で最初の本格的な著作、そして、会計史研究に関する単行書としては、本稿の I で論及したイギリスの Foster の著書に次ぐ世界で第二番目のものと位置づけられるのが、海野力太郎(纂譯)『簿記學起原考』(1886)である<sup>(18)</sup>。海野の著作は、当時の慣習にしたがい個々原書の名前を掲げその引用頁を明記することはしていないが、同書の「引用書目」に示されるように、多くの欧米文献に基づき纂訳されたものである。しかし、その主要な底本となったのは、先の曾田の論稿の場合と同様に、上掲の Beckmann のそれであったと言われる。すなわち、海野は、曾田の『學課起源畧説』(特に「記簿法」)が存在することを知らずに、自ら Beckmann の英語版を見出しその大半を引用したと指摘されるからである<sup>(19)</sup>。

それゆえに、以下では、まず、海野の『簿記學起原考』のみならず、曾田の先駆的著作である「記簿法」にも大きな影響を及ぼしたとされる Beckmann の簿記史に関する論稿について、その叙述するところを英語版所収のものに依拠しつつ考察することにしたい。

### Ⅲ ベックマンの簿記史研究：「イタリア式簿記」

Johann Beckmann (1739～1811) は、ゲッティンゲン大学で45年間にわたり経済学の教授を務めていた<sup>(20)</sup>。彼の *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と言うべき論文集であり、官房学者であった Beckmann が、文献学的見地に加え、当時の科学からできる最大の実証的見解をもって、自然科学的な技術の発明・発見のみならず、為替手形、保険、年金、さらに、孤児院や病院などの社会的制度の起源に至るまでの歴史を網羅し、25年という長い期間をかけて分冊形式で刊行し続けたものである<sup>(21)</sup>。この論文集の英語版は、1797年に *A History of Inventions and Discoveries* という標題で初版が刊行された後、版を重ねて、1846年には改訂・増補された第四版が *A History of Inventions, Discoveries, and Origins* という標題で出版されている(以下では、主として英語版の第四版を考察対象とする)<sup>(22)</sup>。



簿記の歴史は、上記の Beckmann の論文集では、「イタリア式簿記」（ドイツ語版の原著の標題は“Vom Italienischen Buchhalten”，英語版のそれは“*Italian Book-keeping*”）という項目で取り上げられており、しかも、これは、彼の論文集の中で歴史的考察が加えられている多数の項目のうち一番最初に取り上げられている<sup>(23)</sup>。

彼の「イタリア式簿記」で解説されている簿記の歴史は、概略、次のとおりである（以下、本節において「」付きで引用している文言（振り仮名を含む）はすべて特許庁内技術史研究会による邦訳書（『西洋事物起原』）の表記に拠っている。また、[ ]内はすべて筆者が追記したものである）。

Beckmann は、まずこの論稿の冒頭において、「イタリア式簿記を修得した人ならば、それが商人にとってじつに役に立つ独創的な方法の発明であり、また商業を発展させ、商取引を促進するのに貢献してきたのを認めるはずである。……」<sup>(24)</sup>と述べ、イタリア式簿記（＝複式簿記）が商業の発展に対して果たした役割を高く評価している。

次に、彼は、「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、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といっしょに借用したということである。」<sup>(25)</sup>と記し、その名称や用語から、複式簿記がイタリアに起源を持つこと、そして、イタリアが東インド貿易の中心であったとき、複式簿記はかかる貿易関係を通じイタリアから他国に伝播していったと説いている<sup>(26)</sup>。

Beckmann はまた、Matthieu de la Porte<sup>(27)</sup> の文言、つまり、「一四九五年頃に、イタリアの修道士ルカ（Luc）〔ドイツ語版では“Luc”，英語版では“Luke”と表記〕<sup>(28)</sup>が、母国語で簿記に関する論文を出版した。彼は、私がこの主題に関して知っている最も古い著者である」<sup>(29)</sup>を引用して、第1節で言及した Kelly や Cronhelm と同様に、複式簿記を解説した世界最初の印刷文献の著者として、「イタリアの修道士ルカ」、つまり、Paciolo の名前について言及している。

同時に、彼は、Adam Anderson<sup>(30)</sup> の文言、つまり、「おそらく、この複式簿記勘定（*double-entry accounts*）という方法はイタリアのいずれかの商業都市で起こったか、少なくともそこで復興したものであろう。この複式簿記法の発祥の地は、代数学が教えられていた頃のヴェネチアかもしれない。この代数学の原理が複式簿記、すなわち商人の収支計算書（*merchants' accounts*）と呼ばれるものの起原であるように思われる。ルカス・デ・ブルゴ（Lucas de Burgo）という修道士が西暦一四九四年にヴェネチアにおいて代数学に関する著書を出版した最初のヨーロッパ人であるといわれている。」<sup>(31)</sup>を引用することにより、複式簿記がイタリアに起源を有すること、特に当時に代数学が教授されていたヴェネツィア

がその発祥の地であるかもしれないこと、代数学の原理が複式簿記の根源にあること、そして、「ルカス・デ・ブルゴ」、つまり、Paciolo が代数学（そして、複式簿記）に関する著書を出版した最初のヨーロッパ人であることを説いている。

次に、Beckmann は、イギリスに目を転じて、イギリス人自身の創意に基づく複式簿記の解説書を同国で最初に著した James Peele に論及する。すなわち、彼は、Anderson の文言を再び引用し、「……イギリスで出版された複式簿記に関する説明が載っている最も古い本……、この本 [*The Pathe Waye to Perfectnes*] は……一五六九年にロンドンで出版された。その著者は、レームス・ピール (Lames Peele) [正しくは“James Peele” (ドイツ語版では“James”, 英語版では“James”と表記)<sup>(32)</sup>] という人で、この本の序文において彼が複式簿記の技術を多くの商人たちに教えたと述べている。さらに、この複式簿記の技術は、当時のイギリスでは新しいものであったことは確かであるが、他の国々では古くから実施されていたとも述べている。……」<sup>(33)</sup> と記している。

ただし、彼は、上記の Peele の簿記書について、「アンダーソンならば単式簿記と複式簿記との相違に気づかないはずがないと考えてよいであろうが、彼は、ピールが単式簿記ではなく、複式簿記を教えたのだと信じさせてくれるような事柄を、何も示していない。……」<sup>(34)</sup> とも記している。もっとも、ここで言及されている Peele の1569年の簿記書は実際に複式簿記の解説書であったのであり、しかも、彼は、当該簿記書を刊行する以前の1553年に既に別の複式簿記の解説書 *The Maner and Fourme* を刊行していたのである<sup>(35)</sup>。

続けて、Beckmann は、Joseph Ames<sup>(36)</sup> の著作 [*Typographical Antiquities* (1749)] に拠って、「……この著作中 (四一〇頁) ……には、簿記についてのさらに古い論文の説明がある。この論文は、『借方と貸方の原則により、どのように帳簿をつけるか、さらに、記憶帳 (memoriall), 仕訳帳 (journal), 元帳 (leager) と名づけられた三冊の帳簿に分割できる適当な収支計算書 (accompts) についての簡単な知識と方法』……という題目である。これは新たに、ジョン・メリス [John Mellis] という学校の教師によって増補と解説がなされ、一五八八年、……ロンドンにおいて出版された。メリスは、この本 [*A Briefe Instruction*] の序文において、彼はこの論文を再発行したにすぎず、ヒュー・オールドキャスル [Hugh Oldcastle] という名の学校教師によって、一五四三年ロンドンですでに発行されていると語っている。前記題目と、とくになかに出てくる三冊の帳簿からすると、私はこの著作 [*A Profitable Treatyce*] に複式簿記の真の原理が示されているのではないかと考えている。」<sup>(37)</sup> と記している。これは、イギリスにおいて、先に言及した Peele の簿記書よりもさらに古い時期に出版された複式簿記の解説書、つまり、1543年に刊行されたとされる Oldcastle の簿記書——ただし、この簿記書は現在のところ一冊も発見されていない「幻の書」であり、その内容は、これを復刻・改訂した Mellis の簿記書を介して推測されるにすぎない——の存在について指摘しているのである<sup>(38)</sup>。

また、Beckmann はドイツに目を向け、「私が現在知っている、複式簿記に関しての最

も古いドイツ人による著書は、ヨアン・ゴットリーブ (Joann Gottlieb) [正しくは“Johann Gottlieb” [ドイツ語版では“Joann”, 英語版では“John”と表記]<sup>(39)</sup>により書かれたものである。これは、……一五三一年ニュルンベルクで出版された。……<sup>(40)</sup>と述べ、Gottliebをもってドイツにおける最初の複式簿記解説書の著者と位置づけている。ただし、このGottliebの簿記書 (*Ein Teutsch verstendig Buchhalten*) は、「イタリア式簿記」(＝複式簿記)でなく、「ドイツ固有の簿記」を解説したものであり、ドイツにおける最初の複式簿記解説書は、1549年に Wolfgang Schweicker によって刊行される *Zwifach Buchhalten* を待たなければならない<sup>(41)</sup>。

さらに、Beckmann は、「十六世紀末において、イタリア式簿記が財政および公務会計 (finances and public accounts) のために用いられはじめたことは注目に値する。……」<sup>(42)</sup>と述べて、公会計 (政府会計) への複式簿記の適用例について歴史的に跡づける。具体的には、彼は、17世紀初頭のネーデルラントで刊行され、当時を代表する複式簿記の解説文献とされる Simon Stevin の「簿記論」(*Vorstelicke Bouckhouding op de Italiaensche wyse* (1607)) を取り上げている<sup>(43)</sup>。

すなわち、彼は、「……有名なシモン・ステヴァンの著作中にこの簿記の方式を見ることが出来る。これは財政に適用されるようになっており、オレンジ家 [Huis Oranje (Huis Oranje-Nassou)] のモーリス (Maurice) [Maurits van Nassau] 王子<sup>(44)</sup> が使用するために作成されたものである。……その著書は、公務会計に簿記を応用することに関するステヴァンとモーリス王子の間で行なわれた会話で始まる。この会話のなかで、ステヴァンが王子に商業簿記の原理を説明している。この話は、借方と貸方の性質と主要な収支計算書 (principal accounts) との説明に始まる。つぎに、簡単な仕訳帳と元帳が続いて載っているが、このなかにはきわめてありふれた事務処理が出てくるにすぎない。そしてその全体は、標準的な簿記に必要な他の帳簿と決算方法の説明で終わっている。モーリス王子が一六〇四年、熟練した簿記係を使い、首尾よくイタリア方式に沿って国庫収支計算書 (treasury accounts) を作成させたことは、ステヴァンが明言しているところである。……」<sup>(45)</sup>と述べている。もっとも、彼は、「……この管理がどのくらい長く続いたかは、私は知ることができなかった。」<sup>(46)</sup>とも記しているが。

続けて、Beckmann は、当該簿記法 (「領土簿記」) の概要について、次のように記している。すなわち、「……この方式においては、三人の代行者 (ministers) と三種類の異なる収支計算書 (accounts) を必要条件としている。quaestor (財務官) が領地の収入を受け取り、acceptor (収入役) が王子のその他の収入のすべてを受け取り、そして thesaurarius (出納官) が支出の管理をするのである。受取りまたは支払いを行なうすべての下級の役所は、元帳に複式記帳されるべき抜粋 (extracts) を、毎月その役所の帳簿から作成して届けなければならない。したがって、いつでも、おのおのの収入役の手にいくらぐらい残っているか、そしておのおのが借主からいくらほど集めなければならぬかがわかるのであ

る。……」<sup>(47)</sup>と。

上記の叙述からも、Beckmann が、官房学者として、複式簿記の公会計への適用について大きな関心を寄せていたことが明らかになるであろう。

彼はまた、フランスの公会計の状況についても論及している。すなわち、「フランスにおいては、公務会計に複式簿記を適用するという試みがアンリ四世 [Henri IV (在位 1589 ~ 1601)] 統治下で、また後にコルベール (Colbert) [Jean-Baptiste Colbert]<sup>(48)</sup> の下で、さらには一七一六年になって再び行なわれた……」<sup>(49)</sup> という Philipp E. Klipstein の見解を紹介している。ただし、Beckmann は、そのような企てが Henri IV の治世下等で行われたことを、Klipstein が自身の著作 (*Grundsätze der Wissenschaft Rechnungen vollkommen einzurichten* (1778))<sup>(50)</sup> を根拠に推論していることについて、「……私は、著者の語っていることがこの見解の裏づけとなるのに十分であるかどうかはわからない。」<sup>(51)</sup> とも述べている。

そして、最後に、Beckmann は、「複式記帳方式 (system of double-entry) は、今世紀初頭から数カ国の政府、とりわけオーストリア、フランスおよびオランダ政府によって採用されはじめ、かなり大きな効果をあげている。最近、イギリスでも政府機関にこれを導入しようとする試みが行なわれ、その企てが大成功したので、この方式はたぶん、広く使用されるようになるだろう。」<sup>(52)</sup> と記して、彼の論稿を結んでいる。

以上、本節で取り上げた Beckmann の「イタリア式簿記」という、複式簿記の歴史を論じた論稿に見出される大きな特徴は、イタリアにおける複式簿記の生成と他国への伝播に関する叙述とともに、当該項目全体に充てられた紙幅の、およそその半分が複式簿記の公会計 (領土管理) への適用に関連する叙述に向けられていることである。既述のように、彼の論文集における発明・発見が、自然科学的なものに限定されず、為替手形、保険や年金、さらに、病院や孤児院などの社会的制度を含めた、広汎な事物の起源を対象とする中で、「イタリア式簿記」の歴史叙述においても、商業技術としての側面だけでなく、行政制度 (公会計) への適用という側面にも言及されている点に、当時の官房学者としての Beckmann の関心が顕著に現れているものと考えられる。

ただし、Beckmann の論稿は、上記のように、文献史的考察に基づく簿記書やその著者たちの羅列・列挙にとどまっており、Stevin の「領土簿記」に関するわずかな言及を除けば、個々の簿記書の具体的内容の考察にまで踏み込むことがなく、また、勘定やその組織的体系化といった複式簿記の基本構造の生成、あるいは、その後の近代化といった側面に関する論及が見られないなど、簿記の歴史という観点から見れば、その叙述内容に不十分さが残る。しかし、それは、Beckmann 自身の関心と、彼の論文集が刊行された当時の「会計」の歴史研究の状況からすればやむを得ないものと思量される。彼の論稿 (「イタリア式簿記」) は、簿記ないし会計を専門とする立場から叙述された「会計」の歴史ではなく、

あくまでも官房学者（経済学者）から見た会計史（簿記史）であったのである。

#### IV 曾田愛三郎の簿記史研究：「記簿法」

本節では、前節で検討した Beckmann の「イタリア式簿記」から大きな影響を受けたとされる曾田愛三郎の論稿、つまり、彼の『學課起源畧説』（1878）所収の「記簿法」について考察することにしたい<sup>(53)</sup>。

曾田（?～ 1891）は、松江の士族で静岡で英学を修め、はじめは某校舎において歴史・地理・化学・理学・記簿・数学等を教授した。その後、彼は、自由党系の論客として活躍し、1882年に東海暁鐘新報の記者となり、次いで日本立憲政党新聞・自由新聞・北陸新聞・あづま新聞等の記者または主筆を経て、1891年11月に自由新報（新潟）の主筆に招かれたが、同年12月に自死したとされる<sup>(54)</sup>。

以下、曾田の「記簿法」で叙述されている内容について、もっぱら前節で考察した Beckmann のそれと比較しながら、その概要を検討する（なお、本節では、原文の雰囲気伝えるため、曾田の文言（振り仮名や下線を含む）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、[ ]内はすべて筆者が追記したものである<sup>(55)</sup>）。

曾田は、まず、「記簿法」の冒頭において、「人苟モ記簿法ニ通曉セハ其創立ノ巧妙變奇ニシテ職業繁紛ノ人ニ厚益ヲ卑ヘ兼テ大ニ其貿易ヲ擴張シ其活動ヲ健全自在ナラシムルコトヲ知ルベシ……」<sup>(56)</sup>と述べて、記簿法、つまり、簿記（特に複式簿記）の持つ意義を高く評価している。

次に、彼は、Beckmann に倣い、「今記簿ノ起源ヲ討論スルニ伊太利記簿「ドピイヤスクリツラ」[Doppia scrittura]ノ名稱並ニコノ學課ニ於テ慣用シ來リテ各國土語中ニ混用シタル數語ハ以テ記簿法ノ伊太利ニ起源シテ他國ノ人民ハ當時東印度ノ貿易悉トク伊太利ニ通スルヲ以テ其商館ヨリ之ガ記簿法並ニ種々ノ簡便ナル算計法ヲ只々借用シタルニ疑ナキコトヲ証明スルニ足ル」<sup>(57)</sup>と記し、記簿（＝簿記）、特に複式簿記が、その名称や用語からイタリアに起源をもつこと、そして、イタリアが東方貿易の中心であり、イタリアとの貿易関係を通じて複式簿記が他国に伝播したことに論及している。

続けて、曾田は、Beckmann の論稿と同様に、De la Porte の文言を引用して、「……デラポルト氏曰ク千四百九十五年〔正しくは1494年〕ノ頃伊太利人ブルサー、ルーキ氏ガ國語ヲ以テ記簿法ヲ著述セシハ記簿ノ理義ニ就テ註釋ヲ下セシ歐洲最初ノ記者ナリト……」<sup>(58)</sup>と述べて、「ブルサー、ルーキ氏」、つまり、Paciolo をもってヨーロッパで最初に複式簿記を解説した人物である旨を指摘している。おそらく曾田の「記簿法」は、わが国におい

て **Paciolo** の名前に言及した最初の文献であろう。

さらに、彼は、**Beckmann** と同様に、**Anderson** の文言を引用し、「……アンデルソン氏 貿易起源史中ニ論スルコトアリ曰ク記簿複式ハ其源ヲ伊太利市府中ニ發シタルハ万々疑ナシト雖モ若シ否ラズトセハ必スヤ其隨緒ヲ此ニ續キ以テ之ヲ擴張セシモノナリ蓋シ記簿法ハ當時各種ノ代數學ヲ教授スルウイナイシ [ヴェネツィア] 於テ始メテ創造スル者ナレバ複式即チ商賣記簿法ハ必ス其源ヲ代數學ノ源理ニ取レルナリ而シ其代數學ヲ創造スルモノハ即チ桑方濟會ノ僧ランカスデバアルゴ氏ナリト氏ハ千四百年代ノ最モ博運ノ數學者ニシテ初メテアラ比亞ノ書冊ニ由テ代數學ヲ創造セシ人ナリト云フ……」<sup>(59)</sup> と記している。

すなわち、複式簿記が、当時のイタリア、とりわけ各種の代数学を教授していたヴェネツィアで創造されたものであること、複式簿記の根源は代数学の原理に則ったものであること、そして、「ランカスデバアルゴ氏」、つまり、**Paciolo** がアラビアの書物に拠って初めて代数学を創造した人物であることを説いている。もっとも、**Paciolo** の名前について、先には「ブルサー、ルーキ氏」、ここでは「ランカスデバアルゴ氏」と記し、**Beckmann** の場合と同様に、あたかも別人であるかのような表記になっている。

続けて、曾田は、**Beckmann** の行論に沿って、イギリスに目を向け、再び **Anderson** の文言、つまり、「……アンデルソン氏又曰ク余ガ筐底英國ニ於テ初メテ刊行シタル複式記簿 [原文のまま] ノ古書ヲ擁セリ (千五百六十九年龍動 [ロンドン] 刊行) 其記者ゼームスピール [James Peele] 氏ノ序ニ曰ク余ガ衆庶ノ商民ニ教授スル所ノ記簿法ハ縦ヒ英國ニ於テハ新設ニ疑ナシト雖モ此法ノ他邦ニ行ハルハコト此ニ久矣ト……」<sup>(60)</sup> を引用し、イギリスにおける最初期の複式簿記解説書の一つである **Peele** の *Pathe Way to Perfectness* に論及している。

さらに、**Beckmann** の論稿に拠り、曾田は、**Ames** の文言を引用して、「……今アムシ [Joseph Ames] ノ古書ヲ閱ミスルモピール氏ハ複式ニ就テ一モ記スル所ナシト雖モ其書四百十葉ニ於テ負債人并ニ附貸人等ガ雙方算計ヲ決セシ後備忘録日 記原簿 [振り仮名は原文のまま] ト稱スル三冊ノ賬簿ニ依リテ勘定書ヲ作爲スル所以ノ簡易規則ト題シピール氏ガ複式記簿法ヲ著述セシ前既ニ行ハレシトコロノ法ヲ記載スルモノアリ今其書名或ハ特ニ夫ノ三冊ノ賬簿ニ由テ考思スルベキハコノ書中既ニ複式記簿ノ眞理ヲ供ヘタリシコトヲ信スルニ足ル」<sup>(61)</sup> と記している。すなわち、先の **Peele** の簿記書 *The Pathe Way to Perfectnes* に先行する複式簿記の解説書 (つまり、**Oldcastle** の簿記書) の存在について言及しているのである。

上記のところまでで、「記簿法」の叙述は終わっている。すなわち、曾田は、「イタリア式簿記」で展開された **Beckmann** の所論 (さらには、彼の論稿を介しての **De la Porte** や **Anderson**, **Ames** らの著作) に依拠しつつ、その歴史叙述は、もっぱら **Beckmann** の論稿の前半部分、具体的にはイギリスに関する所論を紹介するところまでにとどまってお

り、論稿の後半部分、特に官房学者 Beckmann の特徴とも言うべき複式簿記の公会計（政府会計）への適用に関連する記述はすべて省略されている。その意味で、曾田の「記簿法」は、巷間指摘されるような<sup>(62)</sup>、Beckmann の「イタリア式簿記」の全訳またはほとんど全文の訳というにはあたらない。

では、なぜ曾田が邦訳にあたり上記の省略を行ったか、その経緯は明らかでない。しかし、曾田の『學課起源畧説』は、簿記・会計の専門書でなく、明治初期当時の新しい諸学科の起源を外国の文献を基に解説することを目的とした便覧的小冊子であり、それゆえに、彼は、「記簿法」においても、複式簿記の起源とその祖述者としての Paciolo、そして、イギリスへの伝播を中心に叙述（翻訳）することで事足りると考えたのではなかろうかと推察される。

## V 海野力太郎の簿記史研究：『簿記學起原考』

本節では、「会計」（簿記）の歴史を専門的に論じた、わが国で最初、そして、世界でも第二番目の単行書として刊行された海野力太郎（纂譯）『簿記學起原考』（1886）について考察する<sup>(63)</sup>。

海野（1861～1944）は、大和郡山の藩士の家に生まれ、三菱商業学校を卒業した後、三菱会社に会計方として入社するが、その後日本鉄道会社に転じ、さらに、逓信省鉄道局、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、その意味では、前節で取り上げた曾田と同様に、会計（ないし会計史）の専門的研究者ではなく、あくまでも実業人、強いて言えば学者的実業人であった<sup>(64)</sup>。

海野の『簿記學起原考』は、大きく五つの部分、つまり、(1) 序文（田口卯吉：漢文）、(2) 例言、(3) 引用書目、(4) 本文、(5) 跋文（推薦文）（根岸免三郎：漢文）から成っており、本文わずか39頁の小冊子であるにもかかわらず、「序文」と「跋文」を備えた本格的な構成を採っている。

以下では、まず、「序文」、および、「例言」・「引用書目」等について概観した後、『簿記學起原考』の本文を検討し、そこに見出される海野の先駆的な簿記史研究の内容を考察することにしたい（なお、本節でも、原文の雰囲気伝えるため、海野の文言（下線や傍点を含む）については、彼の表記のままに「」を付して引用している。また、[ ]内はすべて筆者が追記したものである）。

### V.1 序文（田口卯吉）

『簿記學起原考』の冒頭には、以下の「序文」が掲げられている。すなわち、

「竊考古今之變遷凡事有餘裕而後有其史人之出世也未曾有史也漸及歷年所始有言治亂興亡之蹟者學術技藝之作也未曾有史也漸及到利用始有錄起原沿革之情者人間百般事項無不皆然獨至簿記法余未聞有史云者也豈其學者考其沿革之不暇乎友人海野君近日閱諸書凡事涉簿記法者悉收拾之略成史體題曰簿記學起原考其書雖非長卷大冊以我日本之後進反着鞭歐人之前其於此學綽々乎有餘地可知也故及徵序喜題數言還之云」<sup>(65)</sup>

上掲の「序文」(漢文)は、明治期の著名な経済学者であり文明史家かつ政治家でもあった田口卯吉によるものである<sup>(66)</sup>。この「序文」、特に後半において、田口は、友人の海野が欧米の簿記書等の蒐集(收拾)に基づいて著した簿記の略史、それは『簿記學起原考』と題され、決して大著ではないが、わが国が簿記(洋式簿記)の後進国であっても、その歴史研究に関してはヨーロッパの先を行くものであると称揚し、喜んで本書の序文を著した旨を記している。かかる田口の序文は、会計史研究における本書の意義を十分に理解したものであると言えよう。

## V. 2 例言・引用書目等

『簿記學起原考』には、上掲の「序文」に続いて、次のような「例言」が示されている。すなわち、

「一 此書初テ原語ヲ拔萃シ纂メテ歐文ノ一小冊ヲ成スヲ期ス然ルニ目今我國簿記ヲ學ブ者大抵皆ナ譯本ニ據リ其原書ニ就ク者ハ實ニ二十中ノ一二ニ過ギス則チ恐ル余カ原文拔萃モ亦遂ニ世ノ眼目ヲ經ズシテ空シク塵埃ニ委シ去ランコトヲ是ニ於テ自ラ淺陋ヲ揣ラズ茲ニ其大要ヲ譯述シ以テ世ノ斯學ニ志ス者ノ一助ニ備フト云フ

一 此書簿記學起源考ヲ以テ名ク是レ通篇單ニ簿記學ノ起源及ヒ其沿革ヲ叙スルニ止マレバナリ若シ夫レ例題解式ニ至テハ則チ當サニ他日ヲ待テ詳論スル所アルベシ

一 此書記スル所一々皆ナ據ルトコロアリ然レドモ其引用書ノ如キハ悉ク之ヲ掲グルニ暇アラズ今僅カニ數種ヲ存シテ讀者ノ參考ニ供スルノミ

明治十九年九月

海野力太郎識」<sup>(67)</sup>

海野は、この「例言」において、本書編集の要旨として、(1)当初は原書を抜粋して欧文の書を公刊するつもりであったが、簿記を学ぶ者の多くは訳書に拠っており原書に拠る者は少ないので、本書でも原書の大要を訳述することで簿記を学ぶ者の一助にしたいこと、(2)本書は簿記の起源と沿革の叙述にとどまるものであること、(3)本書の叙述にはそれ



ぞれ根拠があるが、その引用文献をすべて掲げる余裕はないので、数種の文献を示して参考にと記している。

この「例言」に続く「引用書目」において、海野は、以下に掲げるように、本書を纂訳するにあたり彼が参考とした欧米文献を列挙し、それぞれの著者（编者または出版者）の名前と標題を示している。すなわち、

- |              |                                            |
|--------------|--------------------------------------------|
| 「一 リイ氏       | ユニバーサル、ジクシヨナリー、ヲフ、アーツ、サイヤンセス、エンド、リテラチュアー   |
| 一 ナイト氏       | インサイクロピヂヤ、ヲフ、ブリタニカ                         |
| 一 ダビス氏       | マゼマチカル、ジクシヨナリー                             |
| 一 メヒウ氏       | プラクチカル、ブツクキーピング                            |
| 一 ブランド氏      | エ、ジクシヨナリー、ヲフ、サイヤンス、リテラチュアー、エンド、アート         |
| 一 ビートン氏      | エ、ジクシヨナリー、ヲフ、ユニバーサル、インホルメーション              |
| 一 ルーミス氏      | ツリーチー、ヲフ、アルゼブラ                             |
| 一 カーター氏      | プラクチカル、ブツクキーピング                            |
| 一 ホルソム氏      | ロジカル、ブツクキーピング                              |
| 一 ベツクマン氏     | エ、ヒストリー、ヲフ、インベンションス、ジスコバリース、エンド、ヲルジンス      |
| 一 ハナホルド氏     | ブツクキーピング、バイ、シングル、エンタリー                     |
| 一 ジャクソン氏     | プラクチカル、システム、ヲフ、ブツクキーピング、バイ、ダブル、エンタリー       |
| 一 フリデート氏     | アンセント、ヒストリー                                |
| 一 チャンバー氏     | エ、ジクシヨナリー、ヲフ、ユニバーサル、ノーレッヂ、ホール、ゼ、ピープル       |
| 一 コーランヂ氏     | ポピュラル、エンサイクロピヂヤ                            |
| 一 イルスオース氏    | シングル、エンド、ダブル、エンタリー、ブツクキーピング、エンド、ビジ子ス、マニュアル |
| 一 トドハンター氏    | イレメンツ、ヲフ、ユウクリット                            |
| 一 リプレー及ダナ氏   | アメリカン、サイクロピヂヤ                              |
| 一 キツドル及スチーム氏 | ゼ、サイクロピヂヤ、ヲフ、エジュケーション」 <sup>(68)</sup>     |

上掲の「引用書目」に示された19冊の欧米文献のうち、簿記の解説書はその標題から推測されるように、「メヒウ氏」(Ira Mayhew)、「カーター氏」(Frederic H. Carter)、「ホルソム氏」(Ezekiel G. Folsom)、「ハナホルド氏」(Lyman B. Hanaford (and Jesse W. Payson))、

「ジャクソン氏」(George Jackson), 「イルスオース氏」(Henry W. Ellsworth) の著作(計6冊)にとどまる。他は、歴史書が、本稿のⅢで取り上げた「ベックマン氏」(Johann Beckmann (John Beckmann))のものに加えて、「フリデート氏」(Peter Fredet)の著作(計2冊)、数学書が、「ダビス氏」(Charles Davies (and William G. Peck)), 「ルーミス氏」(Elias Loomis), 「トドハンター氏」(Isaac Todhunter)の著作(計3冊)、および、辞書・百科事典が、「ライ氏」(Abraham Rees), 「ナイト氏」(Charles Knight), 「ブランデ氏」(William T. Brande (and Joseph Cauvin)), 「ビートン氏」(Samuel O. Beeton (and John Sherer)), 「チャンパー氏」(William Chambers and Robert Chambers), 「コーランヂ氏」(Leo de Colange), 「リプレー及ダナ氏」(George Ripley and Charles A. Dana), 「キツドル及スチーム氏」(Henry Kiddle and Alexander J. Schem)の著作(計8冊)である。

要するに、簿記書は19冊の「引用書目」中のわずか6冊にすぎず、もちろん会計(特に簿記)の歴史を専門的に論じた文献は1冊もない(ただし、「カーター氏」の簿記書には、「序」(Introduction)の一部に簿記の歴史が略述されている)<sup>(69)</sup>。したがって、これらの「引用書目」から簿記の歴史を叙述(纂訳)することは相当に困難な作業を伴ったであろうし、そのことが、簿記書やその著者たちの名前の羅列的叙述にとどまるという本書の限界を生み出す要因にもなったと考えられる。しかし、上掲の原書を個人で蒐集することそれ自体が容易でなかった明治期、特にその前半にあつて、海野は、上掲の欧米文献を精力的に蒐集し、これらの文献からの抜粋をもって本書の主要部分としたのである。その当時の時代環境や会計史研究の状況を考えれば、このような試みだけでも、海野の『簿記學起原考』はわが国における会計史研究の先駆的業績として十分に評価かつ尊重されるべきものと思量される。

なお、「引用書目」と「本文」との間の頁に、次のような題辞が掲げられている。すなわち、

“Knowledge is cubic, having length, breadth, and thickness.”<sup>(70)</sup>

この「知識は立体的なものであり、長さも、幅も、厚さも持っている」という文言は、海野の学問観、特に「簿記(学)」に対する彼の考え方を端的に語ったものと言えるであろう<sup>(71)</sup>。

以下、『簿記學起原考』の本文の記述内容について具体的に検討することにしよう。

### V. 3 本文

『簿記學起原考』の「本文」は、節や項などに区分されることなく、簿記の歴史が平板に叙述されている。しかし、本項では、便宜的に、その歴史叙述を七つに分け、かつ、海野による行論の前後を多少入れ替えながら整理して、考察を進めていきたい。

### V. 3. 1 刊行の言葉

海野は、「本文」の冒頭に、1頁を充てて、特に標題は付していないものの、本書刊行の事情を述べた「刊行の言葉」を記している。すなわち、

「簿記學起源考

海野力太郎 纂譯

簿記學ノ起ル其由來スル所久シ唯ダ其久シキガ故ニ人之ガ濫觴ヲ知ルモノ稀ナリ今西人簿記ヲ論スルモノ固ヨリ一ニヲ以テ數フ可カラズ而シテ其言フ所大抵皆ナ貸借ノ理ヲ説キ例題ノ式ヲ解スルニ止マリ未ダ嘗テ所謂簿記學ナルモノハ何ノ時ニ起リ何ノ人ニ成ルヲ詳ニセス是レ寧ロ流ヲ汲デ其源ヲ忘ル、モノニアラズヤ余嘗テ此ニ憾アリ自ラ揣ラズ頗ル其事ニ苦心スト雖ドモ而カモ未タ之ヲ蓋スコト能ハズ但ダ頃者諸書ヲ閱シ僅カニ其一斑ヲ窺フコトヲ得タリ依テ且ク之ヲ譯述シ以テ大方ノ高論ヲ待ツト云フ」<sup>(72)</sup>

上記の「刊行の言葉」の要旨をあえて繰り返せば、海野は、簿記（学）の歴史は長く、それゆえに、その起源（濫觴）を知るものは稀である。洋式簿記を論じて、概して貸借の原理を説き例題を解することにとどまり、簿記の起源や生成の詳細を明らかにすることができない。彼は、このことを遺憾として、諸種の文献を調査し、その一端を探ることができたので、これを訳述して大方の意見を待つことにしたいと述べている。

明治期の欧化政策の下で、輸入学問そのものであった洋式簿記（複式簿記）の導入当初の事情を考えれば、当時のわが国では洋式簿記の習得と運用に努めることに精一杯であり、簿記の歴史にまで思い及ばなかったことは想像に難くない。『簿記學起原考』は、このような状況下で試みられた会計史研究（簿記史研究）の先駆的成果であり、上記の「刊行の言葉」は、海野の会計史研究に対する意気込みをまさに反映したものと考えられる。

### V. 3. 2 複式簿記の起源と簿記理論

『簿記學起原考』の本文は、上掲の「刊行の言葉」に始まり、これに続いて、簿記の歴史に関する本来の叙述が以後38頁にわたり展開される。

海野は、まず複式簿記の起源が、古代インドやアラビア、あるいは、ギリシヤやローマに由来する等の諸説があるが<sup>(73)</sup>、しかし、「…簿記學ノ起ル遠ク上世ニ在リト雖ドモ而カモ其伊太利ニ入テ初テ具備セルコトハ蓋シ疑ヲ容レザル所ナリ……」<sup>(74)</sup>と述べている。

彼はまた、Beckmann の論稿に基づき、Anderson の説くとともに拠って、「…簿記ノ學其源ヲ伊太利ノ市中ニ發シタルコト疑フベカラズト雖ドモ若シ然ラズトセハ尚ホ此國ニ入リテ初テ其衰運ヲ挽回シタル者ニシテ即チ當時各種ノ代數學ヲ教授セシベニス府中ニ流行セシコト尤モ信スルニ足レリ而シテ所謂複式即チ商賣記簿（メルチャント、アツカオンツ）ナル者ハ其源ヲ代數學ノ定則ニ採リタルモノニシテ其始テ代數學ヲ出版セシハ則チ夫

ノ「セント、フランシス」位ノ僧リウカス、ジー、バルゴナーリト……」<sup>(75)</sup>と記している。

すなわち、海野は、本稿のIIIで考察した Beckmann の所説と同様に、複式簿記がその起源をイタリアに発すること、つまり、中世末期以来の地中海貿易により大いに繁栄したイタリア商業都市に複式簿記の起源を求める中世イタリア起源説を採ることを明らかにするとともに、イタリア諸都市の中でも、特に当時に各種の代数学が教授されていたヴェネツィアでそれが流布していたことは疑いないこと、また、複式簿記の根源は代数学の原理（定則）にあり、「リウカス、ジー、バルゴナー」つまり、Paciolo が、代数学（複式簿記を含む）の著作を初めて出版した人物である旨を指摘しているのである。

さらに、海野は、Beckmann の論稿を引用しつつ、「……簿記學ノ起源ハ「ドピイヤ、スクリツラ」[Doppia scrittura] ナル伊太利語並ニ斯學科上今日尚ホ慣用シ來リテ現ニ各國語中ニ存在セル所ノ數語ニ徴シ其正シク伊太利ニ權與セシヲ知ルベシ而シテ當時東印度ノ貿易悉ク伊太利ニ集合セシヲ以テ其他邦ノ人民ハ往々伊太利商家ニ就テ各種ノ簡便ナル計算法及ヒ所謂簿記ノ術ヲ傳承セシコト蓋シ尤モ信ズベシト」<sup>(76)</sup>と記し、「ドピイヤ、スクリツラ」という名称や用語から、複式簿記がイタリアに起源を持つこと、そして、東インド貿易の中心がイタリアであり、他国の商人はかかる貿易関係を通じて簿記の技術をイタリアから伝承したことは疑いないと述べている。

そして、彼は、「以テ簿記學ノ伊太利ニ一縁故アルヲ知ル可シ蓋シ彼ノ千五百年代ノ頃ハ伊國ノ商業尤モ隆盛ニシテ簿記ノ術マタ大ニ國內ニ流行シ夫ノベニス及ビゼノア等北部ノ諸府源ヲ伊太利至テハ即チ皆ナ競フテ之ヲ用ヒタリト云ヘリ……」<sup>(77)</sup>と述べるとともに、「引用書目」中に掲げる Peter Fredet の *Ancient History* からの文言を引用した後<sup>(78)</sup>、「……我カ簿記ノ學其源ヲ伊太利ニ發スト云フモイ誠ニ其理アルヲ見ルベシ」<sup>(79)</sup>と結んでいる。

これに加えて、海野は、Anderson の文言、つまり、「……夫レアンデルソン氏既ニ簿記學ノ原理ヲ以テ之ヲ代數學ノ定則ニ淵源セリト云ヘリ……」<sup>(80)</sup>を改めて引用しつつ、複式簿記の基本原則を代数式を用いて簡潔に解説している。これは、『簿記學起原考』の全体を通じて、簿記の原理的説明が見出される唯一の箇所である。

すなわち、「……今其所謂損益資本ノ關係及ビ貸借ノ作用ヲ觀ルニ即チ皆ナ悉ク數學上ノ文字ヲ以テ容易ニ之ヲ證明スルヲ得ベシ茲ニ其要領ヲ擧ケンニ簿記學ニ云フ所ノ開帳ノ純資本（ゼ、子ツト、ストック、エト、オープニング、ゼ、ブック）[the net stock at opening the book] ハSヲ以テ之ヲ表スベク其閉帳ノ損益（ゼ、ゲイン、エンド、ロツス、エト、クローシング、ゼ、ブック）[the gain and loss at closing the book] ハPヲ以テ之ヲ顯ハスベシ而シテ其所謂残高勘定ノ貸借ハ即チDCノ二文字ヲ以テ各之ヲ甄別スルヲ得レ簿記學ノ原理ハ之ヲ代數學ニ取ル所以ニシテ其應用ハ即チ當ニ左ノ如クナルベシ」<sup>(81)</sup>と述べて、以下に掲げる代数式を用いて複式簿記の基本原則を説明している。

S = 帳簿開始ノ純資本

P = 帳簿閉終ノ損益

D = 残高勘定ノ借方

C = 残高勘定ノ貸方

S ± P = N = 帳簿閉終ノ純資本

D - C = N = 残高勘定貸借ノ差, 即チ純資本

故ニ D - C = N

故ニ D = N + C ナリ<sup>(82)</sup>

海野は、簿記の課題を純資本（純財産）の確定計算にあると措定し、複式簿記が、純資本を計算するための二つの方法、つまり、上掲の等式のうち、(1)  $\langle S \pm P = N \rangle$  で示される方法、つまり、S（「帳簿開始ノ純資本」）にP（「帳簿閉終ノ損益」）を加減することによりN（「帳簿閉終ノ純資本」）を計算する方法と、(2)  $\langle D - C = N \rangle$  で示される方法、つまり、D（「残高勘定ノ借方」（=資産））からC（「残高勘定ノ貸方」（=実質は「貸方」のうち「帳簿開始ノ純資本」を除いた部分（=負債））を控除することにより、その差額、即ち、N（「帳簿閉終ノ純資本」）を計算する方法を包含するものであることを明らかにしている。端的に言えば、期間計算を前提として、 $\langle \text{期首資本} \pm \text{期中損益} = \text{期末資本} \rangle$  と  $\langle \text{期末資産} - \text{期末負債} = \text{期末資本} \rangle$  という二つの等式で示される、期末資本の二重計算である。

このように、簿記の目的が損益計算ではなく財産計算にあるとする観点から、複式簿記の基本原理を、財産（資本）の全体はその構成部分の総和に等しいという「均衡の原理」（Principle of Equilibrium）に基づき、代数学的な等式関係（具体的には資本等式）を用いて説明する方法は、イギリスでは既に本稿のIで論及した Cronhelm の *Double Entry by Single* (1818) に先駆的に見出されるところである。また、アメリカの簿記書でも、Thomas Jones の *The Principles and Practice of Book-keeping* (1841) では、海野が掲げる上記の二つの等式で示されるのと同様な純資本（純財産）の二重計算が複式簿記の基本命題として言及され、これに基づく二勘定分類が提示されている。また、先の「引用書目」に掲げられている Ezekiel G. Folsom の *The Logic of Accounts* (1873) では、このような純財産の二重計算が、勘定分類、そして、かかる計算を担う財務諸表の様式にまで体系づけられて解説されている<sup>(83)</sup>。損益の二重計算でない、純財産の二重計算を簿記の目的とする思考、つまり、資本主理論的勘定学説 (proprietorship theory of accounts) —— 物的二勘定系統説 (materialistische Zweikontenreihentheorie) (または純財産学説 (Reinvermögenstheorie)) のわが国への本格的導入がドイツ語圏における Friedrich Hügli や Johann F. Schär の学説の紹介を通じてであることを考えるならば、海野の所説は、その論拠がいずれに由来するのかわ

明らかでないが、彼の時代を一步抜き出した内容のものであったと言えよう<sup>(84)</sup>。

### V. 3. 3 15世紀～16世紀

海野は、Paciolo を簿記著述者の「鼻祖」として論及する。すなわち、「……然レドモ古來世ノ學者ハ概子皆ナリウカス、ジー、バルゴ（或ハリウカス、パシヲラストモ云フ）ヲ以テ我カ簿記學著述者ノ鼻祖ト爲セリ蓋シ氏ハ千四百年代ニ在テ尤モ有名ナル數學者ニシテ夫ノ亞拉比亞語ノ代數學ヲ翻譯セシハ則チマタ此人ナリト云フ氏ハ本ト「セント、フランス」位ノ僧官ニシテ伊太利國ノフローレンチン領ベルビー〔ウルビーノ（Urbino）〕公ノ采地バルゴ、エス、セーブチロ〔Borgo San Sepolcro〕ト云ヘル都邑ニ在リシヲ以テ世人ハ或ハ氏ヲ呼ブニ則チ此邑名ヲ冠セリ而シテ氏ガ簿記學ノ著述ハ實ニ千四百九十五年〔正しくは1494年〕ヲ以テ初テ世ニ出デテタリ」<sup>(85)</sup>と記している。

しかしながら、彼はまた、「佛人ラ・ポルテ〔Matthieu de la Porte〕乃チ氏ガ其著述ノ備ハラザルヲ痛論シ且ツバルゴ氏ノ前既ニ簿記ノ著述者アルヲ證明シテ曰ク千四百九十五年ノ頃伊太利ノ人ブロザー、ルーキナル者其國語ヲ以テ簿記學ノ書ヲ著ハセシモノ是レ則チ簿記學ノ主意ニ就テ初テ註釋ヲ下シタル歐洲最初ノ記者ニシテ余ガ知ル所ノ第一ノ者ナリト然レドモブロザー、ルーキノ事今之ヲ舊誌ニ求ムルニーモ記スル所ナシ乃チ知ルラ、ポルテノ言マタ未ダ蓋ク信スベカラズ……」<sup>(86)</sup>とも述べている。

前節で言及した曾田の場合と同様に、海野もまた、Paciolo の名前について、先には「リウカス、ジー、バルゴ」（または「リウカス、パシヲラスト」）、ここでは「ブロザー、ルーキ」と、あたかも別人であるかのように記しているのは興味深い。

Paciolo の「簿記論」以後、イタリアでは、Domenico Manzoni や Alvisè Casanova, Giovanni A. Moschetti らによって複式簿記の解説書が出版されるが<sup>(87)</sup>、海野はこれらの簿記書に言及するところがなく、むしろ、Paciolo の「簿記論」を継ぐものとして、ドイツの Gottlieb の簿記書を取り上げている。すなわち、「……バルゴ氏ニ繼テ又尤モ久キモノハ日耳曼〔ゲルマン〕ノゴツトリーブ氏トス蓋シ氏ノ書ハ千五百三十一年……同國ニウレンベルグ府ニ於テ出版シタル者ニシテ……」<sup>(88)</sup>と。ただし、Gottlieb の簿記書（*Ein Teutsch verständig Buchhalten*）が複式簿記を解説したものでなかったことは、既に本稿のⅢで述べたところである。ドイツにおける複式簿記の解説書は Schweicker の *Zwifach Buchhalten*（1549）の刊行を待たなければならないが、彼に関する論及は見られない。

次に、海野は、イギリスに目を転じる。すなわち、「……英國ニ於テハ則チ千五百四十二年ヒウグ、オールドカスツル〔Hugh Oldcastle〕氏龍動〔ロンドン〕府ニ於テ初テ一書ヲ印行セリ世ニ之ヲ英國最古ノ簿記書ト云ヘリ……」<sup>(89)</sup>と記し、また、「……尋テ千五百六十九年龍動ノ商人ゼームス、ピール〔James Peele〕ナル者一書ヲ印行シテ大ニ斯學ヲ唱ヘリ……」<sup>(90)</sup>と述べるとともに、「余〔Peele〕カ數多ノ商人ニ教授セシ所ノ簿記法ハ我カ英國ニ於テハ固ヨリ新規ニ属スト雖ドモ而カモ此法ノ他邦ニ行ハルハヤ既ニ久シト」<sup>(91)</sup>

と記している。

ここにおいて、海野は、イギリス最古の複式簿記解説書の著者として Oldcastle の名前を挙げるとともに、1569年に刊行された Peele の *The Pathe Waye to Perfectnes* についても論及している。ただし、Beckmann の行論に依拠しているためか、これに先行する Peele の簿記書、つまり、*The Maner and Fourme* (1553) に対する言及は見出されない。

なお、彼は、Beckmann の所説に拠って、「……アムシ [Joseph Ames] 氏ノ古書（タイポグラフィカル、アンチクイチャー [Typographical Antiquities]）ヲ按スルニピールノ事一モ記スル所ナシ然レドモ其第四百十葉ニ於テジヨン、メルリス [John Mellis] ノ著書ヲ引用シテピールノ前既ニ世ニ流行セシ法式アルヲ證明セリ蓋シ所謂メルリスノ書ナルモノハ千五百八十九年 [正しくは1588年]<sup>(92)</sup> ヲ以テ初テ世ニ出ツト雖ドモ其實ハ千五百四十三年龍動府出版ノ舊本（即チオールド、カスツル [原文のまま] 氏ノ著）ニ據テ更ニ訂正増補シタル者ナル故ニメルリスハ其巻端ニ書シテ曰ク……」<sup>(93)</sup> と記し、また、「此書ハ千五百四十三年八月十四日龍動府出版ノ舊本ヲ増補改版シタル者ニシテ固ヨリ我カ鉛槧ノ功ニ成ルモノニアラズト」<sup>(94)</sup> と述べている。

すなわち、1588年に刊行された Mellis の簿記書 (*A Brief Instruction*) は、Peele の簿記書に先行して1543年に刊行され、かつ、現在は「幻の書」となっている Oldcastle の簿記書を実質的に増補・改訂したものである旨を明らかにしているのである。

#### V. 3. 4 17世紀

16世紀に続く17世紀の簿記事情、特にイギリスのそれについて、海野は、「英國ノ龍動ノ商人ニジヨン、コルリス（或ハコリンス）[John Collins] ナル者起リ大ニ斯學ヲ振起セリ蓋シ其ノ書千六百五十二年 [正しくは1653年] 商家勘定手引書（エン、イントロダクション、ツー、メルチャント、アツカオント）[*An Introduction to Merchant Accounts* (1653)] ノ名ヲ以テ世ニ顯レタル者ニシテ實ニ英國簿記書ノ泰斗ナリ尋テ千六百八十四年アレキサンドル、リセツト [正しくは“Abraham Liset”] ノ計算家寶典（ゼ、アツカオンタント、クローセツト）[*Amphithalami, or, the Accomptants Closet* (1660)] 及ビリチャード、ダツフホルン [Richard Dafforne] ノ商人鏡（ゼ、メルチャント、ミロー）[*The Merchants Mirrour* (1635)] 等數種ノ著アリ然レドモ皆ナ遂ニ世ニ用ヒラレズシテ止ム甚タ惜ムベシ……」<sup>(95)</sup> と記すのみである。

むしろ、17世紀を代表する簿記の解説文献は、イギリスではなく、ネーデルラントに登場する。かつてのイタリアに代わりヨーロッパ経済の中心となったネーデルラントでは、既にその経済的興隆に伴って、イタリア以外で複式簿記を解説した最初の簿記書とされる Jan Ympyn の *Nieuwe Instructie* (1543) を嚆矢として<sup>(96)</sup>、海野が『簿記學起原考』で取り上げている Valentin Mennher や Nicolaus Petri (Claes Pietersz) などの簿記書が出版されている<sup>(97)</sup>。しかし、その中で最も着目すべきは、本稿のIIIで Beckmann の論稿（「イタリア

式簿記」)を検討した際に見たように、商業簿記のみならず、公会計(領土管理)への複式簿記の適用を論じた Stevin の「簿記論」(*Vorstellicke Bouckhouding op de Italiaensche wyse* (1607))であろう。

海野は、まず、「……佛蘭西[正しくはネーデルラント]ニ於テハ則チ千六百二年(或ハ云フ千六百七年)シモン、スチーブン氏(或ハシモン、スチビニウースト云フ)ノ……其書通篇複式ノ組織ヲ論ジ始ハ則チ其所謂複式ナル者ヲ政府勘定ニ適用スル利害ニ就テ之ヲ問答シ中ゴロハ則チ貸借ノ原理勘定ノ性質等各種ノ説明ヲ詳ニシ終ハ則チ仕譯及ヒ原簿ノ雛形ヲ掲ケ且ツ之ニ簡單ナル例題ヲ附シテ以テ備サニ諸帳連環ノ活用ヲ示シ併セテ其貸借平均ノ方法ヲ詳論セリ故ニ複式ノ綱領ハ略ボ此書ニ蓋セリト云ヘリ……」<sup>(98)</sup>と説いて、Stevin の「簿記論」の概要を示す。

次に、彼は、Backmann の行論に沿って、「……佛蘭西[正しくはネーデルラント]ニ於テハ千六百四年モウリス[Maurits van Nassau]親王始テ伊式ノ良法ニ頼テ大藏出納ノ計算(トリジュヤリー、アツカヤント)ヲ整理シタルモノ是レ則チ歐洲最古ノ一例ナルベシ……」<sup>(99)</sup>と記すとともに、公会計(領土管理)への複式簿記の適用を企図した手続の概要を、次のように略述している。

すなわち、「……今此ニ其法ヲ按スルニ三人ノ大臣ト三箇ノ勘定トヨリシテ成リタル者ノ如シ及チ之ヲ左ニ掲ク

- 一 ク子イストル大臣 領地租税ノ收入ヲ掌ル
- 一 アクセプトル大臣 本地租税ノ收入ヲ掌ル
- 一 セサララリウス大臣 支拂總勘定ヲ掌ル

モウリス親王カ其本属兩地ノ租税ヲ收入スルニ當テヤ即チ此ノ如ク其收入方ニ二人ノ大臣ヲ置キ又其支拂方ニ一人ノ大臣ヲ置テ以テ一州經濟ノ要路ニ當ラシメ而シテ其以下ノ属吏ニ至テハ即チ唯タニー紙ノ月表(モンズリー、イキストラクト)ヲ作テ之ヲ上局ノ長官ニ奉呈シテ一箇月間ノ共計ヲ報告セシメ以テ元簿登記ノ材料ニ充テタリト云フ……」<sup>(100)</sup>。

さらに、海野は、上記の Stevin の「簿記論」、特に複式簿記の公会計への適用に関する叙述に続けて、フランスのそれについての Beckmann の所論を紹介する。

すなわち、「……クリツプステイン[Philipp E. Klipstein]氏ハ佛國財政要覽(エン、インクワイリー、インツ、ゼ、フハイナンス、ヲフ、フランス)[*An Inquiry into the Finance of France*]ト云ヘル一書ヲ引テヘンリー四世[Henri IV (在位 1589 ~ 1601)]カ在位ノ頃頗ル其意ヲ複式ニ用ヒタルコトヲ證明セリ然ルニベツクマン氏ハ之ヲ評シテ曰ククリツプステインノ斯言未タ信ヲ措クニ足ラズト余ハ却テベツクマンノ言ヲ信ゼザルナリ何ンゾヤヘンリー四世ノ朝ニハ則チスウリー公[Duke of Sully (Maximilien de Béthune)]在テ存スレバナリ蓋シスウリー公ハ當時股肱ノ臣ニテ實ニ其一言一語能ク四世ガ心意ヲ動スノ權勢アリテ而カモ又簿記學熱心ノ政事家ナレバナリ其後コルベルト[Jean-Baptiste Colbert]公(是レマタ佛國有名ノ政事家ニシテルイス十四世[Louis XIV (在位 1643 ~ 1715)]ノ朝ニ仕



フ)ノ時ニ至テ複式採用ノ議マタ甚ダ盛ナリシト云フ」<sup>(101)</sup>と。

如上のように、海野は、複式簿記の公会計への適用に関する Beckmann の所論を、本稿のIVで考察した曾田の場合のようにまったく捨象するのではなく、基本的にこれを取り入れて叙述している。しかしながら、彼が、果たして、複式簿記の公会計の適用問題について、官房学者であった Beckmann と共通の問題意識を持って叙述していたのか否か、この点に関しては、海野の行論から窺うことはできない。

### V. 3. 5 18世紀

Beckmann の歴史考察は、既述のように、18世紀以降に及んでいない。しかし、海野は、他の文献に拠りながら、彼自身の論を展開する。そのうち、18世紀以降の簿記事情については、もっぱらイギリス（スコットランドを含む）で出版された簿記書について検討を行っている。

彼は、まず、18世紀前半の簿記書を取り上げ、「…千七百二十六年ニ至リチヤーレス、ホットン [正しくは“Edward Hatton”]ノ商人必携（ゼ、メルチャント、マゲージン）[*The Merchant's Magazine* (1726)]始テ世人ノ賛成ヲ得タリト云フ而シテホットンニ遅ル、正ニ四年（正しくは5年）ニシテ又マルコルム [Alexander Malcolm]氏ノ著述アリ其書[A *Treatise of Book-keeping* (1731)] 詠博ニシテ紙葉殆ント六百五十二及ブ學士オーガスタス、モルガン [Augustus de Morgan] 大ニ之ヲ稱セリ降テ千七百三十八年 [正しくは1736年]ニ至リ蘇格蘭ノペルス [パース (Perth)] 府ニ於テジョン、メイヤー [John Mair] 又一書ヲ印行シテ簿記學原規即チ「ブツクキーピング、メソヂダイズド」[*Book-keeping Methodiz'd* (1736)] ト名ケタリ盖シ氏ハペルス府小學 [Perth Academy] ノ教授ニシテ其書尤モ能ク當時ノ稱賛ヲ得タリ後チ屢々改版シ千七百六十八年 [正しくは1773年]ニ及テ終ニ簿記學新論（ブツクキーピング、モデルンナイズド）[*Book-keeping Moderniz'd* (1773)] ト更名セリ……」<sup>(102)</sup>と説いている。

続けて、彼は、「……メイヤー氏ト其時ヲ前後シテ譽アルモノハウエブストル [William Webster] 及ヒジェームス、トブソン [正しくは“James Dodson”] 等マタ數名アリ殊ニトブソンノ如キハ則チ簿記法精規（ゼ、メソツト、ヨブ、ブツクキーピング、レヂウスト、フロム、クラーヤー、プリンシプル）[*The Accountant, or, the Method of Book-keeping, deduced from Clear Principles* (1750)] ト云ヘル複式ノ一篇ヲ著シテ備サニ伊太利派簿記ノ至要ヲ詳論シ以テ廣ク其書ノ採ルベキヲ示セリ而シテ當時ノ商民終ニ氏カ説ヲ容ル、ノ明ナクトブソン多年ノ苦心空シク水泡ニ属セリ嘆ズベキナリ……」<sup>(103)</sup>と記している。

次に、18世紀後半に移って、「……千七百五十八年ダウン [Benjamin Donn] 氏以来 ウストン [William Weston] ヅウリング [Daniel Dowling] テイロル [William Taylor] ジルワース [Thomas Dilworth] クーク [John Cooke] セツケル [John Sedgers] 等有爲ノ諸氏相繼テ輩出シ……」<sup>(104)</sup>と述べている。

18世紀のイギリスでは、経済力の高まりとともに、Malcolm や Mair の簿記書など、イタリア式簿記の伝統をふまえつつ、これを理論的・体系的に整序した優れた内容の教科書が刊行されるようになるが<sup>(105)</sup>、海野は、これらの簿記書の内容について言及することがなく、Hatton, Malcolm, Mair, Webster, Dodson, あるいは、Donn, Weston, Dowling, Taylor, Dilworth, Sedger といった簿記書の著者たちの名前と、場合によりその標題を列挙するのみである。

ただし、海野は、18世紀末のイギリスで刊行された二つの簿記書、つまり、Benjamin Booth の *A Complete System of Book-keeping* (1789) と、Edward T. Jones の *Jones's English System of Book-keeping, by Single or Double Entry* (1796) については、多少ともその内容に踏み込んだ叙述を行っている。

まず、Booth の簿記書について、彼は、「千七百八十九年ベンジヤミン、ブース [Benjamin Booth] ナル者起レリ氏ハ本ト英國龍動府ノ商人ニシテ夙ニ意ヲ斯學ニ潜メ大ニ之ガ改良ヲ企圖シタリ嘗テ英國ニ簿記ノ良書ナキヲ嘆シテ曰ク」<sup>(106)</sup> と記し、当該簿記書の「序論」(Introduction) 中の文言を引用しつつ、「我カ國ノ如キ商業隆盛ノ土地ニシテ尚ホ未タ夫ノ商賣ノ大分部ニ應用シテ [傍点は筆者] 能ク其實際ノ活用ヲ全フスル所ノ簿記書アラザルハ誠ニ慨嘆スベキ至ナリ惟フニ是レ他ナシ今日民間梓行スル所ノ書タル多クハ所謂實際ニ明カナラザル人若クハ事業ニ經驗ナキ人ノ著述ナレバナリト」<sup>(107)</sup> と述べて、本書刊行の目的を明らかにしている。

そして、彼は、「故ニ氏カ簿記學大全 (エ、コムプリート、システム、ヲフ、ブツクキーピング) [*A Complete System of Book-keeping*] ヲ著述スルニ當テハ則チ頗ル意ヲ此ニ用ヒテ通篇ノ議論悉ク之ヲ實際ニ採リ遂ニ夫ノ仕譯日記ノ二帳ニ據テ簿記學自然ノ活用ヲ明カニシ以テ大ニ伊太利派簿記ノ面目ヲ一新セリ是レ世ニ氏ヲ稱シテ伊太利派中興ノ法主 [傍点は原文のまま] ト爲ス所以ナリ」<sup>(108)</sup> と説いている。

すなわち、Paciolo の「簿記論」以降のイタリア式簿記の伝統を継承した Mair らの教科書的簿記書に対して、Booth の簿記書は、イタリア式簿記の枠内ではあっても、それを帳簿組織の改良 (特に分割仕訳帳制 (特殊仕訳帳制) の採用等) を機軸として革新する、つまり、折からイギリスで自生的に進行しつつあった工業化 (industrialization) の流れ、いわゆる「産業革命」(Industrial Revolution) の渦中であって、従来のイタリア式簿記を大規模商業経営に適した近代的な会計記録法へ脱皮させようと企図されたものである。かかる実践的簿記書の刊行を目指した Booth について、海野は、上記のように、「伊太利派中興ノ法主」と記して、高く評価しているのである<sup>(109)</sup>。

他方、Jones は、従来のイタリア式簿記を批判し、これに代わる新たな簿記法として「イギリス式簿記」(English system of book-keeping) を提案し、当時の斯界に大きな論議を呼び起こした人物である。

この新式簿記法について、海野は、次のように述べている。まず、「……當時ブリスト

ル港ニ一ノ商人起リ大喝一聲痛ク伊太利派ノ簿記ヲ排斥シタリ是レ所謂エドワード、ヂー、ジヨンス [Edward T. Jones] ナリ蓋シジヨンスハブリストル府（英國第三ノ開港場）ノ勘定役ニシテ其職務常ニ帳簿ヲ檢閲セリ故ニ破産倒行ノ慘狀ヲ見ル毎ニ則チ其記帳法ノ甚タ備ラザルヲ嘆シ慨然トシテ之ヲ矯正スルノ志アリ今其改良ノ要旨ヲ聞クニ曰ク伊太利派ノ簿記タル其式精ニ以テ精ニアラズ寧ロ誤謬ヲ避クルノ道甚タ狹隘ニシテ夫ノ所謂貸借ノ決算ニ至テハ則チ實ニ非常ノ煩勞ヲ要シ且ツ縦令ヒ幸ニシテ之ガ平均ヲ得ルモ未タ是ヲ以テ其貸借決算ノ正確ナルモノト爲スベカラズ是レ伊太利派簿記ノ甚ダ備ラサル所以ナリ豈ニ之ヲ廢シテ別ニ一派ヲ建ツルノ便且ツ正ナルニ如ンヤト是ニ於テ……」<sup>(110)</sup>と述べる。

そして、「……遂ニ千七百九十六年新式簿記法一篇ヲ上梓セリ世ニ是ヲ英吉利西派簿記法ノ始祖 [傍点は原文のまま] ト云フ當時英國ノ人民ハ皆氏カ著述ニ目属シ其書一タビ出ツルヲ見レハ則チ英國商業ノ景況ハ爲ニ一變スルノ思ヲ爲セリ故ニ氏ガ豫約出版ヲ公告スルニ及テ未タ數日ナラザルニ忽チ數百金ヲ集ムルヲ得タリ因テ氏ハ官ニ稟シテ之ガ專賣特許ヲ請ヒ以テ大ニ將來ノ改良ヲ期セリ……」<sup>(111)</sup>と記している。

さらに、海野は、「……蓋シ其書千七百九十六年以來數回ノ改正増補ヲ經テ千八百三十一年ニ至リ遂ニ一大新書トナレリ是レ氏カ三十餘年ノ經驗ニ成ルモノニシテ世ニ簿記學例解（ゼ、サイヤンス、ヲフ、ブック、キーピング、エキザンプルイフワイド）[*The Science of book-keeping, Exemplified* (1831)] ト稱スル者實ニ是ナリ……」<sup>(112)</sup>と述べるが、Jones の説く「イギリス式簿記」は、かかる新式簿記法に対する彼の熱意と努力にもかかわらず、大方の期待を裏切る結果しかもたらさなかった。

彼は、この点について、「……其書不幸ニシテ終ニ英國商民ノ希望ニ適セズ忽チ社會ノ一大論議ト爲リ甲難シ乙駁シ今ハ却テ伊太利派舊式ヲ主張スルモノ陸續輩出シテジヨンスガ一身全ク重圍ノ中ニ陥リ孤城落日マタ憐ムベキノミ此時ニ當テミル [James Mill] 氏<sup>(113)</sup>一方ニ起リテ即チ大ニ兩黨ノ間ニ周旋シ遂ニジヨンスカ引用セル材料ヲ採テ之ヲ日記、仕譯ノ二帳ニ編製シ以テ備サニ伊英二式ノ優劣ヲ比較シー刀兩斷ノ下乃チ伊式ノ善良ヲ發明シ大ニジヨンスカ持論ノ非ナルヲ排斥シタリ是ニ於テカ兩黨ノ争ヒ漸ク歇ンデ數年ノ勝敗始テ一決セリ世ニ是ヲ複式ノ凱旋 [傍点は原文のまま] (トリヤンプ、ヲフ、ダブル、エンタリー云ヘリ……)」<sup>(114)</sup>と記している。

その上で、彼は、「……爾來ジヨンスノ説全ク地ニ墮テ世人翹企ノ希望空シク烟霧ニ帰シ了レリ余西史ヲ讀ンテ此ニ至ル毎ニ未タ嘗テ氏カ爲メニ之ヲ惜マズンバアラザルナリ之ヲ要スルニ伊英二式ノ争ハ實ハ我カ簿記學上一大学進歩ヲ促カシタル者ニシテ今日吾人カ伊式ノ良法ニ由テ能ク商業社會ノ秩序ヲ保ツ所以ノモノハ真ニジヨンスガ賜ナリ吾人何ンゾ之カ爲ニ感泣セザランヤ」<sup>(115)</sup>と結んでいるのである。

要するに、Jones による「イタリア式簿記」に対する急進的な批判と挑戦、そして、これに代わる新式簿記法の提案は、会計史上、珍しいほどの論議を呼び起こすことになった。結果として、かかる論議は、「イギリス式簿記」の欠点を露呈させ、会計記録法としての

「イタリア式簿記」、つまり、複式簿記の優位性を改めて確認させる、まさに海野が記すように、「トリヤンプ、ヲフ、ダブル、エンタリー」(the triumph of double entry)<sup>(116)</sup>が明らかとなったのである。

このように、Jones の「イギリス式簿記」は、会計の歴史上、一つの「徒花」に終わるが<sup>(117)</sup>、しかし、彼が新式簿記法を企図した背景には、先の Booth の場合と同様に、伝統的なイタリア式簿記を大規模商業経営に適したものへと近代化を求める時代的要請があった。彼の企図は失敗に帰したが、「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 (the era of modern bookkeeping) に入る」<sup>(118)</sup>と言われるのである。

### V. 3. 6 19世紀

19世紀の簿記事情について、海野は、まず、「…ケーリー [Patrick Kelly] ノ書千八百一年簿記學元論(ゼ、イレメント、ヲフ、ブツク、キーピング) [The Elements of Book-keeping] ノ名ヲ以テ初テ世ニ出テシヨリ ローライン [William Lorraine] モリソン [Clerk Morrison] ホツトン [Charles Hutton] 等有名ノ學士マタ相踵テ起リ爾來我カ簿記學ノ繁榮實ニ昔日ニ倍蓰セリ……」<sup>(119)</sup>と述べ、当時のイギリスの簿記書の著者たちの名前を挙げる。

そのうち、特に Kelly について、彼は、「…ジヨンスニ尋テ起ルモノヲケーリート云フ其説尤モ能ク世ニ容レラレ屢々翻刻アリ然レドモ其書唯タ簿記學近代ノ進歩ヲ示スニ在リテ深ク學理ノ説明ニ及ハズ……」<sup>(120)</sup>と記して、Kelly の簿記書は、複式簿記の近代化を示すものではあるが、深い学理の説明には及んでいない旨を指摘している。

さらに、海野は、「千八百二年二月刊行ノニコルソン氏哲學雜誌」からの引用として<sup>(121)</sup>、「時勢ト實際トノ必<sup>子セシチ</sup>用 [振り仮名は原文のまま] ヨリシテ起リタル簿記學上ノ改良ハ固ヨリ其複式ノ根本ヲ改ムニ非ラズ唯ダ從來ノ勘定製理法及ヒ分業法ヲ改良シ以テ其商業ヲ自在ナラシムルニ在リ是レ猶ホ製造家ノ分業法ニ依テ其業ヲ舉グルガ如シ今余(ケーリー)ガ論スル所ノ要點ハ則チ亦此改良ヲ示スニ外ナラザルナリ乃チ日記簿ノ如キ之ヲ數種ノ補助簿ニ區別シテ各其擔任ノ記録トシ而シテ每一帳ヲ一箇月間ノ取引ニ分チ以テ仕譯上若干ノ手數ヲ省クモノ則チ是ナリ然レドモ其改良ノ利益ハ獨リ茲ニ止マラズ夫ノ元簿登記ニ於テ特ニ其功ノ著シキヲ見ルベシ是レ他ナシ現金、手形、手數料、保險料及ヒ利息ノ如キ皆ナ一箇月間ノ合計ヲ以テ直ニ之ヲ元簿ニ組入ル、ヲ得ベケレバナリ今是ノ如ク煩勞ヲ省キ重複ヲ減スルハ則チ今日我カ商家一般ニ使用スル所ノ通法ナリト」<sup>(122)</sup>と説いている。

先の Booth の簿記書の影響を受けて、Kelly もまた、もとよりイタリア式簿記の根本を变革するものでないが、帳簿組織の改良によってその記帳業務の合理化を目指した実践的簿記書の刊行を企図したのである。

海野はまた、「…簿記ノ術タル輓近百年ノ進歩實ニ驚キベキ者ニシテ夫ノ東半球ニ於テハ則チ、英、佛、獨逸及ビオーストリア、ホーランド等ノ諸國ニ至ルマデ皆ナ伊法ノ複式ニ據ラザルモノナク……」<sup>(123)</sup>と述べ、東半球、特にイギリス、フランス、ドイツ、オ

ランダ等において複式簿記の普及を見ていることを指摘する。

さらに、彼は、西半球、具体的には、北アメリカの状況についても言及する。すなわち、「……西半球ニ於テハ則チ北米合衆國尤モ其學ニ銳意熱心シ所在皆ナ商業學校ヲ設テ盛ニ簿記學ノ原理及ビ其應用ヲ教授シ今日ニ至テハ儼然トシテ學校中ノ一學科トナレリ然レドモ古來簿記學ノ短所ヲ求メテ之ヲ批難スルノ要點ハ則チ實際ト原理トノ間ニ一大懸隔アリテ其說容易ニ行ハレザルヲ以テナリ是故ニ米國ニ於テハ夙ニ意ヲ茲ニ用ヒ州内ノ學校必ス實地演習ノ一科ヲ設ケ勉メテ學生ヲシメ其論理ヲ實施セシムルノ便ヲ與ヘタリ……學生ヲシテ徒ラニ空論ノ一偏ニ流レザラシム故ニ今日ハ則チ理、實相共ニ行ハレテ益ス斯學ノ隆盛ヲ見ルニ至レリ……」<sup>(124)</sup>と。そして、「……嗚呼簿記學ノ起ル其レ此ノ如ク久シ世ノ斯學ニ従事スルモノ何ゾ一思セザシテ可ナランヤ……」<sup>(125)</sup>と結んでいる。

すなわち、西半球ではアメリカが簿記の教育に非常に熱心であり、商業専門学校（commercial college or business college）を設けて盛んに簿記の原理と応用とを教授していること、また、実際と原理との間に大きな隔たりがあるがゆえに複式簿記が容易に行われないという、従来から簿記教育の欠点として指摘されてきた批判に対処するため、実地演習の科目を設けてその理論を實踐できるよう工夫していること、したがって、アメリカでは、海野の言う、「理、實相共ニ行ハレテ益ス」という、簿記が隆盛を見る状況にあったことを示している。

### V. 3. 7 簿記の文献目録と結び

海野は、「今バルゴー氏以來近代ニ至ルマテ其尤モ著名ナルモノヲ舉グルベキハ則チ左ノ如シ……」<sup>(126)</sup>と記して、複式簿記を解説した「簿記論」を含む、Pacioloの数学書 *Summa* が出版された1494年から1880年に至るまでの期間に出版された簿記書のリストを提示する。ただし、それは、以下に掲げるように、出版年とカタカナ表記の執筆者の名前のみのリストであった。

- |           |                        |
|-----------|------------------------|
| 千四百九十四年   | リウカス, ザー, バルゴー         |
| 千五百三十一年   | ジョハン, ゴットリーブ           |
| 千五百四十三年   | ヒウグ, ヲールドカスツル          |
| 千五百六十五年   | バレンチン, メンハー, デー, ケンプテン |
| 千五百六十九年   | ジェームス, ピール             |
| 千五百八十八年   | ジョン, メルリス              |
| 千五百九十六年   | ニコラス, ペートリー            |
| 千 六 百 二 年 | シモン, スチーブン             |
| 千六百七十四年   | ジョン, コリンズ              |
| 千六百八十四年   | アレキサンドル, リセツト          |

千六百八十四年 リチャード，ダフホルン  
千七百二十六年 チャーレス，ホツトン  
千七百三十年 マルコルム  
千七百三十年 デ，モルガン  
千七百三十六年 ジョン，メイヤー  
千七百四十年 ウェブストル  
千七百五十年 ジェムス，トブソン  
千七百五十八年 ドウン  
千七百六十年 ウストン  
千七百六十八年 ドウリング  
千七百六十八年 ジョン，メイヤー再版  
千七百七十七年 ペーリー，エンド，スクラツトン  
千七百八十三年 テイロル  
千七百八十四年 ギルマース  
千七百八十九年 ベンジャミン，ブース  
千七百九十六年 エドワード，トーマス，ジョンズ  
千八百一年 ピー，ケイリー  
千八百七年 ローライン  
千八百九年 シー，モリソン  
千八百十一年 チャレス，ホツトン再版  
千八百十八年 リツチー，エンド，コロヘルム  
千八百二十年 アール，ヂー，ハミルトン  
千八百二十三年 シー，モリソン再版  
千八百二十八年 チンウル  
千八百五十一年 ゼイ，エー，ベン子ツト  
千八百五十一年 ジェームス，ハツドン  
千八百五十一年 イラ，メヒウ  
千八百六十年 イラ，メヒウ再版  
千八百六十三年 ブライヤント，エンド，ストラツトン  
千八百六十八年 クリツテンデン  
千八百六十八年 ハミルトン，エンド，ベル  
千八百六十九年 全再版  
千八百七十年 ダブリュ，スミス  
千八百七十一年 エル，ビー，ハナホルド  
千八百七十一年 シー，シー，マルス

千八百七十一年 チヤレス，ハツスウル  
 千八百七十一年 ライト  
 千八百七十二年 イー，ジー，ホルソム  
 千八百七十二年 ダブリウ，イングリス  
 千八百七十三年 ダブリウ，アール，ヲール  
 千八百七十四年 ハミルトン，エンド，ベル三版  
 千八百七十五年 ジョン，カルデコツト  
 千八百七十五年 ジー，エヌ，コーメル  
 千八百七十五年 エフ，ハイン，カーター  
 千八百七十七年 エチ，モンリー六版  
 千八百七十九年 ゼイ，グロスベツク  
 千八百八十年 ダツフ」<sup>(127)</sup>

上掲のリストに掲記された簿記書の著者たち，つまり，「リウカス，ヂー，バルゴー」から「ダツフ」までをもって，海野は，「……上記スル所ハバルゴー氏以來輓近ニ至ルマデ凡ソ四百餘年ノ間歐米諸国ニ輩出セル伊，英兩派ノ尤モ有名ナル者ナリ……」<sup>(128)</sup>と述べている（なお，海野が掲げた出版年とカタカナ表記の執筆者名から筆者が推定した簿記書の一覧については，別途，本稿の注(127)に示しているので参照されたい）。

このリストに関連して，海野は，「……彼ノ英國ノ如キハヲールドカスツル氏以來既ニ百五十餘種ノ簿記書出デタリト云ヘリ今夫レ簿記學ノ起ル此ノ如ク久シト雖ドモ而カモ其實際ニ行ハレテ能ク偉大ノ功ヲ奏スルニ至リシハ實ニ千八百年代ノ初トス……」<sup>(129)</sup>と記して，イギリスでは Oldcastle の簿記書以来，既に250種余の簿記書が刊行されているが，複式簿記が実践されてその機能を能く発揮するに至るのは1800年代初めのことであった旨を併せて指摘している<sup>(130)</sup>。

最後に，彼は，Samuel Johnson の文言を引用して，「……鴻儒ジョンソン嘗テ言ヘルコトアリ曰ク簿記ヲ知ラザルモノハ共ニ商業ノ道ヲ談ズベカラズト……」<sup>(131)</sup>と記すとともに，わが国の状況について，「……國ヲ亞細亞ノ東方ニ建テ、其盛衰ヲ貿易ノ一路ニ決セントスルモノ抑モ其術ヲ措テ將タ何ニ頼ランヤ將タ何ニ頼ランヤ」<sup>(132)</sup>と述べて，国家の盛衰を貿易に依存するわが国における簿記の重要性を高調して，『簿記學起原考』の本文を閉じている<sup>(133)</sup>。

海野の『簿記學起原考』（1886）は，既述のように，わが国で最初に「会計」の歴史を専門的に論じた単行書であり，世界的に見ても，Foster の *The Origin and Progeress of Book-keeping*（1852）に次ぐ，第二番目のものと位置づけられる。明治期の欧化政策の下で，洋式簿記（特に複式簿記）の導入と運用に精一杯であった時期に，実業人である海野によっ

てこのような会計史（簿記史）の研究書が上梓されたことは、きわめて画期的であり、驚くべきものであると考えられる。

彼が「引用書目」に掲げる欧米文献19冊のうち、簿記に関するものはわずか6冊にすぎず、しかも、簿記の歴史を専門的に論じた文献は1冊もない。そして、残る13冊は、歴史、数学、および、辞書・百科辞典の類である。これらの文献を個人的に蒐集することそれ自体が、明治期前半にあってはきわめて困難であったし、「引用書目」に掲げられた文献から簿記の歴史を叙述（纂訳）することはもっと困難であったと考えられる。しかし、海野は、欧米の文献を精力的に蒐集し、Beckmann の論稿を中心に、それだけでなく、他の論稿も含めて、これらの文献からの抜粋をもって本書の主要部分を構成したのである。

『簿記學起原考』の内容は、先に見たように、端的に言えば、欧米（主としてイギリス）で刊行された簿記書ないし著者たちの名前の羅列的列挙にとどまっている。海野がわずかも簿記書の教示内容に踏み込んでいるのは、Stevin、あるいは、Booth や Jones の簿記書など、数えるほどしかない。しかも、個々の簿記書の間での相互関係についての検討もなく、また、これらの簿記書とそれらが刊行された社会経済的環境との照応も見られない。その意味で、本書は、文献史的研究の範疇、しかも、その初歩的段階にとどまると言えよう。

しかし、本書に見出されるこのような欠点は、当時のわが国における会計史研究の状況を考えれば、やむを得ないものと考えられる。むしろ、本書に対する評価は、明治期前半の厳しい時代的環境下にあつて、実業人でありながら、会計史の研究に並々ならない意欲を抱き、果敢に本書の執筆と刊行に取り組んだ海野の熱意と努力に向けられるべきであろう。かかる観点から、『簿記學起原考』は、わが国における会計史研究の先駆的業績として十分に評価かつ尊重されるべきものと考えられる<sup>(134)</sup>。

#### 〔補論〕 「簿記法の起源」（『實用簿記法』）

本節では、前項までにおいて、海野の『簿記學起原考』をその行論に従って逐次的に検討してきた。既述のように、彼は、会計（ないし会計史）の専門的研究者でなく、学者的実業人ではあったが、『簿記學起原考』以外にも、簿記に関する他の著作を刊行している。特に1899年に出版された『實用簿記法』には、簿記法の解説とともに、簿記の歴史を取り上げた論稿が収録されている。すなわち、『實用簿記法』においては、「緒言」、「目次」、「引用書目」<sup>(135)</sup>に続く本文の冒頭に「簿記法の起源」と題された小項が設けられていたのである。以下では、本節の〔補論〕として、この「簿記法の起源」について考察することにしたい。

しかし、その前に、まず、海野の「簿記論」、つまり、簿記に対する彼の基本的な考え方や見方について検討しておこう。なぜなら、前項までにおいて見てきたように、彼



は、『簿記學起原考』では、簿記の原理的説明を行ったごく一部の叙述を除いて、簿記そのものに対する彼自身の考え方を披瀝していない。しかし、『實用簿記法』では、「簿記法の起源」のみならず、これに続けて、「簿記法の趣旨」、「單複の區別」、「貸借の原理」、「仕訳の規則」、「帳簿の種類」、「記帳例題」などの項が設けられ、複式簿記そのものの解説が行われている。同書から窺える海野の簿記に対する基本的な考え方を概観しておくことも、彼の會計史（簿記史）を理解する上で有用となろう（なお、補論において「」付きで引用している文言（下線や傍点を含む）の表記は、すべて海野の原文に拠っている）。

### 補論 1 簿記法の要旨

海野は、簿記について、「抑も簿記法は吾人日常の出納を嚴肅簡明に記載し以て我か身代の増減を一目の下に瞭然たらしむるの法なり……」<sup>(136)</sup>と述べるとともに、「……農工商は勿論苟も金銭の出入あるものは必ず皆な此の學識なかるべからず今夫れ世間廣しと雖とも金銭の出入なきものは果して幾何や此の一事既に以て簿記法の大切なるを知るに足るべし……」<sup>(137)</sup>と記して、簿記の持つ一般的重要性を指摘している。

続けて、彼は、簿記の種類について、複式簿記と單式簿記の區別があること、つまり、「簿記法に二種の區別あり一を「ダブル、エントリー」即ち複式と云ひ一を「シングル、エントリー」即ち單式と云ふ……單式は其の學理の點に於て或は複式に及はざるものあるか故に今日は複式専ら盛んに行はれ單式は次第に衰態に趨くの勢あり……」<sup>(138)</sup>と記している。しかし、別に、彼は、「……去りなから其の事業の大小並に取引の繁簡に據りて未だ必しも偏廢すべからざるものあり……」<sup>(139)</sup>とも述べており、單式簿記の存在をまったく否定しているわけではない。

その上で、海野は、複式簿記と單式簿記との相違点について、「……複式は其の文字の示す如く貸借の記入を兩方に重出し單式は之を其の一方に止むるものなり今茲に此の兩者の相異なる要點を擧ぐれば即ち左の如し」<sup>(140)</sup>と記し、次の五つを列挙している。

- (1) 複式は科學に淵源して科學上の分析を許す  
單式は科學の門に入ること極めて淺し
- (2) 複式は元帳の上に於て資産及び負債の全體を示す  
單式は之が一斑を示すに止まる
- (3) 複式は試算に依て記入を訂たすの道あり  
單式は之を爲すの道なし
- (4) 複式は損益を一所に集むるの道あり  
單式は之を爲すの道なし
- (5) 複式は元帳の中に事業の成績を集め  
單式は之を各種の帳簿の中に分つ」<sup>(141)</sup>

海野は、上記の五つの点について、複式簿記と単式簿記との相違を明らかにした後に、複式簿記の基本である「貸借の原理」について、次のように記している。すなわち、「貸借の原理は代数学の定則に起りたるものにして所謂「井クイブリウム」(equilibrium)の一義を以て全く之を貫くものなり「井クイブリウム」とは即ち平均と云へる意義にして簿記法の貸借なるものは必ず相平均するを云ふなり……」<sup>(142)</sup>と。

次に、貸借の用語について、彼は、「……吾人か日常言ふ所の貸借なるものは多くは皆な人に對して之を用ゆるか如しと雖とも簿記法に謂はゆる貸借と云ふは獨り人に對して之を言ふのみならず又他の事物に對しても同じく之を言ふものなり……」<sup>(143)</sup>と述べ、また、「……去れば金銭財寶の如き人類以外のものと雖ども或は借主と爲り又或は貸主と爲ることあり其の貸借の目的とする所決して獨り人類に限らざるなり……」<sup>(144)</sup>と記して、簿記にあっては、貸借の用語は、単に人と人との貸借関係においてのみ用いられるのではなく、他の事物についても援用されることを明らかにしている。

そして、海野は、簿記における貸借の関係を価値の交換に即して解説する。すなわち、「……貸借の區別は価値の交換に始まるものにして受けたる価値は即ち與へたる価値に負と爲り又與へたる価値は即ち受けたる価値に正と爲るものなり今ま簿記法は此の正負を呼んで實に貸借と云へり而して此の正負の關係は所謂源因結果の大法より出て來るものにして即ち我か與へるの源因は我か受くるの結果にして我か受くるの源因は我か與へるの結果ならざるはなし是に於てか所謂貸借の區別起る

第一 受けたる価値は借なり

第二 與へたる価値は貸なり

是れ受けたる価値は即ち與へたる価値に負と爲り又與へたる価値は即ち受けたる価値に正と爲ればなり……」<sup>(145)</sup>と説明するのである。

かかる基本的思考の下で、彼は、次の三つからなる「仕訳規則」を提示する。すなわち、「簿記法に於て仕譯と言ふは勘定の貸借を分つことにして所謂「ジョナライディング」(journalizing) 是なり今ま其の定則を尋ぬるに即ち左の三條より成立つものなり

第一 受けたる価値は總て借なり

第二 與へたる価値は總て貸なり

第三 受けたる価値のメ高は常に與へたる価値のメ高と符合し

與へたる価値のメ高は常に受けたる価値のメ高と符合す」<sup>(146)</sup>と。

以上のように、『實用簿記法』の叙述から窺える海野の簿記に対する基本的な考え方は、先の『簿記學起原考』で見たのと同様な思考、つまり、資本主理論的勘定学説 (proprietorship theory of accounts)——物的二勘定系統説 (materialistische Zweikontenreihentheorie) に基づくそれであろう。より具体的には、海野自身が両書のいずれの「引用書目」にも、「ホルソム氏 ロジカル、ブツクキーピング」、または、「ホルソム氏 論理簿記法」<sup>(147)</sup>として

共通に掲げている Folsom の *The Logic of Accounts* (1873) に見出される「価値受渡説」(または「価値得失説」)<sup>(148)</sup> である。

Folsom は、上記の簿記書において、きわめて独創的な価値理論の展開に基づく複式簿記の教授法を提示している。すなわち、そこでは、複式簿記の目的とは、価値の等価的収支(または、価値の等価的受渡し)を跡づけ、価値交換の二面的結果を表示することにあると措定される<sup>(149)</sup>。端的には、複式簿記は、企業資本の確定とその運用形態の把握のための記録計算システムと位置づけられ、二元的な財産計算、つまり、 $\langle \text{期首資本} \pm \text{期中損益} = \text{期末資本} \rangle$  と  $\langle \text{期末資産} - \text{期末負債} = \text{期末資本} \rangle$  という二つの等式(本節の V. 3. 2 で示した等式を参照されたい)で示される期末財産の二重計算が一つのシステムの中に統合され、かつ、その結果の一致が計算構造的に保証されるところに、その本質が求められている<sup>(150)</sup>。

かかる Folsom の簿記書で展開された「価値受渡説」は、彼の原書、あるいは、わが国で最初にこれを紹介した森島修太郎の邦訳書(『簿記學例題』(1878))を嚆矢として、彼に続く函師民嘉などの多くの祖述者により著された簿記書を通じ、明治期のわが国の簿記会計教育に大きな影響を及ぼすが<sup>(151)</sup>、海野の『實用簿記法』もまた、これらの簿記書と同じ系譜上に位置づけられるものと考えられる。

## 補論 2 簿記法の起源

「簿記法の起源」は、『實用簿記法』の本文の冒頭に収録された、わずか4頁弱の小稿である<sup>(152)</sup>。

この論稿の冒頭において、海野は、まず、「史を按するに簿記法の起る蓋し今を去ること遠く四百餘年の古に在り然れども當時之か記録極めて少なく而かも亦多くは散逸に属し後の學者遂に其の正史を見ること能はざるは遺憾の至りと云うべし……」<sup>(153)</sup>と指摘して、簿記(複式簿記)の起源は(彼の時代から見て)400年余り前のことであるが、当時その記録はきわめて少なく、しかも、多くが散逸しているので、正当な歴史を見ることが困難であるのは非常に残念なことであると述べている。

このような会計史の状況を前提として、彼は、「今ま學者ケーリー [Patrick Kelly] の説に據るに……」<sup>(154)</sup>と特に記した上で、複式簿記の起源について、次のように記している。すなわち、「……簿記法の原理は遠くユークリット [Euclides (Euclid)] の「アルゼブリック、アキシオウム [algebraic axiom]」即ち代数学の定則に起りたるものにして其の始めて之れか著述を爲せしは伊太利の僧リュカス、ジー、ボルゴーにして實に紀元千四百九十五年[正しくは1494年]同國ベニス府に於て出版したるもの是れが簿記法の權輿なりと云へり……」<sup>(155)</sup>と。要するに、簿記(複式簿記)の原理が Euclid の代数学の定則に基づくものであること、また、代数学をヨーロッパで最初に著述した人物が Paciolo であり、彼が1494年にヴェネツィアで出版した著作が簿記(複式簿記)の始まり(権輿)であると説い

ているのである。

次に、海野は、イギリスとネーデルラントに目を向け、「……其の後千五百四十三年に至りヒウグ、ヲールドカスツル [Hugh Oldcastle] また英國ロンドン府に於て一書を公にせり尋て其の六十九年ジェームス、ピール [James Peele] の單式 [正しくは複式] あり八十八年ジョン、メルリス [John Mellis : 筆者] の複式 [原文のまま] あり是れ皆な英國最古の簿記法とす又九十六年ニコラス、ペートリー [Nicolauss Petri (Claes Pieteres)] なるもの和蘭のアムステルダムに於て一書を印行せり其の後幾ならずしてアレキサンドル、リセット [正しくは“Abraham Liset”] 複記法並にリチャード、ダフホルン [Richard Dafforne] の和蘭譯あり然れ共此等の書皆な遂に世の稱賛を得る能はざりしは千載の下之を惜みて尚ほ餘りあるべし……」<sup>(156)</sup>と述べている。

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

ただし、上記の記述については、1569年に公刊された Peele の簿記書は「單式」ではなく複式簿記の解説書であること<sup>(157)</sup>、また、1596年は、既に1576年にネーデルラントで出版されていた Petri (Pietersz) の簿記書の英語版が出版された年であること<sup>(158)</sup>、そして、Dafforne の簿記書は、当時のネーデルラントの影響を受けてはいるが、オランダの簿記書の英語版ではなく、もちろんそれ自体のオランダ語版は存在しないことなど<sup>(159)</sup>、今日の会計史研究の知見からすれば、明らかな誤謬が見出される。

続けて、海野は、18世紀前半に目を転じて、「……千七百二十六年英人ホツトン [Edward Hatton] の商家必携 [The Merchant's Magazine (1st ed., 1695, 8th ed., 1726)] 大に世の好評を博せり夫の有名なるマルコルム [Alexander Malcolm] の著書また實に此の時に出たり蓋しマルコムの書たる其の巻帙やと浩瀚にして紙葉殆んど六百四十餘に上れり當時の學士ヤーガスタス、カルガン [Augustus de Morgan] 大いに其の良書たるを稱賛せりその後また幾ならずしてベルノン [John Vernon], クラーク [John Clark], ステツフエン [Hustcraft Stephens] ドブソン [正しくは“James Dodson”], 等相尋で起り各々熱心に一家の説を主張せしも皆な遂に世に容れられざりし……」<sup>(160)</sup>と記し、Hatton, Malcolm, Vernon, Clark, Stephens, Dosdon という、その当時のイギリスにおいて簿記書を出版した著者たちの名前を挙げている。

さらに、彼は、18世紀後半のイギリスの簿記書の著者たちとして、「……降て六十八年 [正しくは1773年 : 筆者] 蘇格蘭ペリス [パース (Perth)] 府の學士ジョン、マイヤー [John Mair] 近世簿記學 [Book-keeping Moderniz'd (1773)] 一篇を上梓し當時頗る盛名を得たり

と傳ふ然れども其の書今殆ど散逸して見る能はざるは遺憾と云うべし蓋し氏と其時を前後するものヘイス [Richard Hayes], ウストン [William Weston], クーク [John Cooke], ハツトン [Charles Hutton], テイロル [William Taylor], ジルオース [Thomas Dilworth], ブース [Benjamin Booth], 等其の他名家頗る多し……<sup>(161)</sup>, つまり, Mair, Hayes, Weston, Cooke, Hutton, Taylor, Dilworth, Booth の名前を列挙している<sup>(162)</sup>。

また、『簿記學起原考』でも見たように、イタリア式簿記に対する攻撃とこれに代わるイギリス式簿記を提示し、斯界に大きな論議を呼び起こした Jones について、海野は、「特にジョンズ [Edward T. Jones] の如きは自ら英利西派の一派を立てゝ大に伊太利派を攻撃し一時世の聳聴を動かすに至れり然れどもその説遂に行はれずして伊太利派ひとり今日に盛かんなる所以のものは抑も又之か學理の深淺に職由せずんばならず……」<sup>(163)</sup> と述べて、他の著者たちと比べれば多少なりともこれに説明を加えている。

さらに、彼は、「……爾來シレス [John Shires], ケーリー [Patrick Kelly], テート [W. Tate], ローライン [William Lorraine], モリソン [Clark Morrison], ロングホルド [R. Langford], マゼソン [Ewing Matheson], レーノルド [George Reynorlids], カーター [Frederic H. Carter], ジャクソン [William Jackson], ギルベルト [William Gilbert], ハンチントン [確認できず], カルデコツド [John Caldecott], ホスター [Benjamin F. Foster], 等の諸學士陸續輩出し遂に今日の盛運を見るに至れり……」<sup>(164)</sup> と記している。すなわち、19世紀のイギリスにおいて相次いで簿記書を刊行した著者たちとして, Shires, Kelly, Tate, Lorraine, Morrison, Langford, Matheson, Reynorlids, Carter, Jackson, Gilbert, Caldecott, Foster などの名前を掲げ<sup>(165)</sup>, 少なくともイギリスでは19世紀に至ってようやく簿記の盛運を見るに至ったと説いているのである。

最後に、海野は、アメリカに目を転じて、「……米國に於てはトーマス, タン子ル [Thomas Turner] の著書尤も早く世に出でたり即ち其の印行は實に千八百四年とす之に次くものはベンネット [James A. Bennet], シース [Bryant Sheys], アルゼル [確認できず], ゴツダード [Thomas H. Goddard], ヒチコック [Ira I. Hitchcock], マルス [Christopher C. Marsh], プレストン [Lyman Preston], ハリス [Nicholas Harris], ユーメル [Geroge N. Comer], ロツス [William P.M. Ross], アダムス [Allston Adams], 等にして夫のブライヤント及ひストラットン [Henry B. Bryant and Henry D. Stratton], ホルトン及ひイーストマン [Levi S. Fullton and George W. Eastman], 等皆な近代の名家にして我か國の夙に能く知る所なり就中ホルソム [Ezekiel G. Folsom] の如きは百家の中別に一機軸を出し大に先人未發の學理を唱道し頗る斯學の進歩を助けたり吾人は仰で其の功德を頌すべきの義務あり」<sup>(166)</sup> と述べている。

すわわち、アメリカにおける最初の簿記書は1804年の Turner のそれであることと指摘するとともに<sup>(167)</sup>, その後に簿記書を出版したアメリカの著者たちとして, Bennet, Sheys, Goddard, Hitchcock, Marsh, Preston, Harris, Comer, Ross, Adams, また, Bryant and Stratton,

Fullton and Eastman, そして, Folsom の名前を挙げ, 彼らはわが国でもよく知られていると述べる。そして, 特に Folsom については, 補論 1 で述べたように, 海野のみならず, 当時のわが国の簿記会計教育に大きな大きな影響を与えたことから, 彼は, 先に記したように, 「百家の中別に一機軸を出し大に先人未發の學理を唱道し頗る斯學の進歩を助けたり吾人は仰で其の功德を頌すべきの義務あり」と説いて, Folsom の貢献を高く評価しているのである。

以上, 海野の簿記解説書『實用簿記法』に含まれた「簿記法の起源」(1899)を概観した。わずか4頁弱の小稿と, 会計(簿記)の歴史を専門的に論じた単行書である『簿記學起原考』(1886)とを直接に比較することには問題があるかもしれないが, あえて両者を比較すれば, 以下のことが指摘できるであろう。

まず, 「簿記法の起源」の公表の時期が『簿記學起原考』(1886)のそれから既に十数年を経過しているにもかかわらず, 基本的に, その内容は, 『簿記學起原考』の場合と同様に, 簿記書の著者たちの名前の羅列的叙述であり, ほとんどの場合, 教示内容どころか, 簿記書の標題や出版年への言及もない。両者ともに, 未だ初歩的な文献史的研究の域にとどまっていると言えよう。

ただし, 『簿記學起原考』との差異をあえて挙げるとすれば, (1) 海野が依拠した文献(先行研究)の相違に基づくものと思われるが, 列举されている簿記書の著者たちの名前に多少の差異が認められること, (2) わずか4頁弱という紙幅の中ではあるが, 全体に占める19世紀の簿記事情, 特にアメリカのそれを論じている箇所が相対的に大きくなっていることであろう。「簿記法の起源」には, 明治期の簿記書あるいは簿記会計教育へのアメリカの影響の大きさが, 先の『簿記學起原考』よりも強く反映されているのであろう。

## VI 東夷五郎の簿記史研究:「簿記の起源及沿革」と「簿記法古代の沿革」

明治初期には, 既述のように, 福澤の『帳合之法』や, 小林の『馬耳蘇氏記簿法』と『馬耳蘇氏複式記簿法』など, 外国簿記書の翻訳(翻案)が刊行されるが, その後は, もちろん外国の影響が残るものの, 日本人自身の手になる簿記ないし会計の著作が徐々に出版されるようになる。その中に, 東夷五郎の『新案詳解 商業簿記』(1903)と『商業會計 第壹輯』(1908)があった。しかも, 東の著作には, 前者に「簿記の起源及沿革」(第3編第8章), 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た。このうち, 特に前者は, 「……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。」<sup>(168)</sup>と位置づけられる。前節で検討を加えた海野の『簿記學起

原考』は一部の祖述者を生んだが<sup>(169)</sup>、わが国の会計史研究は、東の論稿をもって新たな段階へと移行する。

洋式簿記の導入の当初はもっぱら外国書の翻訳（翻案）、次第に日本人自身の手になる簿記の著作が出版され、簿記の理論化ないし理論的研究への自覚が促される中で、簿記（複式簿記）の起源や沿革、その歴史的考察への関心が高まり、一次史料（原史料）の蒐集と分析が容易でなかった時代にあつては、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、会計の歴史研究（簿記史研究）の積極的な紹介・導入が、曾田や海野の先駆的業績の後に、わが国において登場するのである<sup>(170)</sup>。

## VI. 1 東 爽 五 郎 の 略 歴 と 著 作

東は、1865年7月に長崎県西彼杵郡三重村で出生し、1887年3月に高等商業学校（東京高等商業学校、東京商科大学等を経て、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月に高等商業学校の教授に就任し、後に神戸高等商業学校（神戸商業大学等を経て、現在の神戸大学）の設立に伴い、1903年1月に同校教授に任じられ、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”の名譽学位を授与されている。神戸高等商業学校を退官の後には、1916年10月に「東会計事務所」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<sup>(171)</sup>。

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）、『最近學説 簿記法大意』（1913）、『商業會計 第貳輯』（1914）、『商業會計研究』（1930）などが挙げられる<sup>(172)</sup>。

このうち、『新案詳解 商業簿記』は、基本的には、アメリカの Folsom の *The Logic of Accounts*（1873）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、「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。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<sup>(173)</sup>。また、同書には、「商業帳簿に關する商法の規定」、「會社の計算に關する商法の規定」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紹述した最初のものとして評価される<sup>(174)</sup>。

他方、『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<sup>(175)</sup>。あえて「商業簿記」と題せず「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、次のように述べている。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ゝ如く、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、この科につくす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、……」<sup>(176)</sup>、さらに、「……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……」<sup>(177)</sup>と。

要するに、同書にあつては、簿記の記帳技術論的解説はいっさい見られず、「貸借對照表の形式に就て」、「秘密の積立金」、「所有物原價償却の方法」、「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」への研究の展開を示す一つの里程碑が見出されるのである<sup>(178)</sup>。

## VI. 2 「簿記の起源及沿革」(『新案詳解 商業簿記』)

本項では、東の簿記史研究に関する二つの論稿、つまり、「簿記の起源及沿革」(『新案詳解 商業簿記』(1903)所収)と「簿記法古代の沿革」(『商業會計 第壹輯』(1908)所収)のうち、既述のように、わが国で最初の専門的會計研究者による簿記史研究とされる前者を検討することにした(以下、本節でも、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、[ ]内はすべて筆者が追記したものである)<sup>(179)</sup>。

### VI. 2. 1 簿記の定義と種類

ここでは、まず、簿記の歴史に関する叙述を考察する前に、東が説く「簿記論」、特に



複式簿記に対する基本的な考え方を検討しておこう。

東は、『新案詳解 商業簿記』の冒頭（第1編第1章「簿記の定義」）において、「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」<sup>(180)</sup>と定義する。

そして、彼は、「……簿記て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静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てふ一學科は即ち其結果に外ならさら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されとも稍々之に習熟するに至れば其方法や極めて單純輕便にして而も其効用の惣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……」<sup>(181)</sup>と述べて、本格的導入後間もない当時のわが国において、簿記（複式簿記）は理解することは容易でないが、これに習熟すればその効用は他の簿記法と比べて非常に大きい旨を指摘し、これに習熟することを推奨している<sup>(182)</sup>。

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、「……曰く單記式簿記曰く複記式簿記之なり……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……」<sup>(183)</sup>と記した上で、両者の區別について、次のように述べている。

すなわち、「單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……」<sup>(184)</sup>、他方、「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對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ふ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雜費，營業費，利息，手数料，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ざる或る事柄が借主又貸主なりと云ふ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……必ずや借主と貸主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……」<sup>(185)</sup>と。

その上で、彼は、「……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」[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ふ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勸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もならざるものなり」<sup>(186)</sup>と記している。

すなわち、東は、単式簿記とは債権・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、複式簿記とは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り、また、歴史的に見て、複式簿記が15世紀半ばのイタリア商人の実務から発意されたもの、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・研究されるべきものであると説いているのである。

## VI. 2. 2 「簿記の起源及沿革」

東は、複式簿記の起源について、上述の文言を繰り返すならば、「……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……」<sup>(187)</sup>と記して、中世イタリア起源説のうちの、特にヴェネツィア説を唱えている。そして、その具体的な歴史について、彼は、既述のように、『新案詳解 商業簿記』中に、特に「簿記の起源及沿革」と題する章を設けて考究している。

ただし、それは、彼自身の創意に基づく研究というよりは、一次史料の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、本稿の第1節で論及した簿記史の先駆的論稿にあたる Kelly の“A Short History of Book-keeping” (*The Elements of Book-keeping* (1801) 所収) にその多くを依拠するものであった<sup>(188)</sup>。

彼は、かかる Kelly の論稿を基に、自説も交えながら、簿記の歴史について13の節に分けて叙述している。以下、その内容を彼の行論に従って概観することにしよう。

第1節：複式簿記の起源（濫觴）は他の多くの技術のそれと同様に不明であるが、「……簿記法は嘗て第十五世紀に於て伊太利國「ヴェニス」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」<sup>(189)</sup>と記して、中世イタリア起源説、特にヴェネツィア説を説いている。

第2節：複式簿記の起源について古代ローマ説を主張する者もあるが、「然れども此説必ずしも信據を置くに足らざるなり何となれば……單記式簿記法の往古に存在したることの以外には何等の舉證を爲さざればなり、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……」<sup>(190)</sup>と述べて古代起源説を否定するとともに、「……唯々彼の種々の信用制度、爲替、保険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き隨て複記式簿記法の起源を伊太利國「ヴェネニス」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……」<sup>(191)</sup>と記して、中世イタリア起源説、特にヴェネツィア説を改めて提唱している。

第3節：複式簿記の起源について、東は、「……複記式簿記法の初發の念慮に關して今日迄已に稱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……」<sup>(192)</sup>と記した上で、さらに、「……凡そ一學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、要するに少なくとも其端緒の一部分は單に實際上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」<sup>(193)</sup>と述べて、自説を展開している。

第4節：東は、最も古い簿記書の著述者が **Paciolo** [ただし、ここでは「リニューカス、デウ、バルゴー (Lucas de Burgo)」と表記] であること、そして、「……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] を以て伊太利語の簿記書を著述し同國「ヴェネニス」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」<sup>(194)</sup>と記し、**Paciolo** をもって複式簿記を解説した世界最初の著述者であることを明らかにしている。

第5節：イギリスに目を転じて、彼は、次のように述べている。「……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……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)……に依り増補再版されたり……」<sup>(195)</sup>と。すなわち、英語による簿記書が初めて著述されたのは1543年のことであり、その著者が **Oldcaslte** であること、また、この簿記書が45年後の1588年に **Mellis** により増補再版されたと述べている。

第6節：上記の **Oldcastle** 簿記書の出版から26年を経過した1569年に「ゼームスピール」[原文のまま] (**James Peele**) の簿記書が出版された後久しく簿記書の出版が見られないこと、また、1652年に至って「ジョン、コーリンス」(**John Collins**) の簿記書が出版され

るが、後者の簿記書について、彼は、「……簿記法の指南書として久しく余に賞玩されたり」<sup>(196)</sup>と記している。

第7節：東は、「……一千七百三十六年……に至り……「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) [原文のまま]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) [原文のまま]てふ新書名を冠して再び世に公にされたり……」<sup>(197)</sup>と述べ、18世紀のイギリスを代表する簿記書として、Mairの簿記書を挙げている。

ただし、彼は、Mairの簿記書について、「……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き其世を裨益したる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……」<sup>(198)</sup>と積極的に評価しながらも、同時に、「……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稍々煩雑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」<sup>(199)</sup>と述べ、批判的見解を併記している。

第8節：Mairの簿記書に続いて、18世紀イギリスの簿記書の著者たちとして、「ドツドソン」[James Dodson]、「ウェストン」[William Weston]、「ドン」[Benjamin Donn]、「ハットン」[Charles Hutton]、「ハミルトン」[Robert Hamilton]、「ゴルドン」[William Gordon]、「ダウリング」[Daniel Dowling]、「ジャクソン」[William Jackson]、さらに、「スネル」[Charles Snell]、「ハットン」[Edward Hatton]、「マルコルム」[Alexander Malcolm]、「マイヤース」[Miers：確認できず]、「ウェブスター」[William Webster]、「スティーヴン」[Steven：確認できず]、そして、「クロスビー」[Thomas Crosby]、「ロンドン」[John London]、「ショートランド」[Shortland：確認できず]、「ウッド」[William Wood]、「クック」[Cook：確認できず]、「セツヂャー」[John Sedger]、「デイルウオース」[Thomas Dilworth]の名前のみが列挙される<sup>(200)</sup>。そして、東は、彼らの簿記書の特徴について、「……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……」<sup>(201)</sup>と総括している。

第9節：彼はまた、前節で列挙した簿記書の著者たちについて、「……唯々其僅少を除きて其他は蓋く學校長にあらざれば學校教師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より歸納推論されたるもの極めて稀なるの觀あり……」<sup>(202)</sup>と指摘する。その上で、「……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

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」<sup>(203)</sup>と記して、これらの簿記書の教示内容を酷評している。

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、Booth の簿記書について、「……特に見るべきの價值あり……」<sup>(204)</sup>と記して、その序言の一部を引用している。すなわち、「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 [傍点は筆者] 毫モ不都合用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迂遠ノ甚シキモノ其多分ヲ占ムレハナリ云々」<sup>(205)</sup>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……」<sup>(206)</sup>と批判しつつも、Booth の簿記書それ自体については、「……明らかに著者の久しき實地の經驗より研究されたる結果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学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」<sup>(207)</sup>と述べ、Booth の簿記書が、実用書としての長を備える反面、入門的な教科書的簿記書でない同書の教示内容を初学者が理解することの困難性を併せて指摘している<sup>(208)</sup>。

第11節 Booth 以降も簿記書は陸續と出版されるが、その中では、「ウイツクス」[J.H. Wicks] と「シャヤース」[John Shires]、これら兩名の簿記書が簡潔に言及されているのみである<sup>(209)</sup>。

第12節：ここでは、「……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と稱することあり然るに茲に特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と稱する他の新流派なりとす扱此派の開祖は「エドワードトーマス、ジョーンズ」[Edward T. Joens] にして其著書は英吉利式簿記法 (*The English System of Book Keeping*) の表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] に出版されたり……」<sup>(210)</sup>と記して、18世紀末のイギリスに出現し、さまざまな論議を巻き起こした Jones の新式簿記法、つまり、彼の「イギリス式簿記」に論及している。

東は、この Jones の簿記書について、「……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」[James Mill] 氏の立案に成れる駁論は遂に此爭議に終結を與へたり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爲「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俱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……」<sup>(211)</sup>と述べて、Jones の新簿記法が喚起した論議の結果、イギリス式簿記の不完全さと、逆にイタリア式簿記（＝複式簿記）の卓越性が再確認されたことを明らかにしている。

しかしながら、彼はまた、「……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……「ジョーンズ」の斯學に貢獻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るなり」<sup>(212)</sup>と述べて、Jones のイギリス式簿記についても一定の肯定的評価を与えている<sup>(213)</sup>。

第13節：東は、「以上は……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帰着する處は現時各國一般に行はるゝ方法の範圍を脱せざるなり……」<sup>(214)</sup>と説いている。

その上で、彼は、当時のわが国の簿記事情をふまえ、Kelly の論稿を超えて、次のような叙述を加えている。すなわち、「……彼の米國に於ける「マーシ」[Christopher C. Marsh]氏「ブライアント及ストラットン」[Henry B. Bryant and Henry D. Stratton]の兩氏及「イー、ヂー、フオルソム」[Ezekiel G. Folsom]氏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「フオルソム」氏の著書たる論理簿記學 (Logical Book Keeping) 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續と俱に長く忘るべからざるなり……」<sup>(215)</sup>と。

上記のように、東は、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の著者たち、特に Marsh, Bryant and Stratton, Folsom らの名前を列挙し、かつ、彼らの貢獻を高く評価している。特に Folsom の簿記書で提示された「価値受渡説」がその後のわが国の簿記書に大きな影響を及ぼしたことを考えると、Folsom に対する彼の積極的評価には興味深いものがある。

続けて、彼は、「……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諭吉氏の右「ブライアント及ストラットン」合著の原書を意譯して其書名に「帳合の法」〔正しくは『帳合之法』〕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蔵省銀行局の特に聘傭せし英人「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」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及森島兩氏の合著に係る「簿記學階梯」又加藤斌氏の英人「イングリス」[William Inglis]原著の簿記書を

譯したる「商家必携」[正しくは『商家必用』]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と殊に又會社事業の愈々盛んに民間に興されたる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」<sup>(216)</sup>と記して、福澤の『帳合之法』と Shand の『銀行簿記精法』、さらに、森下・森島の『簿記學階梯』、加藤の『商家必用』を挙げながら、当時のわが国における洋式簿記（特に複式簿記）の普及と簿記書出版の活発化に言及して、「簿記の起源及沿革」と題する彼の論稿を結んでいる<sup>(217)</sup>。

東の「簿記の起源及沿革」は、会計の専門的研究者による最初の会計史研究の論稿とされるものであり、これは、彼の『新案詳解 商業簿記』の巻末に近い第三編第八章に収録されていた。彼は、Kelly の簿記史に関する小稿“A Short History of Book-keeping”に依拠しながら、簿記の歴史を叙述している。その意味では、この論稿は、会計の専門的研究者の手になるとは言え、彼自身の創意に基づくものではない。むしろ、一次史料の蒐集が容易でなかった当時であって、欧米の先行研究に依拠しつつ、自らの解釈を加えながら、その論を展開したと言えるであろう。

したがって、先に見た曾田や海野の論稿と同様に、東の「簿記の起源及沿革」にあっても、個々の論者の所説にまで踏み込むことがなく、複式簿記の起源と Paciolo に関する議論を除けば、基本的に、イギリスの簿記書、特にその著者たちの名前の列挙に終始していると言っても過言ではない。多少なりともその内容に言及しているのは、Mair、あるいは、Booth や Jones の簿記書に限られている。

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るわけではない。明治期のわが国の簿記事情をふまえて、Marsh や Bryant and Stratton などのアメリカの簿記書に論及し、また、福澤や Shand ら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、もちろん Kelly の論稿に見出されないものである。特に彼の簿記に対する基本的な考え方に大きな影響を与えたと考えられる Folsom の簿記書に対する評価は高いものがある。

### VI. 3 「簿記法古代の沿革」(『商業會計 第壹輯』)

本項では、「簿記の起源及沿革」を考察した前項を承けて、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「会計」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)の巻末に収録されている。先の「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、本稿の I で論及した「ブラウンの会計史」(Richard Brown(ed.), *A History of Accounting and Accountants* (1905)), 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初めて体系的に解説した Paciolo の「簿記論」(1494), 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 Tagliente や Manzoni, ドイツの Schreiber や Gottlieb, Schweicker, イギリスの Oldcastle や Mellis, ネーデルラントの Ympyn らの簿記書の考察を含む, 基本的に第 1 部の第 5 章 (“History of Book-keeping”) の忠実な翻訳であると言われる<sup>(218)</sup>。

「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。それゆえに, 本項では, 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六つに区分して考察を進めることにしたい (なお, 本節でも, 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, [ ] 内はすべて筆者が追記したものである)<sup>(219)</sup>。

### VI. 3. 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, 而してこの果實の収められたる時, 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」<sup>(220)</sup> 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, 科学上の發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であること, 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。

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, ……」<sup>(221)</sup> 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ゝ一は, 一二二一年に伊國「フローレンス」なる銀行者の記録に係るものにして, 今回記録を



関するに、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、……」<sup>(222)</sup>と記して、1211年のフィレンツェの金融業者の会計帳簿（2枚4頁の断片）を挙げている。

彼は、この会計帳簿について、「……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、一ヶ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、……」<sup>(223)</sup>と述べている。

すなわち、上記の会計帳簿は、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記録にとどまる（貸付金に関する顧客勘定記録のみが現存）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るの外、尚未だ一步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も知られざりき」<sup>(224)</sup>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、そ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 beginning 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、若し重要なる取引を約束したるときは、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、…

・・」<sup>(225)</sup>と述べている。

すなわち、1211年の会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会計帳簿と比べて非常に劣るものであり、多くの取引の詳細の備忘記録にとどまり、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、これがその当時の会計記録の特徴であったとされる。

そして、彼は、「……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なることは勿論、次に佛國の南部は、伊國との關係淺からざりしが爲、亦この種の記録多く傳え、更に独乙國、就中「バルチック」沿岸にて記録されたる会計帳簿の、今尚存するもの亦少なからず、……」<sup>(226)</sup>と記して、このような会計記録が、地中海商業で繁栄したイタリアや、イタリアと関係の深いフランス南部、さらに、ドイツの、特にバルチック海沿岸に多く残されていると言うのである。

### VI. 3. 2 会計記録の進化

東は、「……規則正しい簿記法 (systematic book-keeping) の進歩……の端緒を開きし原因……」<sup>(227)</sup>として、次の二点を挙げる。「……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、……」<sup>(228)</sup>、また、「……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、隨て、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、……」<sup>(229)</sup>と。

さらに、続けて、「……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、敢えて推測に難からず……」<sup>(230)</sup>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) 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、自ら現金の受渡をなすの危険と手敷とを、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」(Rinerio & Baldo Fini) 商會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、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の最初の發意（the first suggestion of systematic book-keeping）をなしたることを、……」<sup>(231)</sup>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」（＝名目勘定）が創案され、さらに、フィレンツェの1297年の「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（＝複式簿記）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、何等の締切をなさず、……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、簿記法の特色とする、彼の惣殘高の比較表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、……」<sup>(232)</sup>とも記している。

すなわち、東は、上記のフィニー兄弟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つたり、今日の勘定形式に見られるような、貸借を左右に書き分けて記入する形式（＝貸借左右対照形式）ではなく、貸借を取引の發生順に即して上下に書き分けて記入する形式（＝貸借上下対照形式または貸借上下連続形式）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、非常に不完全であつたと指摘して、13世紀末段階での複式簿記の生成を認めていない。彼は、「ブラウンの會計史」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（トスカーナ起源説）については、これを斥けているのである<sup>(233)</sup>。

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」<sup>(234)</sup>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会計帳簿に遅れること約半世紀の、ジェノヴァ市政庁の財務官の会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。

### VI. 3. 3 複式簿記の生成

前項を承けて、東は、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、「……複記式簿記法を認めたるは、實に一三四〇年伊國「ゼノア」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、同年を遡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帰し、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んばあるべからず、……」<sup>(235)</sup>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）の會計帳簿に見出されると指摘した上で、1340年のもの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年以前の日付をもつ會計帳簿は存在せず、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。

続けて、東は、ジェノヴァの財務官の會計帳簿の次に古い複式簿記の會計帳簿として、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、「ヴェネイス」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するを以て特色となし、後年に至りて、彼の「ヴェネイス」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、……」<sup>(236)</sup>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 Brothers) 記録の二冊の元帳中に之を見ることを得べし、……」<sup>(237)</sup>と述べて、ソランツォ兄弟商会のそれを挙げている。

かかる帳簿は、「……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、……」<sup>(238)</sup>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(旧元帳)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”) はその最終の差引殘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うべきか、……」<sup>(239)</sup>と述べている。他方、後者(新元帳)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」<sup>(240)</sup>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、……」<sup>(241)</sup>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、それがヴェネツィアで用いられ、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、複記式の特色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ゝ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) に帰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、……」<sup>(242)</sup> 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た後に<sup>(243)</sup>、「……畢竟、複記式簿記法の理論及原理 (the theory and principle of book-keeping) は、この頃已に十分に進歩發達したりとは云へ、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), ……」<sup>(244)</sup> 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。

#### VI. 3. 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 Brown 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生成し、15世紀に体系的組織を確立した。」<sup>(245)</sup> 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) を印刷教本の形ではじめて解説したのが、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] 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數學者の一人にして、その名を「リユーカー、パシオロ」(Luca Paciolo) [原文では Luca Paciols] (羅典名にて Lucas Psatiolus) 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、同著書の主趣は、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* (1494)] との題號を以てせり、……」<sup>(246)</sup> と記す。

さらに、この Paciolo の数学書 *Summa* 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

記法に関する解説を加えて第一篇を結び、……<sup>(247)</sup>と記し、また、特に「簿記論」については、「……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献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「ヴェネース」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、……<sup>(248)</sup>と述べている

そして、彼は、「……然れども、簿記法の初めて周到明晰なる解説を與へられたるは、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條件とする、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、從來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、特に稱讚せずんばあるべからず<sup>(249)</sup>と説いているのである。

続けて、東は、「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與ふるのみならず、加之、原著書は之を解し得るものゝ至て僅少に限らるゝ事情あればなり、……<sup>(250)</sup>と記して、「ブラウンの会計史」の行論に沿いながら、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<sup>(251)</sup>。

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(といつても、それは東の論稿が著述された20世紀初頭のものであるが)と相違するいくつかの点を挙げている。すなわち、「……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はれざること (stock is not treated in the modern fashion), ……」<sup>(252)</sup>である。

もっとも、このような相違について、東は、「……簿記法原理の尙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、……」<sup>(253)</sup>と記している。その上で、彼は、「……現行簿記法の大部分、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」<sup>(254)</sup>と説いている。

要するに、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つたとしても、それは複式簿記の原理の理解が不完全であつたためではなく、それが、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つたと述べた上で、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、……」<sup>(255)</sup> 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つ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、同目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、……」<sup>(256)</sup> 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、同目録作成の上は、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)、仕訳帳 (Journal) 及元帳 (Quaderno, i.e. ledger) と名命 [原文のまま] し、……」<sup>(257)</sup> と。Paciolo にあつては、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え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 (to convert each item in the Memorial to the monetary unit in which his accounts ware kept) , ……」<sup>(258)</sup> 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、これ仕訳帳の中間的帳簿 (a posting medium) たる所以の起源なり、是を以て、簿記法の往時にては、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、當時尙全く不可能の業なりき、……」<sup>(259)</sup> と述べた上で、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、……」<sup>(260)</sup> と記している。

そして、彼は、商品勘定から資本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 (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くる爲の、中間帳簿 (a medium) なりしに過ぎざることを、……」<sup>(261)</sup> 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。

続いて、彼は、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し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、商業は當時尙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、……」<sup>(262)</sup> 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) の形態で利用されていたのである。

東はまた、「……當時商人の營業は、連続したる取引 (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參酌して、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」<sup>(263)</sup> と記して、當時の商人の活動が、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 (venture) であったこと、かかる状況に対応するために、當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舉に記録せしにらず、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 (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、その時々損益勘定に移され (ventures which were completed appeared dully in the profit and loss account), 尙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を作るの必要 (the necessity for yearly general balance) を大に軽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……」<sup>(264)</sup>と記している。

要するに、損益は、今日のように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に、それぞれの勘定における取扱商品の完売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主体であった当時の会計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), ……」<sup>(265)</sup>と記しており、元帳の締切りが、新帳の開始、換言すれば、旧帳の閉鎖、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、当時であつては、今日的な期間計算と結びついた形で定期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定期的に行われたのである<sup>(266)</sup>。

そして、彼は、「……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」式簿記法の其他の諸點に於ては、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、その後には改良は、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当にあらざるべし、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、これ亦必ずしも不当の斷定にあらざるべし、……」<sup>(267)</sup> 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求め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。

### VI. 3. 5 パチオーロの「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), 隨て初学者 (novice) の理解に大なる不便を與えたるにあり、……」<sup>(268)</sup> と記し、Paciolo の「簿記論」が、例題 (記帳例示) を欠いた叙述的説明にとどまっているため、初学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、「……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、……」<sup>(269)</sup> 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」<sup>(270)</sup> 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、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意味で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、特に簿記の知識を教授する媒体としての教科書に着目して、Paciolo 以降に刊行された簿記書について概観する。

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」氏の簿記書に次て古き著書は、一五二五

年「ヴェネーシ」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<sup>(271)</sup>と述べ、Taglienteの簿記書(*Luminario di arithmetica* (1525))を挙げる<sup>(272)</sup>。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、……」<sup>(273)</sup>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」(Domenico Manzoni)と稱する算術及簿記の教師は一書を上梓したり、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、……」<sup>(274)</sup>と述べて、同じイタリアのManzoniの簿記書(*Quaderno doppia col suo giornale* (1540))に言及しており、この簿記書は第7版まで刊行されたと記している。

彼は、Manzoniの簿記書について、「……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、而してその内容には僅かの添削あり、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濟みに至りて、同商品勘定を締切りてその残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、同氏は尚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、元帳の惣残高表を作るべし(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)、……」<sup>(275)</sup>と説いている。

すなわち、Manzoniの簿記書のうち、初篇で解説される理論はPaciolo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、模範的な仕訳帳や元帳の雛型を示しているが、帳簿組織自体は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、棚卸に関する教示を含め、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」<sup>(276)</sup>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、「唯独乙に限りては、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……」<sup>(277)</sup>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、シュライベル」(Heinrich Schreiber) [Henricus Grammateus] と稱し、「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、……」<sup>(278)</sup>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?))<sup>(279)</sup> 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独乙人なりと云ふの外、何等の價値なかるべし、……」<sup>(280)</sup>と述べ、さらに、「……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 (Schuldtbuch)] 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、……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」<sup>(281)</sup>と酷評するのである。

要するに、Schreiber が自身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、複式簿記がドイツに伝播する以前の、仕訳帳と、商品帳・債務帳という二つの元帳、計三種類の帳簿を用いる「ドイツ固有の簿記」であったのであり、複式簿記の歴史という観点からに限って見れば、「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。

次に、彼は、「第二に古き独乙の簿記著者は「ゴットリエブ」(Johann Gottlieb)と稱する「ニューレンベルグ」の一商人にして、著書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、……」<sup>(282)</sup>と述べて、Gottliebに言及する。

ただし、Gottliebの簿記書においても、上記のSchreiberと同様に「ドイツ固有の簿記」が解説されていたがゆえに、東は、「……氏の説く所は、「シユライベル」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、然れども、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、……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、若し商品の手元殘高 (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殘高は利益なりと知るべしと、……」<sup>(283)</sup>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」<sup>(284)</sup>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。

続けて、東は、「以上兩氏は、往時に於ける独乙固有の簿記著者なり……」<sup>(285)</sup>と改めて指摘した上で、「……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属す、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」、「アントウアープ」、若くは倫敦[ロンドン]にありても亦、帳簿の記録法は惣て伊太利式に依りたりき、……」<sup>(286)</sup>と記している。

このように、SchreiberやGottliebの兩名以後が、ドイツを含め、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属す」とされるのである。もともと、即、複式簿記が伝播した時代と実際に言いうるのか否かについては問題が残るであろうが<sup>(287)</sup>、いずれにせよ、16世紀、特に半ば前後からは、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」(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に依り、これを想像するに難らず、……」<sup>(288)</sup>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 (*A Profitable Treatyce*) 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 (*A Brief Instruction* (1588)) 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として、曾田や海野の著作、あるいは、東自身の第一の論稿で取り上げられていた Peele の簿記書については、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には最も明かなり、……同書の翻譯書に過ぎざることは亦何等の疑ひなし」<sup>(289)</sup>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」の翻訳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る。すなわち、「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「ジヤン、イムピン、クリストフェルス」(Jan Ympyn Christoffels) と稱す、……」<sup>(290)</sup>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、前の独乙著者「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、……」<sup>(291)</sup>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「売残商品勘定」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翻譯書あり、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 Excellente 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「リーヴアル」 (**Reval**) 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、……」<sup>(292)</sup> 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「ドイツ固有の簿記」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、「伊太利簿記法の初めて独乙へ紹介されたりは、一五四九年に「ニューレムベルグ」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……」<sup>(293)</sup> 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、これを評価しない言を呈しているのである。

最後に、東は、スペインの状況について、まず、「西班牙は、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、……」<sup>(294)</sup> 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*]」<sup>(295)</sup> を除外するとき、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、……」<sup>(296)</sup> 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「ヴェニース」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独乙の學校教師「ヴァレンチン、メンヘル」(Valentin Mennher)の簿記書を讀者に紹介したるに過ぎず、而して、同独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」なる「ケムプデン」(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て、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」兩氏の簿記書の特色とする、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ずも、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づ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<sup>(297)</sup>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 (*Practique briefue pour cyfrer et tenir liures de compts*) のリヨンでの再版 (1555) に基づく、そのスペイン語版であった。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<sup>(298)</sup>。

### VI. 3. 6 結び

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ク」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] 中、簿記法の沿革に關するものゝ内、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、……」<sup>(299)</sup>と記している。

如上のように、東の會計史 (簿記史) に関する第二の論稿、つまり、『商業會計 第壹輯』に所収の「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「ブラウンの會計史」、特にその第5章の邦訳である。かかる邦訳を試みた彼の目的は、「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」と記述されるように、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、彼はこれを遺憾と考え、「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」との文言に示されるように、Brown の「会計史」に拠りつつ、そこに盛り込まれた最新の研究成果を、あえて冗長で煩勞となることを躊躇せず、その邦訳を通じて、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、会計史研究に関する最初の著作とされる曾田の「記簿法」(1878)以後、より本格的な著作の嚆矢と位置づけられる海野の『簿記學起原考』(1886)や、彼の小稿「簿記法の起源」(1899)、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。これらの論稿が主として依拠したのは、Beckmann の“*Italian Book-keeping*”(“*Vom Italienischen Buchhalten*”)や、Kelly の“*A Short History of Book-keeping*”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、これらの初期の論稿の内容を超えた、「会計」の歴史叙述が現れる。つまり、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、より本格的な会計史研究に向けての一定の胎動が見られるのである。

東の「簿記法古代の沿革」は、その当時の最新の研究成果を反映した「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、従前の論稿には見られない、より具体的な歴史叙述が盛り込まれている。

もちろん、それは、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、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、東の「会計」の歴史研究に対する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受け入れる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。

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」<sup>(300)</sup>と述べて、「簿記法古代の沿革」を結んでいる。

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)を扱った二つの章のうち、前半部分(第1部第5章)だけを取り上げて邦訳し、後半部分(第1部第6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、「簿記法に顕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。「新著書は舊著書の剽竊改竄に過ぎず、……この以後の沿革を觀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<sup>(301)</sup>。

## VII 結 語

本稿の目的は、一次史料の蒐集と分析が容易でなかった時代に、海外の先行研究に依拠するものではあったが、わが国における会計史研究の先駆的業績として登場した海野の簿記史研究について考察する。同時に、彼に先行して簿記史にかかわる論稿を公表した曾田、逆に、曾田や海野の著作に遅れるが、簿記の歴史について会計の専門的研究者によるわが国最初の論稿を著した東の業績についても検討を行い、わが国の会計史研究の黎明期における状況を明らかにすることにある。

本稿では、まず、曾田の論稿(「記簿法」)や海野の著作(特に『簿記學起原考』)の基礎になったとされる Beckmann の論文集 *Beyträge zur Geschichte der Erfindungen* (1780～1805) (英語版は *A History of Inventions, Discoveries, and Origins*) に収録されている、簿記の歴史を講じた項目、つまり、「イタリア式簿記」(“Vom Italienischen Buchhalten”, 英語版では “Italian Book-keeping”) を検討している。

Beckmann の論稿に見られる大きな特徴は、イタリアにおける複式簿記の生成と他国への伝播に関する叙述とともに、当該項目全体に充てられた紙幅の、およそ半分が複式簿記の公会計への適用に関連する記述に向けられていることである。彼の論文集における発明・発見が、既述のように、自然科学的なものに限定されず、為替手形、保険や年金、さらに、病院や孤児院などを含めた、広汎な事物の起源を対象とする中で、「イタリア式簿記」の歴史叙述においても、商業技術としての側面だけでなく、行政制度(公会計)への適用

という側面にも言及されている点に、当時の官房学者（経済学者）としての Beckmann の関心が顕著に現れているものと考えられる。

すなわち、Beckmann の論稿は、あくまでも官房学者から見た会計史（簿記史）であった。その叙述は、文献史的考察に基づく簿記書やその著者たちの名前の羅列的列挙にとどまり、Stevin の「領土簿記」に関するわずかな言及を除けば、個々の簿記書の具体的内容の考察に踏み込むことがなく、また、複式簿記の基本構造の生成過程、あるいは、その後の近代化過程についての論及が見られないなど、簿記の歴史という観点から見れば、その叙述内容に不満が残る。しかし、それは、Beckmann 自身の関心と、彼の論文集が刊行された当時の「会計」の歴史研究の状況からすればやむを得ないものと考えられる。

すなわち、Beckmann の「イタリア式簿記」に基づき、簿記の歴史をわが国で最初に叙述したのが、曾田の「記簿法」（1878）である。その叙述は、Beckmann の所説（さらには、彼の論稿を介しての De la Porte や Anderson, Ames らの著作）に依拠しつつ、その歴史叙述は、もっぱら Beckmann の「イタリア式簿記」の前半部分、具体的にはイギリスに関する所論を紹介するところまでにとどまっている。したがって、Beckmann の論稿の後半部分、特に官房学者としての彼の特徴とも言うべき複式簿記の公会計（政府会計）への適用に関連する記述はすべて省略されている。「記簿法」を収録した曾田の『學課起源畧説』は、簿記・会計の専門書でなく、明治初期当時の新しい諸学科の起源を外国の文献を基に解説することを目的とした便覧的小冊子であり、それゆえに、「記簿法」においては、複式簿記の起源とその祖述者としての Paciolo、そして、イギリスへの伝播を中心に翻訳・紹介することで事足りると考えたのではなかろうかと推察される。

上記のように、曾田の「記簿法」が便覧的小冊子の一項目であったのに対して、海野の『簿記學起原考』（1886）は、わが国で最初に「会計」の歴史を専門的に論じた単行書であり、世界的に見ても、Foster の *The Origin and Progeress of Book-keeping*（1852）に次ぐ、第二番目のものと位置づけられる。ただし、海野が同書の「引用書目」に掲げる欧米文献 19冊のうち、簿記に関するものはわずか6冊にすぎず、しかも、簿記の歴史を専門的に論じた文献は1冊もない。そして、残る13冊は、歴史、数学、および、辞書・百科辞典の類である。これらの文献から簿記の歴史を叙述（纂訳）することは困難であったと考えられるが、彼は、特に Beckmann の論稿を中心に、これらの文献からの抜粋をもって本書の主要部分を構成したのである。

『簿記學起原考』の内容は、端的に言えば、欧米（主としてイギリス）で刊行された簿記書ないし著者たちの名前の羅列的叙述にとどまっている。海野がわずかでも簿記書の教示内容に踏み込んでいるのは、Stevin、あるいは、Booth や Jones の簿記書など、数えるほどしかない。しかも、個々の簿記書の間での相互関係についての検討もなく、また、これらの簿記書が刊行された社会経済的環境との照応も見出されない。その意味で、本書は、文献史的研究の範疇、しかも、その初歩的段階にあると言えよう。

しかしながら、明治期の欧化政策の下で、洋式簿記（特に複式簿記）の導入と運用に精一杯であった時期に、実業人であった海野により単行書としてこのような会計史（簿記史）の研究書が上梓されたこと自体がきわめて画期的であり、その意味で、『簿記學起原考』は、わが国における会計史研究の先駆的業績として十分に評価かつ尊重されるべきものと考えられる。

その後、海野は自身の簿記解説書『實用簿記法』（1899）の中に、「簿記法の起源」という、簿記の歴史を概観した小稿を収録している。先の『簿記學起原考』（1886）と比較すれば、端的には、公表の時期が『簿記學起原考』から既に十数年を経過しているにもかかわらず、基本的に、その叙述内容は、簿記書の著者たちの名前の羅列的叙述であり、ほとんどの場合、教示内容どころか、簿記書の標題や出版年への言及もなく、両者ともに、未だ初歩的な文献史的研究の域にとどまっていると言えよう。

ただし、『簿記學起原考』と「簿記法の起源」との相違点をあえて挙げるとすれば、両著で列挙されている簿記書の著者たちの名前に多少の差異が認められること、特に後者では、わずか4頁弱という紙幅ではあるが、全体に占める19世紀の簿記事情、特にアメリカのそれを論じている箇所が相対的に大きくなっていることであろう。「簿記法の起源」は、明治期の簿記書あるいは簿記会計教育に対するアメリカの影響の大きさを、『簿記學起原考』よりも強く反映しているのであろう。

上述した曾田や海野が、あくまでも実業人、強いて言えば学者的実業人であったのに対して、東は、会計の専門的研究者である。特に彼が『新案詳解 商業簿記』（1903）に収録した「簿記の起源及沿革」は、わが国において専門的研究者により著された最初の簿記史研究の論稿にあたる。

東は、この「簿記の起源及沿革」において、Kelly の簿記史に関する小稿“A Short History of Book-keeping”に依拠しながら、簿記の歴史を叙述している。その意味では、この論稿は、会計の専門的研究者の手になるとは言え、彼自身の創意に基づくものではない。むしろ、一次史料の蒐集が容易でなかった当時であって、欧米の先行研究に依拠しつつ、自らの解釈を加えながら、その論を展開したと言えるであろう。したがって、先に見た曾田や海野の論稿と同様に、そこにあっても、個々の論者の所説に立ち入ることがなく、複式簿記の起源と Paciolo に関する議論を除けば、基本的に、イギリスの簿記書、特にその著者たちの名前の列挙に終始していると言っても過言ではない。多少なりともその教示内容に言及しているのは、Mair、あるいは、Booth や Jones の簿記書に限られている。

ただし、東は、Kelly の論稿に自己の歴史叙述のすべてを依拠しているわけではない。明治期のわが国の簿記事情をふまえて、Marsh や Bryant and Stratton などのアメリカの簿記書に論及し、また、福澤や Shand ら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、もちろん Kelly の論稿には見出されないものである。特に簿記に関する彼自身の考え方に大きな影響を与えたと考えられる Folsom の簿記書に対する東の評価は非常に

高いものがある。

曾田の「記簿法」、海野の『簿記學起原考』や「簿記法の起源」、そして、東の「簿記の起源及沿革」は、いずれも Beckmann の“Italian Book-keeping” (“Vom Italienischen Buchhalten”) や、Kelly の“A Short History of Book-keeping” などにもっぱら依拠した著作であった。しかし、19世紀後半から20世紀初頭にかけては、Paciolo の「簿記論」の現代語訳を含む、本格的な会計史の先駆的研究が現れてくる。例えば、「ブラウンの会計史」(Richard Brown(ed.), *A History of Accounting and Accountants* (1905)) はその代表と考えられる。

東の簿記史に関する第二の論稿、つまり、「簿記法古代の沿革」は、わが国の文献で最初に「会計」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) に収録された論稿である。これは、当時として最新の研究成果を反映した「ブラウンも会計史」を、簿記の歴史の部分に限ってではあるが、刊行後わずか数年のうちにわが国に紹介・導入したものである。従前の論稿がいずれも個々の論者の所説の検討にまで踏み込むことがなく、複式簿記の起源と Paciolo に関する議論を除けば、基本的に、簿記書、特にその著者たちの名前の列挙に終始していると言っても過言ではないという状況であったのに対して、「簿記法古代の沿革」は、その標題に示されるように、考察の対象を、主として複式簿記生成前後の会計記録法の進化や、Paciolo の「簿記論」の教示内容、そして、Paciolo 以後に各地域に出現した簿記書とその相互関係などに広げ、従前よりも具体的内容に踏み込んだ考察が行われている。

そこに、東の「会計」の歴史研究に対する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。それと同時に、この論稿は、明治初期に洋式簿記（特に複式簿記）を導入したわが国においても、「会計」の歴史にかかわるより詳細な考察を受け入れる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手になる簿記書が登場する。これと符合するかのようになり、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、複式簿記の起源と沿革への関心が起こり、未だ一次史料を蒐集・分析しての研究が困難な状況にあつては、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」はその先駆的研究と考えられる。

繰り返すが、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、これを咀嚼・援用して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、東の第二の論稿は、かかるアプローチの先鞭をつけたものと位置づ

けられる。

いずれにせよ、曾田、海野、東の三名は、史料蒐集の困難さ等の時代的制約を克服しつつ、彼らが公表したそれぞれの著作を通じて、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、彼らの業績は高く評価されるべきものと思量される。

## 注

- (1) Woolf[1912], p.xix (片岡(義)・片岡(泰)[訳][1977], 1頁).  
Woolf の著作については邦訳書 (片岡(義)・片岡(泰)(訳)[1977]) があるが、それ以前にも、古代会計史を取り上げた部分のみを訳出した抄訳版 (片岡(義)(訳)[1947]; 同(訳)[1954]) が刊行されている (See 茂木[1953])。
- (2) 例えば、ティグリスとユーフラティスという二つの大河に囲まれた「肥沃な三日月地帯」では、紀元前8000年頃に狩猟・採集生活から農耕生活への転換が見られ、農村共同体の安定・維持のために、家畜や穀物の数量などの記録が行われるようになる。このために考案された用具がトークン (token, clay token) と呼ばれる、円錐型や球型・円盤型などの形態を持った1~3cm程度の粘土製の人工物である。初期はプレーン・トークン (plain token) と呼ばれる単純な形態のものであったが、紀元前4000~3500年頃の南メソポタミアでは、王宮や神殿における租税と貢納物を管理するために、釣り鐘型や楕円形型・菱形・人間型・動物型など、多様で複雑な形態を持つコンプレックス・トークン (complex token) への展開を見る。もっとも、いずれの形態のトークンであっても、これを用いた記録・計算のシステムは、対象となる財の種類と数量に応じて特定の形態と個数のトークンを必要とする (「1対1対応の原則」という意味で、きわめて具象的なものであった。しかし、それは、「簿記」(bookkeeping) を「会計における記録・計算のためのツール」と考えるならば、未だ文字を持たない世界における「簿記」の存在を示す最古の証跡と言えるものであった。これらのことから、「会計」という人間の本源的営みとしての行為は、文字が誕生するはるか以前から存在していたのであり、文字を用いることなく簿記が実践されていたことがわかる。その詳細については、小口・中田(訳)[2008](特に第6章・第7章)を参照されたい (See also 小口[1995]; Mattessich[2000]; Nissen *et al.*[2000]; 鈴木(訳)[2005]; 小林[2005]; 中野[2011a]; 同[2012a](序章第1節); 同[2013]; 土方[2012](補遺第2節))。
- (3) Dafforne の “Opinion of Book-keepings Antiquity” は、彼自身が *The Merchants Mirrour* において、「私の良い友人」(A Good Friend of mine) と記している Simon Stevin (彼はネーデルラントの著名な数学者であると同時に、17世紀を代表する「簿記論」(*Vorstellicke Bouckhouding op de Italiaensche wyse* (1607)) の著者でもある) の著述に依拠している (翻訳) とされる (Dafforne[1635], “Opinion of Book-keepings Antiquity” ; see Ten Have[1956], p.242; Yamey[1980], p.84)。  
なお、Dafforne の簿記書の概要については、小島[1971](第10章)を参照されたい (See also Yamey[1963], pp.169-170; Bywater and Yamey[1982], pp.96-98; 小島[1987](第14章第2節))。
- (4) Kelly[1801], pp.iv-ix; Cronhelm[1818], pp.x-xiv; see also Yamey[1980], pp.87-90.  
なお、Kelly の簿記書の概要については渡邊(泉)[1993](第9章)を、また、Cronhelm の簿記書の概要については中野[1992](第5章)をそれぞれ参照されたい (See also Bywater and Yamey[1982], pp.208-211; Yamey[1978])。
- (5) Foster[1852], Title Page.



- (6) Foster は、*A Concise Treatise on Commercial Book-keeping* (Boston, 1836) や *Double Entry Elucidated* (London, 1843) 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。その彼が自身で蒐集した、1543年から1852年にかけて英語で刊行された150点以上の会計関係の文献に基づいて著したのが *The Origin and Progress of Book-keeping* である。同書は、「序文」(Preface) と「文献リスト」(“Works on Book-keeping”, “American Works on Book-keeping”, “Mercantile Tables”) を除けば、本文はわずか22頁 (全体でも自著の紹介を含めて54頁) にすぎないが、とにかく、単行書として、「会計」の歴史をはじめて専門的に論じたという点で、会計史研究の歴史上、象徴的な著作と位置づけられる (See Yamey[1980], p.90)。

なお、Foster の簿記書の概要については、中野[1992](第6章II)を参照されたい。

- (7) Luca Pacioli (c.1445 ~ c.1517) は、イタリアのトスカーナ地方にあるサン・セポルクロ (Borgo San Sepolcro) で生まれ、フランシスコ派の修道士、後に数学者となり、フィレンツェやミラノ、ナポリなど、イタリア各地の大学で数学を講じている。主著に、*Summa de Arithmetica Geometria Proportioni et Proportionalita* (1494) と、*Devina Proportione* (1509) がある。彼に関する伝記的叙述については、例えば、片岡(泰)[1988](第5章); 同[2007](第3章)を参照されたい (See also Taylor[1942])。

なお、Paciolo の名前については、かつては “Luca Pacciolo” や “Lucas Paccioli”, あるいは “Luca Paciolo”, “Lucas Pacioli” など、さまざまな表記が見られた。しかし、今日の通説によれば、姓だけを表記するときは単数形の “Paciolo” を、他方、姓と名を併記するときは「パチョーリ家のルカ」、つまり、家族を表すという意味で複数形の “Pacioli” を用いて “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頁脚注(1); 岸[1983], (序) ii-iii 頁; 片岡(泰)[1988], 101 頁; 同[2007], 85 頁; see also Taylor [1944])。

- (8) Kelly[1801], pp.v-vi; Cronhelm[1818], p.xiii.

ただし、Kelly と Cronhelm は、両者ともに彼らが依拠した先行文献の誤りを引き継いだのであろうか、*Summa* の出版年を、「1494年」ではなく、「1495年」と誤記している。少なくとも Kelly の場合には、彼の論稿に記された注の文言から、かかる誤りがフランスの Matthieu de la Porte の簿記書 *La science des negocians* に由来するものであることが示される。この点については、注(27)も併せて参照されたい (Kelly[1801], p.vi; Cronhelm [1818], p.xiii; see also 岸[1975], 319-320 頁; Yamey[1980], p.86 (note 14))。

なお、「1494年」に刊行された Paciolo の *Summa* よりも早い1458年に、複式簿記の解説を含む商業書 *Della mercatura et del mercante perfetto* が、Benedetto Cotrugli によって脱稿されていた。しかし、かかる草稿はすぐには出版の機会を得ることなく、実際にそれが刊行されたのは、Paciolo の「簿記論」に遅れること約80年が経過した1573年のことであった。この Cotrugli の「簿記論」の概要については、岸[1983](第6章); 片岡(泰)[2007](第2章)を参照されたい (See also 小島[1987](第4章第3節))。

- (9) 茂木[1969], 25 頁。

なお、わが国における Paciolo の「簿記論」の翻訳については、平井[1920]; 片岡(義)[1967](第2部); 岸[1983](第4章); 片岡(泰)[1988](第7章)を参照されたい。

- (10) Brown(ed.)[1905], p.vii.

エディンバラ会計士協会 (Society of Accountants in Edinburgh) とグラスゴウ会計士保険

数理士協会 (Insitute of Accountants and Actuaries in Glasgow) の設立はいずれも1853年であり、勅許の取得は前者が1854年、後者が1855年である (Parker[1986], p.15)。

- (11) 例えば、本稿の冒頭で論及した Woolf の *A Short History of Accountants and Accountancy* (1912), あるいは, Baldwin Penndorf の *Geschichte der Buchhaltung in Deutschland* (1913), さらに, David Murray の *Chapters in the History of Bookkeeping, Accountancy & Commercial Arithmetic* (1930) や, William L. Green の *History and Survey of Accountancy* (1930) などを挙げるができる。

- (12) Littleton[1933], p.368 (片野(訳)[1978], 499-500 頁)。

Littleton の *Accounting Evolution to 1900* は, 1933年に初版が刊行されて以後, 1966年に第二版 (2nd ed.), さらに, 1981年と1988年にリプリント版が刊行されている。

- (13) なお, “The Evolution of Double-Entry Bookkeeping” と “The Expansion of Bookkeeping into Accountancy” は, Littleton の *Accounting Evolution to 1900* において, 15世紀の分析を中心とした Part 1 (「前篇」) と, 19世紀の分析を中心とした Part 2 (「後篇」) の各々の標題である。

- (14) 小倉[1979], 260-261 頁。

わが国固有の簿記法, 特に江戸時代の商家の「和式帳合法」の詳細については, 小倉[1962]; 河原[1977]; 西川(登)[1993]などを参照されたい。

- (15) 福澤(訳)『帳合之法』(1873/1874)の原著は, Henry B. Bryant, Henry D. Stratton と Silas S. Packard による簿記書 *Bryant and Stratton's Common School Book-keeping* (初版: 1861) である。また, 小林(訳)『馬耳蘇氏記簿法』(1875)の原著は, Christopher C. Marsh の簿記書 *A Course of Practice in Single-Entry Book-keeping* (初版, 1859), 同じ小林(訳)『馬耳蘇複式記簿法』(1876)の原著も, Marsh の *The Science of Double-Entry Book-keeping* (初版, 1832) であり, いずれも当時のアメリカで刊行された代表的簿記書である (『帳合之法』と『馬耳蘇氏記簿法』の概要については, 西川(孝)[1982](第一部 帳合之法 解題・馬耳蘇氏記簿法 解題)を参照されたい)。

なお, 上掲の邦訳簿記書の標題からも明らかなように, 洋式簿記の導入初期にあつては, “bookkeeping” の邦訳語として, 「帳合」, 「記簿」, あるいは, 「簿記」などが創案され相互代替的に用いられていた。

- (16) 曾田の『學課起源畧説』は本文がわずか15丁の和綴じ小本であり, その中で「記簿法」は, 11丁右から12丁左まで, 今日的に言えばわずか3頁強の紙幅を占めているにすぎない (西川(孝)[1959], 5 頁; 同[1975], 6 頁; 同[1982], 200 頁)。

なお, 「記簿法」の全文は, 西川(孝)[1959]の巻末に, 原寸大写真で複製・収録されている。

- (17) 西川(孝)[1959], 5 頁; 同[1975], 6 頁; 同[1982], 200 頁 (See Beckmann[1846], pp.1-5 (特許庁内技術史研究会(訳)[1999a], 41-47 頁); see also Beckmann[1786], S.1-15; 同[1814], pp.1-9)。

- (18) 江村[1953], 5-6 頁; 西川(孝)[1971], 326 頁; 同[1975], 2 頁; 同[1982], 204 頁。

なお, わが国の学界で最初に『簿記學起原考』に着目したのは平井泰太郎であったと言われる (西川(孝)[1975], 2 頁; 同[1982], 203 頁; see also 平井[1920], 83 頁)。

- (19) 西川(孝)[1982], 200 頁; see 小島[1965], 195-196 頁。

(20) Beckmann の伝記については、英語版（第四版）に収録されている「ベックマンの憶い出 (Memoir of the Author)」を参照されたい (Beckmann[1846], pp.xv-xxiii (特許庁内技術史研究会(訳)[1999a], 22-31 頁))。

(21) Beckmann の論文集 *Beyträge zur Geschichte der Erfindungen* は、25年かけて5巻20分冊(各巻4分冊)がばらばらに刊行されている(特許庁内技術史研究会(訳)[1999a], 4 頁)。

なお、Beckmann は、当該論文集を著述するにあたり、「発明」(Erfindungen)という語を通常の意味よりも拡張して用いており、自然科学的な発明・発見に限定せず、金融業から簿記・為替手形・保険・富くじのような商業技術、さらに、捨て子院や孤児院・病院・廃兵院などの社会的施設までの、きわめて広汎な事項を対象としている。このことは、Beckmann が百科全書派に近い感覚を有していたことに加え、内国産業連関への執着(つまり、海外の植民地が既に他国によりほとんど支配されている状態で、ドイツのような後進国は自国内にあるさまざまな技術を組み合わせ直すこと、つまり、産業連関の見直しによる全体的な開発以外に近代化の余地がない、したがって、その政策の視点を全経済分野での有機的連関に基づく計画的な成長に中心を置く)という、当時の「官房学」(Kameralistik)の特徴に由来するものであるとされる(特許庁内技術史研究会(訳)[2000b], 430-432 頁)。

(22) Beckmann の原著(ドイツ語版, 5巻20分冊)には153の項目が含まれ、そのうちの31項目は以前に同書で解説された項目の補充または連載である。これに対して、英語版は、原著(ドイツ語版)の純然たる英訳書ではなく、例えば、第四版(1846)では、原著にあった項目のうち、25項目については訳出せず、また、29項目については同一テーマの2回の解説を一つの項目にまとめて訳出し、かつ、蒸気機関の項目が付け加えられている。現在、『西洋事物起原』という標題で刊行されている邦訳書は、この英語版(第四版)を主たる底本としつつ、英訳されなかった項目のうち必要なものについてはドイツ語版から補充した内容のものになっている(特許庁内技術史研究会(訳)[1999a], 3 頁; 同[2000b], 434-435 頁)。

上述のように、Beckmann の著作の英語版は、原著の純然たる翻訳書ではない。同様に、そこに含まれている項目(ここでは「イタリア式簿記」)の記述内容についても、原著と英語版、あるいは、英語版の第二版と第四版では、多少の差異が見出される。Beckmann 自身の所説を検討するという観点からは原著を考察対象とすべきであろうが、本稿では、後述する曾田や海野の論稿への影響という観点から、主として英語版(第四版)を考察の対象としている。

なお、Beckmann の英語版が出版されるや、J.F.Lake Williams の *An Historical Account of Inventions and Discoveries in Those Arts and Sciences, ……* (London, 1820) のような類似の著作がイギリスに登場している。しかも、この Williams の著作においても、簿記の歴史を取り上げた項目(“Book-keeping (Italian)”)が設けられ、その叙述も、Beckmann のそれにきわめて類似した内容になっている(Williams[1820], pp.182-185)。

(23) Beckmann の論文集における項目の配列は、アルファベット順ではなく、かなりランダムである。その中で、なぜ「イタリア式簿記」を最初に取り上げたか、その理由について、彼は何も言及していない。ちなみに、第二番目に取り上げられていたのは「行程計 (Odometer)」(Odometer, Wegmesser)に関する項目である(Beckmann[1846], pp.6-11 (特許庁内

技術史研究会(訳)[1999a], 48-58 頁); see Beckmann[1786], S.15-27; 同[1814], pp.9-19; cf. Yamey[1980], p.85 & note(12))。

(24) Beckmann[1846], p.1 (特許庁内技術史研究会(訳)[1999a], 41 頁); see Beckmann[1786], S. 1-2; 同[1814], p.1.

(25) Beckmann[1846], p.1 (特許庁内技術史研究会(訳)[1999a], 41 頁); see Beckmann[1786], S. 2; 同[1814], pp.1-2.

(26) 複式簿記の起源については、古代ローマ説や古代インド説なども提唱されるが、今日的には中世イタリア起源説が支配的であり、この説はさらに、①フィレンツェを中心とするトスカーナ起源説、②ジェノヴァ起源説、③ミラノを中心とするロンバルディーア起源説、さらに、④ヴェネツィア起源説、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。ただし、上記の諸説のうち、Beckmann の論稿などで言及されるヴェネツィア起源説については、現実に複式簿記の採用を根拠づける史料(会計帳簿など)が、フィレンツェやジェノヴァ、ミラノのそれと比べて相対的に後の時期のものしか現存していないという欠点がある。このような複式簿記起源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章第3節)を参照されたい(See also 中野[1992](22-23 頁,30-31 頁(注(20)))。

(27) De la Porte は、18世紀前半のフランスを代表する簿記書 *La science des negocians* (1704) の著者であり、同書には複式簿記の歴史に関する叙述が含まれている。この点について、岸[1975]に拠れば、1704年版では、De la porte は、複式簿記がイタリア人により発明されたものであることに言及しているが、印刷術の創始との関連で複式簿記書の出版を1530年頃と考え、Paciolo について知らず、また、後世、簿記史上に名を残した簿記書にも言及していなかった。ところが、De la Porte の死後、Pierre B. Boucher により増改訂された1798年版では、序文の冒頭に、「1495年頃、イタリア人たるルカ兄弟 Frère Luc が、複式簿記論を印刷させた。この論著が種々の国語に訳された後、ヨーロッパの諸々の商業都市において、他の著が出た。これらの著書が印刷されてからというもの、この学は大きく進歩した。……」と記され、Paciolo のことが言及されるに至っている。1798年版に見出される内容はそれ以前の版にも既に存在すると推測されるが、少なくとも1704年版より後であることは明らかである(岸[1975], 318-320 頁; see Kelly[1801], p. vi; cf. Yamey[1980], p.86 note(14))。

なお、De la Porte の簿記書の概要については、岸[1975](第17章); 土方[2008](第4章)を参照されたい(See also Bywater and Yamey[1982], pp.142-145)。

(28) 本文中でも記したように、ドイツ語版では“Luc”，英語版では“Luke”と綴られているので、邦訳書は原則として英語版を底本としながらも、ここではドイツ語版に拠ったものと考えられる。いずれにせよ、注(7)で記したように、往時、Paciolo の名前の表記は姓・名ともに混乱している(Beckmann[1846], p.1 (特許庁内技術史研究会(訳)[1999a], 41 頁); see Beckmann[1786], S.2; 同[1814], p.2)。

(29) Beckmann[1846], p.1 (特許庁内技術史研究会(訳)[1999a], 41 頁); see Beckmann[1786], S. 2; 同[1814], p.2.

(30) Adam Anderson (1692 ~ 1765) は、スコットランド生まれの商業史家であり、彼の代表的著作は、編年体形式によるイギリスの商業史 *An Historical and Chronological Deduction*

*of the Origin of Commerce from the Earliest Accounts to the Present Time, containing a History of the Great Commercial Interests of the Britain Empire.*…… (4 vols, 1764) である。なお、彼の略歴については、Matthew and Harrison(eds.)(2004b)(p.15) を参照されたい。

(31) Beckmann[1846], p.1 (特許庁内技術史研究会(訳)[1999a], 41 頁); see Beckmann[1786], S. 2-3; 同[1814], p.2; cf. Anderson[1787b], p.130; 同[1787a], p.544.

(32) 本文中でも記したように、Peele のファースト・ネームは、ドイツ語版では“James”，英語版では“James”と綴られているので、邦訳書は英語版を底本としながらも、ここではあえてドイツ語版に依拠したと考えられるが、実際には“James”が正しい (Beckmann [1846], p.2 (特許庁内技術史研究会(訳)[1999a], 42 頁); see Beckmann[1786], S.7; 同[1814], p.4)。

なお、Beckmann の引用元である Anderson の著作では、正しく“James”と表記されている (Anderson[1787b], p.130)。

(33) Beckmann[1846], p.2 (特許庁内技術史研究会(訳)[1999a], 42 頁); see Beckmann[1786], S. 7; 同[1814], pp.3-4

(34) Beckmann[1846], p.2 (特許庁内技術史研究会(訳)[1999a], 42-43 頁)。

ただし、Anderson の著作では、Peele の簿記書は、体裁は古臭いさいが、彼が複式簿記の基礎と原理を理解していたことは十分に証明されると記述されている (Anderson[1787b], p.130; see Macpherson[1805], p.149)。

(35) ここで言及されている Peele の簿記書 *The Pathe Waye to Perfectnes* (1569) は、単式簿記でなく複式簿記の解説書である。しかも、Peele は、当該簿記書に先行する1553年に既に *The Maner and Fourme* という標題の簿記書を出版している。そして、この後者の簿記書こそ、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と位置づけられるのである (小島[1971], 33,133 頁; 同[1987], 213 頁; see Yamey[1963], p.162; Bywater and Yamey[1982], p.51)。

なお、Peele の二つの簿記書の概要については、小島[1971](第 5 章・第 7 章) を参照されたい (See also Yamey[1963], p.162-163; Bywater and Yamey[1982], pp.51-53; 小島[1987](第 12 章第 2 節)。

(36) Joseph Ames (1689 ~ 1759) は、イギリスの書誌学者かつ古物蒐集家である。彼の代表的著作は、*Typographical Antiquities, being an historical account of printing in England, with some memoirs of our ancient printers, and a register of the books printed by them, from the year 1471 to 1600, with an appendix concerning printing in Scotland and Ireland to the same time* (1749) である。同書については、彼の死後、別の版 (3 vols., 1785 ~ 1790; 4 vols, 1810 ~ 1819) が刊行されている。なお、彼の略歴については、Matthew and Harrison(eds.)(2004a) (pp.937-939) を参照されたい。

(37) Beckmann[1846], pp.2-3 (特許庁内技術史研究会(訳)[1999a], 43 頁); see Beckmann[1786], S.7-8; 同[1814], p.4; cf. Ames[1749], pp.410-411.

(38) Oldcastle の簿記書、Mellis の簿記書、および、これらの簿記書の関連については、小島 [1971](第 3 章・第 8 章) を参照されたい (See also Kats[1926]; Coomber[1956]; Yamey[1963], pp.155-159; Bywater and Yamey[1982], pp.66-71; 小島[1987](第 12 章第 1 節・第 3 節))。

なお、Oldcastle の簿記書は、本文中でも記したように、現存しない「幻の書」であり、

これと“*Profitable Treatyce*”との関係は、1543年に刊行された簿記書が後者しか存在しないという理由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 Kats[1926]; Sutherland[1940])。

(39) 本文中でも記したように、Gottlieb のファースト・ネームは、独語版では“Joann”，英語版では“John”と綴られているが，“Johann”が正しい (Beckmann[1846], p.3 (特許庁内技術史研究会(訳)[1999a], 43 頁); see also Beckmann[1786], S.9; 同[1814], p.5)。

(40) Beckmann[1846], p.3 (特許庁内技術史研究会(訳)[1999a], 43-44 頁); see Beckmann[1786], S.8-9; 同[1814], p.5.

(41) Gottlieb が1531年に刊行した簿記書 *Ein Teutsch verständig Buchhalten* に先行して、既に1518年に Heinrich Schreiber (Henricus Garammateus) により *Ayn new kunstlich Buech* が出版されている。また、1546年には Gottlieb の第二の簿記書 *Buchhalten, Zwey Kunstliche vund verstandige Buchhalten* が刊行されている。これらがドイツにおける最初期の簿記解説書と位置づけられるが、しかし、そこで解説されていたのはいずれも「ドイツ固有の簿記」ないしそこから「イタリア式簿記」への移行段階を示すものであった。その意味から、1549年に刊行された Wolfgang Schweicker の *Zwifach Buchhalten* がドイツにおける最初の複式簿記解説書と位置づけられるのである (小島[1987], 98-104,107-110 頁)。

なお、Gottlieb の二つの簿記書の概要については、片岡(泰)[1994](第5章第3節); 土方[2005](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))。

(42) Beckmann[1846], p.3 (特許庁内技術史研究会(訳)[1999a], 44 頁); see Beckmann[1786], S.13; 同[1814], p.5.

(43) Stevin の「簿記論」(*Vorstellicke Bouckhouding op de Italiaensche wyse* (1607)) は、彼の数学書 *Wisconstighe Ghedachtenissen* (1605 ~ 1608) の第5部に収録されており、「イタリア式商人簿記」(商業簿記)と「イタリア式領土簿記」(領土簿記)に分かれる。このうち、複式簿記の基本構造を解説するために著述されたとされる「イタリア式商人簿記」の概要については、岸[1975](第7章); 橋本[2008](第4章); 片岡(泰)[1994](第17章)を参照されたい (See also 小島[1987](第13章第3節))。

なお、Beckmann は、Stevin が「簿記論」で提示した複式簿記の古代ローマ起源説につながる見解 (Stevin のそれは本稿の I で言及した Dafforne, あるいは、Kelly や Cronhem の所説にも影響を及ぼしている) について、「……しかしそれは未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。……」と述べ、否定的見解を明らかにしている (Beckmann[1846], p.4 (特許庁内技術史研究会(訳)[1999a], 46 頁; see Beckmann[1786], S.13-14; 同[1814], pp.7-8; see also Kelly[1801], p.iv; Cronhelm[1818], p.xii; cf. Anderson[1787b], pp.130-131; Yamey[1980], p86)。

(44) Maurits van Nassau (1567 ~ 1625) は、ネーデルラントのホラント州とゼーラント州の総督として、暗殺された父 (Willem van Nassau) の後を継ぎ、ネーデルラントのスペインからの独立戦争(「八十年戦争」(Tachtigjarige Oorlog: 1568 ~ 1648))を指導した。彼は、合理主義者として、自らの軍隊に対して、「軍事革命」と呼ばれるような、徹底した軍事

訓練とマニュアル化を図った。複式簿記（イタリア式簿記）についても、このような軍事革命の一環として、領土（ないし国家）の財政管理のツールとしての役割が期待されたものと考えられる。そして、この Maurits の家庭教師を務め、その後彼の財務を監督する立場に就いたのが Stevin であり、彼はその職責上の必要性から複式簿記を講じたとされる（橋本[2008], 61-62, 108 頁）。

- (45) Beckmann[1846], p.3（特許庁内技術史研究会（訳）[1999a], 44-45 頁）; see Beckmann[1786], S.13; 同[1814], pp.5-6; cf. Anderson[1787b], p.130; Yamey[1980], p.86.

領土経営に複式簿記を導入しようとする Stevin の改革の実施は、1604年1月に決定されている。そして、領土簿記にかかわる帳簿—仕訳帳と元帳—も、1604年のものだけが現存していると言われる（橋本[2008], 95-96 頁）。

- (46) Beckmann[1846], p.3（特許庁内技術史研究会（訳）[1999a], 45 頁）; see Beckmann[1786], S.13; 同[1814], p.6.

- (47) Beckmann[1846], pp.3-4（特許庁内技術史研究会（訳）[1999a], 45 頁）; see Beckmann[1786], S.13-14; 同[1814], p.6.

なお、Stevin の「簿記論」のうち、複式簿記の公会計への応用を説いた「イタリア式領土簿記」の概要については、橋本[2008]（第 5 章）を参照されたい。

- (48) Jean-Baptiste Colbert (1619 ~ 1683) は、Louis XIV（在位 1643 ~ 1715）の親政下で財務総監等の重要な役職を務め、いわゆる「コルベティズム」（Colbertism）と呼ばれる重商主義的政策を推進した。「フランス商事王令」（ルイ14世商事王令）もまた、このような政策の具体的実践の一つとして1673年に制定される。かかる王令は、商業帳簿と財産目録に関する包括規定が近代国家の法令中に定められた最初の例とされる。この商事王令の概要については、岸[1975]（第 12 章）を参照されたい。

- (49) Beckmann[1846], p.5（特許庁内技術史研究会（訳）[1999a], 46 頁）; see Beckmann[[1814], p.8.

- (50) Klipstein が言う該当文献の標題について、ドイツ語版では *Grundsätze der Wissenschaft Rechnungen einzurichten*, 英語版では *An Inquiry into the Finances of France*, 邦訳書では *Recherches sur les finances de France* と、それぞれ異なる表記が行われている（Beckmann [1786], S.13; 同[1814], p.8; 同[1846], p.5; 特許庁内技術史研究会（訳）[1999a], 46 頁）。

- (51) Beckmann[1846], p.5（特許庁内技術史研究会（訳）[1999a], 46 頁）; see Beckmann [1814], p.8.

- (52) Beckmann[1846], p.5（特許庁内技術史研究会（訳）[1999a], 46-47 頁）。

なお、「イタリア式簿記」の項の最後のパラグラフは、英語版の第四版では特に文言の前後に [ ] が付されている。英語版の第四版、あるいは、その第二版、さらに、ドイツ語版を比較すれば、最後のパラグラフはそれぞれすべて異なった記述内容になっている（See Beckmann[1786], S.12-13; 同[1814], pp.8-9）。

- (53) Beckmann の邦訳書、具体的には、当該項目の末尾に付された（訳注）に、「この項目は明治時代に独立して和訳されたと言うが不明である。」と記されている。かかる和訳こそ、おそらくは、本節で検討する曾田の「記簿法」を指しているものと推察される（特許庁内技術史研究会（訳）[1999a], 47 頁）。

- (54) 西川(孝)[1975], 6 頁; 同[1982], 200 頁。
- (55) 曾田の「記簿法」に論及している先行研究として, 西川(孝)[1975]; 同[1982](第二部 簿記学起原考 解題); 小島[1973](第 5 章) があるので参照されたい。
- (56) 曾田[1878], 11 丁右; see Beckmann[1846], p.1 (特許庁内技術史研究会(訳)[1999a], 41 頁)。
- (57) 曾田[1878], 11 丁右; see Beckmann[1846], p.1 (特許庁内技術史研究会(訳)[1999a], 41 頁)。
- (58) 曾田[1878], 11 丁右; see Beckmann[1846], p.1 (特許庁内技術史研究会(訳)[1999a], 41 頁)。  
 なお, ここでも, Beckmann (その源は De la Porte の簿記書) の影響により, *Summa* の出版年が「1495年」と誤記されている。この点については, 先の注(8)と注(27)を併せて参照されたい。
- (59) 曾田[1878], 11 丁右-左; see Beckmann[1846], pp.1-2 (特許庁内技術史研究会(訳)[1999a], 41-42 頁)。
- (60) 曾田[1878], 12 丁右; see Beckmann[1846], p.2 (特許庁内技術史研究会(訳)[1999a], 42 頁)。
- (61) 曾田[1878], 12 丁右-左; see Beckmann[1846], pp.2-3 (特許庁内技術史研究会(訳)[1999a], 43 頁)。
- (62) See 西川(孝)[1959], 5 頁; 同[1975], 6 頁; 同[1982], 200 頁。
- (63) 『簿記學起原考』とあるように, 標題では「起原」が用いられているが, 本文中では「起源」が用いられており, これらは特に意識されることなく相互代替的に使用されている。  
 なお, 『簿記學起原考』に関する先行研究として, 江村[1953](序説); 小島[1965](第 9 章); 同[1973](第 5 章); 西川(孝)[1975]; 同[1978]; 同[1982](第二部 簿記学起原考 解題) があるので参照されたい。  
 また, 『簿記學起原考』は, 西川孝次郎により, “ORIGIN OF BOOK-KEEPING” という標題で英訳が試みられている。この英語版については, 西川(孝)[1982]の巻末に収録されているので併せて参照されたい。
- (64) 西川(孝)[1971], 328 頁; 同[1975], 2-5 頁; 同[1982], 196-199 頁。  
 海野は, 『簿記學起原考』以外にも, 簿記に関連する著作として, 『野線學』(1888), 『元帳メ切之図』(1888), 『簿記學の起源及び沿革』(1898), 『實用簿記法』(1899) などを刊行している。このうち, 『實用簿記法』には, 「簿記法の起源」と題された, 簿記の歴史を論じた論稿が含まれており, その概要については, 別途, 本稿の補論 2 で検討する (西川(孝)[1971], 328-329 頁; 同[1975], 4 頁; 同[1982], 197-199 頁; see 海野[1899], 1-4 頁)。
- (65) 海野[1886], 序文。
- (66) 本書に「序文」を寄稿した田口卯吉 (1855 ~ 1905) の活動分野は多岐に及んでおり, 経済学者かつ経済評論家であり, 政治家, 啓蒙家, 歴史家でもあった。彼の生涯とその活動内容の詳細については, 田口[2000]を参照されたい。
- (67) 海野[1886], 例言。
- (68) 海野[1886], 引用書目。  
 西川(孝)[1975]; 同[1978]; 同[1982] には, 『簿記學起原考』の「引用書目」中に掲載された欧米文献の著者と標題についての調査結果が記されており, その大部分は国会図書館に所蔵されていると言われる (西川(孝)[1975], 9-11 頁; 同[1978], 82-84 頁; 同[1982], 193-195 頁)。



なお、以下のリストは、「引用書目」中にカタカナで表記されている欧米文献の著者と標題について、筆者が、各種の文献目録やデータベースから推定した結果を示したものである（なお、海野は、同一の著作について、複数の版や出版年がある場合に、そのいずれを用いたのか詳細を記していないので、あくまでも参考例として掲げている）。

(a) 簿記

- ・「メヒウ氏：プラクチカル，ブツクキーピング」

Ira Mayhew, *Mayhew's Practical Book-keeping embracing Single and Double Entry*,  
....., 140th ed., Philadelphia, 1880.

※ 初版は1851年に *A Practical System of Book-keeping by Single and Double Entry*,..... (New York) という標題で刊行

- ・「カーター氏：プラクチカル，ブツクキーピング」

Frederick H. Carter, *Practical Book-keeping adapted to Commercial and Judicial Accounting*,....., 2nd ed., Edinburgh, 1874.

※ 初版の刊行年は確認できず（1878年に第四版の刊行あり）

- ・「ホルソム氏：ロジカル，ブツクキーピング」

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

- ・「ハナホルド氏：ブツクキーピング，パイ，シングル，エンタリー」

Lyman B. Hanaford and Jesse W. Payson, *Book-keeping by Single Entry; for Common Schools*......, New York, 1858.

※ 「1871年」版の刊行あり

- ・「ジャクソン氏：プラクチカル，システム，ヲフ，ブツクキーピング，パイ，ダブル，エントリー」

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

※ 「1860年」版の刊行あり

- ・「イルスオース氏：シングル，エンド，ダブル，エントリー，ブツクキーピング，エンド，ビジネス，マニュアル

Henry W. Ellsworth, *Ellsworth's Single and Double Entry Book-keeping and Business Manual*;....., New York, 1868.

※ 1875年に第六版の刊行あり

(b) 歴史

- ・「ベツクマン氏：エ，ヒストリー，ヲフ，インベンションス，ジスコバリース，エンド，ヲルジンス」

John Beckmann (Johann Beckmann), *A History of Inventions, Discoveries, and Origins* (translated by W. Johnson; revised and enlarged by W. Francis and J.W. Griffith), 4th ed., Vol.I, London, 1846.

※ 英語版の初版は1797年に *A History of Inventions and Discoveries* (London) という標題で刊行

- ・「フリデート氏：アンセント，ヒストリー」

Peter Fredet, *Ancient History; from the Dispersion of the Sons of Noe, to the Battle of Actium and Change the Roman Republic into an Empire*, . . . , Baltimore, 1849.

※ 1879年に第三十三版の刊行あり

(c) 数学

- ・「ダビス氏：マゼマチカル，ジクシヨナリー」

Charles Davies and William G. Peck, *Mathematical Dictionary and Cyclopaedia of Mathematical Science*. . . . , New York, 1855.

※ 「1872年」版の刊行あり

- ・「ルーミス氏：ツリーチー，ヲフ，アルゼブラ」

Elias Loomis, *A Treatise on Algebra*, New York, 1846.

※ 1873年に改訂版の刊行あり

- ・「トドハンター氏：イレメンツ，ヲフ，ユウクリツト」

Isaac Todhunter, *The Elements of Euclid for the Use of Schools and Colleges*; . . . , New ed., London, 1867.

※ 初版の刊行年は確認できず（「1886年」版の刊行あり）

(d) 辞書・百科事典

- ・「ライ氏：ユニバーサル，ジクシヨナリー，ヲフ，アーツ，サイヤンセス，エンド，リテラチュアー」

Abraham Rees, *The Cyclopaedia; or, Universal Dictionary of Arts, Science, and Literature*, London, 1819-20.

- ・「ナイト氏：インサイクロピヂヤ，ヲフ，ブリタニカ」

Charles Knight, *The English Encyclopaedia*, London, 1868.

- ・「ブランデ氏：エ，ジクシヨナリー，ヲフ，サイヤンス，リテラチュアー，エンド，アート」

William T. Brande and Joseph Cauvin(eds.), *A Dictionary of Science, Literature & Art*: . . . , 2nd ed., London, 1852.

※ 1875年に新版の刊行あり

- ・「ビートン氏：エ，ジクシヨナリー，ヲフ，ユニバーサル，インホルメーション」

Samuel O. Beeton and John Sherer, *Beeton's Dictionary of Universal Infomation*; . . . , London, 1858-62.

※ 1877-78年に改訂版の刊行あり

- ・「チャンバー氏：エ，ジクシヨナリー，ヲフ，ユニバーサル，ノーレッヂ，ホール，ゼ，ピープル」

William Chambers and Robert Chambers(eds.), *Chambers's Encyclopaedia: A Dictionary of Universal Knowledge for the People*, . . . , London, 1860-68.

- ・「コーランヂ氏：ポピュラル，エンサイクロピヂヤ」

Leo de Colange, *Zell's Popular Encyclopaedia, A Universal Dictionary of English Language, Science, Literatrure, and Art*, Philadelphia, 1870-71.

- ・「リプレー及ダナ氏：アメリカン，サイクロピヂヤ」

George Ripley and Charles A. Dana(eds.), *The American Cyclopaedia; A Popular*

*Dictionary of General Knowledge*, New York, 1883-84.

※ 初版は1858-63年に *The New American Cyclopaedia; A Popular Dictionary of General Knowledge* (New York) という標題で刊行

・「キツドル及スチーム氏：ゼ，サイクロピヂヤ，ヲフ，エジユケーション」

Henry Kiddle and Alexander J. Schem(eds.), *The Cyclopaedia of Education; A Dictionary of Information for the Use of Teachers, School Officers, Parents, and Others*, New York, 1877.

- (69) Carter[1874], pp.3-5.
- (70) 海野[1886], 題辞。
- (71) 小島[1965], 246 頁; 同[1973], 198 頁。  
かかる題辞は, Euclides (Euclid) の定義“A solid is that which has length, breadth, and thickness.” に由来するものと推測されている (西川(孝)[1971], 326 頁; 同[1975], 9 頁; 同[1982], 195 頁; see Todhunter[1886], p.220)。
- (72) 海野[1886], 1 頁。
- (73) 海野[1886], 2 頁。
- (74) 海野[1886], 3 頁。
- (75) 海野[1886], 3-4 頁; see Beckmann[1846], p.1 (特許庁内技術史研究会(訳)[1999a], 41 頁); see Carter[1874], p.3; cf. Anderson[1787b], p.130.
- (76) 海野[1886], 4 頁; see Beckmann[1846], p.1 (特許庁内技術史研究会(訳)[1999a], 41 頁)。
- (77) 海野[1886], 4-5 頁。
- (78) 海野[1886], 5-9 頁; see Fredet[1879](Part VII Commerce)。
- (79) 海野[1886], 9 頁。
- (80) 海野[1886], 9 頁; see Anderson[1787b], p.130; Beckmann[1846], p.1 (特許庁内技術史研究会(訳)[1999a], 41 頁)。
- (81) 海野[1886], 9-10 頁。
- (82) 海野[1886], 10 頁。
- (83) 中野[2012b], 270-271,273-278 頁。
- (84) 小島[1965], 249-250 頁; 同[1973], 199-200 頁; 西川(孝)[1971], 326 頁; 同[1975], 13 頁; see 小島[1973], 193 頁。  
堤 永類(編)『簿記學教程』(1886)にも, 海野と同じ等式関係を用いた簿記の理論的説明が見出されると言われる (西川(孝)[1971], 327-328 頁)。  
なお, 海野の「簿記論」, 特に複式簿記に対する彼の基本的な考え方については, 本稿の補論 1 を参照されたい。
- (85) 海野[1886], 11-12 頁; see Beckmann[1846], p.2 (特許庁内技術史研究会(訳)[1999a], 42 頁)。  
海野もまた, 前節の曾田の場合と同様に, Beckmann の論稿 (その源は De la Porte の簿記書) の影響により, *Summa* の出版年を「1495年」と誤記している。この点については, 注(8), 注(27), および, 注(58)を参照されたい。
- (86) 海野[1886], 12-13 頁; see Beckmann[1846], pp.1-2 (特許庁内技術史研究会(訳)[1999a], 41-42 頁)。

- (87) Paciolo の「簿記論」以後にイタリアで刊行された複式簿記の解説書、例えば、Manzoni の *Quaderno doppio* (1540), Casanova の *Specchio Luccidissimo* (1558), Moschetti の *Dell' universal trattato* (1610) の概要については、片岡(泰)[1988](第8章～第10章)を参照されたい (See also Bywater and Yamey[1982], pp.41-44,93-95; 小島[1987](第5章))。
- (88) 海野[1886], 13 頁; see Beckmann[1846], p.3 (特許庁内技術史研究会(訳)[1999a], 43-44 頁)。
- (89) 海野[1886], 13-14 頁; see Carter[1874], p.3.  
ただし、海野は、「……又一説ニ英國最古ノ簿記書ハ龍動ノ印刷家ジョン、ゴース氏初メテ之ヲ上梓セリト然ラハ即チ二氏ノ書共ニ其年ヲ同フシテ出デタルニ似タリ……」とも記している。「又一説ニ」との断り書きがあるが、海野は、イギリス最古の簿記書として、Oldcastle の簿記書とは別に、同じ1543年に「ジョン、ゴース氏」による簿記書が上梓されたと述べているのである。もっとも、この「ジョン、ゴース氏」とは、おそらく Oldcastle の簿記書の印刷者である John Gough と推測されるので、1543年に二つの簿記書が出版されたというのは正しくなく、Oldcastle の簿記書を別個のものと解したことによる誤謬であると考えられる (小島[1965], 253 頁; 同[1973], 201 頁; see Thomson[1963], p.202; ICAEW [1975], p.234)。
- (90) 海野[1886], 17 頁; see Beckmann[1846], p.2 (特許庁内技術史研究会(訳)[1999a], 42 頁)。
- (91) 海野[1886], 17 頁; see Beckmann[1846], p.2 (特許庁内技術史研究会(訳)[1999a], 42 頁); cf. Anderson[1787b], p.130.
- (92) Mellis の簿記書の出版年について、海野は「1589年」と誤記しているが、Beckmann の論稿では正しく「1588年」と記されている (Beckmann[1846], p.2 (特許庁内技術史研究会(訳)[1999a], 43 頁))。
- (93) 海野[1886], 17-18 頁; see Beckmann[1846], pp.2-3 (特許庁内技術史研究会(訳)[1999a], 43 頁); Carter[1874], p.3; cf. Ames[1749], pp.410-411.
- (94) 海野[1886], 18 頁; see Beckmann[1846], pp.2-3 (特許庁内技術史研究会(訳)[1999a], 43 頁)。
- (95) 海野[1886], 19 頁; see Carter[1874], pp.3-4.  
本文中でも注記したように、Collins の *An Introduction to Merchant Accounts* の初版刊行年は「1652年」でなく「1653年」である。また、「アレキサンドル、リセット」のファースト・ネームは正しくは“Abraham”であり、彼の *Amphithalam, or, the Accomptants Closet* の初版の刊行年も正しくは「1660年」である (ただし、「1684年」版の刊行あり)。同様に、Dafforne の *The Merchants Mirrour* の初版刊行年も「1635年」である (ただし、「1684年」版の刊行あり)。
- (96) 1543年に出版された Ympyn の *Nieuw Instructie* は、イタリア以外で出版された最初の複式簿記の解説書である。同書は、原著 (オランダ語版—正確にはフランドル語) と同じ1543年にフランス語版 (*Nouvelle instruction*)、1547年に英語版 (*A Notable and very Excelente Woorke*) が刊行され、それぞれの言語による最初の複式簿記解説書になっている。この 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); 橋本[2008](第3章IV) を参照されたい (See also Kats[1927]; Yamey[1963], pp.159-161; Bywater and Yamey[1982], pp.45-47; 小島[1987](第8章第1節))。

(97) 海野[1886], 17,18-19 頁; see Carter[1874], pp.3-4.

(98) 海野[1886], 14-15 頁; see Carter[1874], p.4.

Stevin の「簿記論」は、彼の数学書 *Wisconstighe Ghedachtnissen* (1605 ~ 1608) に含まれている。この数学書は、オランダ語による原著が出版された後、ラテン語版とフランス語版が刊行され、このうち、オランダ語による原著は「モウリス親王」(Maurits van Nassau) に、また、フランス語訳は「スウリー公」(Duke of Sully) にそれぞれ献呈されている。海野は、原著と訳書の出版履歴や献呈先の整理の誤りから、Stevin を、ネーデルラントではなく、フランスの簿記論者として扱うという混乱を来しているように思われる (See 岸 [1975], 112,148 頁)。

(99) 海野[1886], 33 頁; see Beckmann[1846], p.3 (特許庁内技術史研究会(訳)[1999a], 44-45 頁)。

(100) 海野[1886], 33-34 頁; see Beckmann[1846], pp.3-4 (特許庁内技術史研究会(訳)[1999a], 45 頁)。

(101) 海野[1886], 34-35 頁; see Beckmann[1846], p.5 (特許庁内技術史研究会(訳)[1999a], 46-47 頁)。

(102) 海野[1886], 19-20 頁; see Carter[1874], pp.4-5.

(103) 海野[1886], 20-21 頁; see Carter[1874], p.4.

(104) 海野[1886], 21 頁; see Carter[1874], p.5.

(105) Malcolm の簿記書の概要については渡邊(泉)[1983](第 II 部第 1 章); 中野[1992](第 4 章 I) を、また、Mair の簿記書の概要については渡邊(泉)[1983](第 II 部第 2 章・第 4 章); 中野[1992](第 4 章 II) をそれぞれ参照されたい (See also Yamey[1963], pp.172-173; Bywater and Yamey[1982], pp.157-160,164-167; 小島[1987](第 15 章第 3 節))。

(106) 海野[1886], 21 頁。

(107) 海野[1886], 21-22 頁; cf. Booth[1789], p.5.

海野は、Booth 簿記書の「序論」に記された “when applied to a large scale of business” を、本文中で示したように、「……商賣ノ大部分ニ應用シテ……」と誤訳している。そのため、海野は、Booth の簿記書を高く評価しながらも、従来のイタリア式簿記を大規模商業経営に適した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いう批判が見られる (小島[1965], 259-260 頁; 同[1973], 205-206 頁; cf. Booth [1789], p.5)。

(108) 海野[1886], 22 頁。

(109) Booth の簿記書の概要については、中野[1992](第 5 章 I); 渡邊(泉)[1993](第 6 章・第 7 章) を参照されたい (See also Yamey[1963], pp.173-175; Bywater and Yamey[1982], pp.189-195; 小島[1987](第 16 章第 1 節))。

なお、海野は、Booth に続く簿記書の著者として、「ウイクス」(John H. Wicks) と「シレス」(John Shires) の名前を挙げている (海野[1886], 22 頁)。

(110) 海野[1886], 22-23 頁。

(111) 海野[1886], 23-24 頁。

(112) 海野[1886], 24 頁。

(113) ここで言及される “James Mill” とは、巷間言われるような、経済学者の “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るとされる（Yamey[1956], p.314 (note3); cf. Brown(ed.)[1905], p.167）。

(114) 海野[1886], 24-25 頁。

(115) 海野[1886], 25-26 頁。

(116) See Kelly[1801], p.ix.

(117) 新式簿記法に対する Jones の努力がすべて否定されているわけではない。例えば、「…しかし、彼の功績は、日記帳，元帳の多桁式金額欄の使用が，後世の帳簿形式の上に，多桁化，表式化への途を示した点で，高く評価されねばならない。」との指摘も見られる（小島[1987], 387 頁; see Carter[1874], p.5）。

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

Jones の簿記書の概要については，Yamey[1956] を参照されたい（See also Yamey[1963], pp.175-179; Bywater and Yamey[1982], pp.196-199; 小島[1987]（第 16 章第 2 節））。

(119) 海野[1886], 27 頁 see Carter[1874], p.5.

(120) 海野[1886], 26 頁。

(121) 海野[1886], 26 頁。

(122) 海野[1886], 26-27 頁。

(123) 海野[1886], 36 頁。

(124) 海野[1886], 37-38 頁。

(125) 海野[1886], 38 頁。

(126) 海野[1886], 27-28 頁。

(127) 海野[1886], 28-32 頁。

以下のリストは、『簿記學起原考』の本文中に出版年とカタカナ表記の著者名のみ掲げられている欧米文献について，筆者が，各種の文献目録やデータベースから推定した結果を，参考のために示したものである。

・ 1494年：「リウカス，ヂー，バルゴー」

Luca Paciloli, *Summa de Arithmetica Geometria Proportioni et Proportionalita*, Venezia, 1494.

・ 1531年：「ジヨハン，ゴットリーブ」

Johann Gottlieb, *Ein teutsch verstandig Buchhalten*……, Nuremberg, 1531.

・ 1543年：「ヒウグ，ヲールドカスツル」

Hugh Oldcaslte, *A Profitable Treatyce*……, London, 1543.

※ 上掲簿記書は現存しない「幻の書」

・ 1565年：「バレンチン，メンハー，デー，ケンプテン」

Valentin Mennher von Kempten, *Practique pour brievement apprendre à ciffrer, & tenir livre de comptes*, Antwerp, 1565.

・ 1569年：「ジェームス，ピール」

James Peele, *The Pathe Waye to Perfectness*……, London, 1569.

※ Peele は，上掲簿記書に先行して，1553年に *The Maner and Fourme*,……

(London) を刊行

・ 1588年：「ジョン，メルリス」

- John Mellis, *A Briefe Instruction*・・・・, London, 1588.  
 ※ Oldcastle の簿記書 (1543) の復刻・増補版
- ・ 1596年 : 「ニコラス, ペートリー」  
 Nicolaus Petri (Claes Pieteras), *The Pathway to Knowledge*・・・・, London, 1596.  
 ※ 上掲簿記書は, 1576年に Petri (Pieteras) がアムステルダムで刊行した  
*Practique om te leeren rekenen cijpheren* の “W. P.” による英語版
  - ・ 1602年 : 「ソモン, スチーブン」  
 Simon Stevin, *Vorstelicke Bouckhouding op de Italiaensche wyse*, Leiden, 1607.  
 ※ 初版は「1602年」ではなく「1607年」に刊行 (フランス語版は1608年)
  - ・ 1674年 : 「ジョン, コリンス」  
 John Collins, *An Introduction to Merchants Accounts*・・・・, London, 1653.  
 ※ 初版は1653年に刊行 (「1674年」版の刊行あり)
  - ・ 1684年 : 「アレキサンドル, リセツト」  
 Abraham Liset, *Amphithalami, or, the Accomptants Closet*・・・・, London, 1660.  
 ※ Liset のファースト・ネームは「アレキサンドル」ではなく “Abraham”  
 (初版は1660年に刊行 (「1684年」版の刊行あり))
  - ・ 1684年 : 「リチャード, ダフホルン」  
 Richard Dafforne, *The Merchants Mirrour*・・・・, London, 1635.  
 ※ 初版は1635年に刊行 (「1684年」版の刊行あり)
  - ・ 1726年 : 「チャーレス, ホットン」  
 Edward Hatton, *The Merchant's Magazine*・・・・, 8th ed., London, 1726.  
 ※ 「1726年」に *The Merchant's Magazine* を出版したのは「チャーレス, ホットン」  
 (Charles Hutton) ではなく “Edward Hatton” (なお, Hatton の上掲簿記書の初版は「1695年」に刊行 (「1726年」に第八版の刊行あり))
  - ・ 1730年 : 「マルコルム」  
 Alexander Malcolm, *A Treatise of Book-keeping*・・・・, London, 1731.  
 ※ 初版は「1730年」ではなく「1731年」に刊行 (なお, Malcolm は, 上掲簿記書に先行して, 1718年に *A New Treatise of Arithmetick and Book-keeping*,  
 ・・・ (Edinburgh) を刊行)
  - ・ 1730年 : 「デ, モルガン」  
 Augustus de Morgan, *Elements of Arithmetic*, London, 1830.  
 ※ 初版は「1730年」ではなく「1830年」に刊行
  - ・ 1736年 : 「ジョン, メイヤー」  
 John Mair, *Book-keeping Methodiz'd*・・・・, Edinburgh, 1736.
  - ・ 1740年 : 「ウエブストル」  
 William Webster, *An Essay on Book-keeping*・・・・, London, 1715.  
 ※ 初版は1715年に刊行 (「1740年」に第七版の刊行あり)
  - ・ 1750年 : 「ジェムス, トブソン」  
 James Dodson, *The Accountant, or, the Method of Book-keeping, deduced from Clear Principles*・・・・, London, 1750.

- ※ 「1750年」に簿記書を出版したのは「ジェムス、トブソン」ではなく“James Dodson”
- 1758年：「ドウン」  
Benjamin Donn, *The Accountant: containing Essays on Book-keeping*, . . . , London, 1758.
  - 1760年：「ウストン」  
William Weston, *The Complete Merchant's Clerk*: . . . , London, 1754.  
※ 初版は「1760年」ではなく「1754年」に刊行
  - 1768年：「ドウリング」  
Daniel Dowling, *A Complete System of Italian Book-keeping*, . . . , Dublin, 1765.  
※ 初版は「1768年」ではなく「1765年」に刊行
  - 1768年：「ジョン、メイヤー再版」  
John Mair, *Book-keeping Methodiz'd*: . . . , 2nd ed., Edinburgh, 1741.  
※ 再版（第二版）は「1768年」ではなく「1741年」に刊行（なお、Mair は、1773年に上掲簿記書の改訂増補版にあたる *Book-keeping Moderniz'd*, . . . (Edinburgh) を刊行)
  - 1777年：「ペーリー、エンド、スクラツトン」  
William Perry, *The Man of Business, and Gentleman's Assistant*: . . . , Edinburgh, 1774.  
※ 初版は1774年に刊行（「1777年」に第三版の刊行あり）  
James Scruton, *Practical Counting-House; or, Calculation and Accountantship Illustrated*, Glasgow, 1777.
  - 1783年：「テイロル」  
William Taylor, *A Complete System of Practical Arithmetic*: . . . , Birmingham, 1783.
  - 1784年：「ヂルヨース」  
Thomas Dilworth, *The Young Book-keeper's Assistant*: . . . , 7th ed., London, 1777.  
※ 第七版以前は確認できず（「1784年」に第九版の刊行あり）
  - 1789年：「ベンジヤミン、ブース」  
Benjamin Booth, *A Complete System of Book-keeping*, . . . , London, 1789.
  - 1796年：「エドワード、トーマス、ジョンズ」  
Edward T. Jones, *Jones's English System of Book-keeping, by Single or Double Entry*. . . , Bristol, 1796.
  - 1801年：「ピー、ケイリー」  
Patrick Kelly, *The Elements of Book-keeping, both by Single and Double Entry*: . . . , London, 1801.
  - 1807年：「ローライン」  
William Lorraine, *Book-keeping by Double Entry*. . . , Hawick, Scotland, 1807.
  - 1809年：「シー、モリソン」  
Clerk Morrison, *An Introduction to Book-keeping*: . . . , 2nd ed., London, 1819.  
※ 初版の発行年は確認できず
  - 1811年：「チャレス、ホツトン再版」



- Charles Hutton, *A Complete Treatise on Practical Arithmetic; and Book-keeping, both by Single and Double Entry*. . . . , 3rd ed., London, 1771.
- ※ 第三版以前の版は確認できず（「1811年」に新版（by A. Ingram）の刊行あり）
- 1818年：「リッチー， エンド， コロンヘルム」
 

Frederick W. Cronhelm, *Double Entry by Single*. . . . , London, 1818.

※ 「リッチー」（Ritchie）の簿記書は確認できず
  - 1820年：「アール， ザー， ハミルトン」
 

Robert Hamilton, *An Introduction to Merchandise*. . . . , 2nd ed., Edinburgh, 1788.

※ 「1820年」に新版（by Elias Johnston）の刊行あり
  - 1823年：「シー， モリソン再版」
 

Clerk Morrison, *A Complete System of Practical Book-keeping*. . . . , 3rd ed., Glasgow, 1823.

※ 初版は1814年に刊行
  - 1828年：「チンウル」
 

William Tinwell, *A Treatise of Practical Arithmetic and Book-keeping by Single Entry*, New Castle, 5th ed., 1805.

※ 初版は180年に刊行
  - 1851年：「ゼイ， エー， ベン子ツト」
 

James A. Bennet, *The American System of Practical Book-keeping*. . . . , New York, 1820.

※ 「1851年」に第三十一版（by Elias Johnston）の刊行あり
  - 1851年：「ジエームス， ハツドン」
 

James Haddon, *Rudimentary Book-keeping and Commercial Phraseology*, London, 1851.
  - 1851年：「イラ， メヒウ」
 

Ira Mayhew, *A Practical System of Book-keeping by Single and Double Entry*. . . . , New York, 1851.
  - 1860年：「イラ， メヒウ再版」
 

Ira Mayhew, *A Practical System of Book-keeping by Single and Double Entry*. . . . , 60th ed., New York, 1860.
  - 1863年：「ブライヤント， エンド， ストラツトン」
 

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

※ Bryant, Stratton and Packard は， 上掲簿記書に先行して， 1861年に *Bryant & Stratton's Common School Book-keeping*. . . . (New York)（福澤諭吉（訳）『帳合之法』（1873/74）の原書）を刊行
  - 1868年：「クリツテンデン」
 

※ 「クリツテンデン」（Crittenden）の簿記書は確認できず（なお，「1868年」に刊行された「クリツテンデン」の簿記書は存在しないが，前年の1867年には，次のものが刊行されている）。

Samuel W. Crittenden and Salmon H. Crittenden, *An Inductive and Practical Treatise on Book-keeping by Single and Double Entry*, . . . (Counting House edition), Philadelphia, 1867 (1st ed., 1857).

Samuel W. Crittenden and Salmon H. Crittenden, *An Inductive and Practical Treatise on Book-keeping by Single and Double Entry*, . . . (High School edition), Philadelphia, 1867 (1st ed., 1857).

- 1868年 : 「ハミルトン, エンド, ベル」  
Robert G.C. Hamilton and John Ball, *Book-keeping*, 3rd ed., Oxford, 1869.  
※ 初版の出版年は確認できず (「1868年」版の刊行あり)
- 1869年 : 「全再版」  
Robert G.C. Hamilton and John Ball, *Book-keeping*, 3rd ed, Oxford, 1869.
- 1870年 : 「ダブリユ, スミス」  
William W. Smith and Edward Martin, *Book-keeping by Single and Double Entry* . . . , New York, 1859.  
※ 「1873年」版の刊行あり
- 1871年 : 「エル, ビー, ハナホルド」  
Lyman B. Hanaford and Jesse W. Payson, *Book-keeping by Single Entry; for Common Schools*; . . . , New York, 1871.  
※ 初版は1858年に刊行 (「1871年」版の刊行あり)
- 1871年 : 「シー, シー, マルス」  
Christopher C. Marsch, *The Science of Double-Entry Book-keeping*, . . . , Enlarged and Improved ed., New York, 1871.  
※ 初版は1830年に刊行 (「1871年」版の刊行あり)
- 1871年 「チャレス, ハツスウル」  
Charles H. Haswell, *Book-keeping by Double Entry*; . . . , New York, 1871.
- 1871年 : 「ライト」  
William Wright, *The National System of Book-keeping*; . . . , Philadelphia, 1866.
- 1872年 : 「エー, ジー, ホルソム」  
Ezekiel G. Folsom, *The Logic of Accounts; A New Exposition of the Theory and Practice of Double Entry Bookkeeping, Based in Value*; . . . , New York, 1873.  
※ 初版は「1872年」ではなく「1873年」に刊行
- 1872年 : 「ダブリウ, イングリス」  
William Inglis, *Book-keeping by Single and Double Entry* . . . , Edinburgh, 1850.
- 1873年 : 「ダブリウ, アール, ヲール」  
William R. Orr, *The Dominion Accountant*, . . . , Toronto, 1872.  
※ 初版は「1873年」ではなく「1872年」に刊行
- 1874年 : 「ハミルトン, エンド, ベル三版」  
Robert G.C. Hamilton and John Ball, *Book-keeping*, New and Enlarged ed., Oxford, 1874.  
※ 初版の出版年は確認できず (1869年に第三版の刊行あり)
- 1875年 : 「ジョン, カルデコツト」

John Caldecott, *A Practical Guide for Retail Tradesmen and Others to Book-keeping by Double Entry*, . . . , London, 1851.

- 1875年 : 「ジー, エヌ, コーメル」

George N. Comer, *Book-keeping Rationalized; adapted to All Kinds of Business*, . . . , Boston, 1861.

※ 「1875年」版の刊行あり

- 1875年 : 「エフ, ハイン, カーター」

Frederic H. Carter, *Practical Book-keeping adapted to Commercial and Judicial Accounting*, . . . , 2nd ed., Edinburgh, 1874.

※ 初版の出版年は確認できず

- 1877年 : 「エチ, モンリー六版」

Henry Manly, *The Principles of Book-keeping by Double Entry*, . . . , 5th ed., London, 1877.

※ 初版は1864年に刊行

- 1877年 : 「ゼイ, グロスベツク」

John Groesbeck, *Practical Book-keeping, Single and Double Entry*; . . . , Philadelphia, 1875.

- 1880年 : 「ダツフ」

Charles P. Duff, William H. Duff and Robert P. Duff, *Duff's Common School Book-keeping; Book-keeping by Single and Double Entry*; . . . , New York, 1877.

※ 「1880年」版の刊行あり

なお、上掲リストの前半部分(1494年の Paciolo から1828年の Tinwell まで)は、Frederic H. Carter の *Practical Book-keeping adapted to Commercial and Judicial Accounting* の「序」(Introduction) の一部に含まれた簿記の歴史に関する叙述に拠るものと推測される (See Carter[1874], pp.3-5)。

(128) 海野[1886], 32-33 頁。

(129) 海野[1886], 33 頁。

(130) Yamey は、複雑な複式簿記の解説が簿記書の紙面の大部分を占めていたにもかかわらず、おそらく大多数の企業はもっと簡便な記録作成の形式—便宜上「単式簿記」(‘single-entry’)と呼びうるもの——を用いていたということを指摘している。そして、彼は、19世紀に入って、複式簿記の本格的普及を促した要因として、彼は、①株式会社企業の増加、②所得課税の実施、③会計専門職業人による唱導という、もっぱら外在的要因を挙げている (Yamey[1949], p.105: 同[1956], p.11)。

(131) 海野[1886], 38 頁。

(132) 海野[1886], 38-39 頁。

(133) 本文の後に、根岸兎三郎による「跋文」(漢文)が掲載されている。この跋文(推薦文)を記した根岸は、『仏蘭西行政警察新論』(by Alphonse Grün)の訳者として知られると言われる (西川(孝)[1982], 195-196 頁)。

(134) 『簿記學起源考』の刊行後、その影響を受けたとされる著作が登場する。その中には、例えば、以下の著作が含まれると言われる。すなわち、堤 永類(編述)『簿記學教程』(1886),

内尾直喜(編)『簿記之友』(1889), 石橋多喜郎『家計簿記學』(1894), 大谷津直磨『簿記學講義』(1894), 勝村栄之助『普通簿記學教科書』(1900), 益野倍太郎『複式商業簿記法』(1901) などである(西川(孝)[1975], 7-8 頁; 同[1982], 202-203 頁; see 益野[1901](第壹編第二章第一節)。

(135) 以下のリストは、先の注(68)に倣って、『實用簿記法』の「引用書目」中にカタカナで表記されている欧米文献の著者と標題について、筆者が、各種の文献目録やデータベースから推定した結果を示したものである(なお、海野は、同一の著作について、複数の版や出版年がある場合に、そのいずれを用いたのか詳細を記していないので、あくまでも参考のために掲げている)。

・「ホスター氏 簿記法」

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

※ 1893年に第十五版の刊行あり

・「ハスウエル氏 簿記法」

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

・「ハミルトン及ベル氏 簿記法」

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

※ 初版の出版年は確認できず(1899年に新版(New and Enlarged edition)の刊行あり)

・「ジャクソン氏 實用簿記法」

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

※ 「1860年」版の刊行あり

・「メヒウ氏 實用簿記法」

Ira Mayhew, *Mayhew's Practical Book-keeping embracing Single and Double Entry; . . .*, 140th ed., Philadelphia, 1880.

※ 初版は1851年に *A Practical System of Book-keeping by Single and Double Entry; . . .* (New York) という標題で刊行

・「ホルソム氏 論理簿記法」

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

・「ブライヤント及ストラットン氏 商家簿記法」

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

・「ブックキーピング, ノー, マイストリー」

著者不詳 (“an experienced book-keeper”), *Book-keeping No Mystery; Its Principles Popularly Explained and the Theory of Double Entry Analysed; . . .*, 2nd ed., London, 1870.

※ 1877年に第三版の刊行あり

- ・「ハツドン氏 簿記法初歩」

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

※ 1861年に第五版の刊行あり

- ・「コンステーブル氏 實用簿記法」

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

※ 初版の出版年は確認できず

- ・「ゲーヂ氏 單複簿記法」

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

- ・「イングリリス氏 單複簿記法」

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

※ 「1881年」版の刊行あり

(136) 海野[1899], 4 頁。

(137) 海野[1899], 4 頁。

(138) 海野[1899], 6-7 頁。

(139) 海野[1899], 7 頁。

(140) 海野[1899], 7 頁。

(141) 海野[1899], 7-8 頁。

(142) 海野[1899], 9 頁。

(143) 海野[1899], 9 頁。

(144) 海野[1899], 9 頁。

(145) 海野[1899], 9-10 頁。

(146) 海野[1899], 13-14 頁。

(147) 海野[1886], (引用書目) 1 頁; 同[1899], (引用書目) 3 頁。

(148) 久野(光)[1985], 263 頁; 中野[1992], 214 頁。

(149) 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」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「価値受渡し説」に立脚した Folsom の簿記書の概要については、久野(光)[1985](第7章 §2); 中野[1992] (第7章-III) を参照されたい。

(150) 中野[2012b], 278 頁。

海野は、『實用簿記法』の「緒言」において、次のように記している。すなわち、

「……我が資産 (「イステート」) の価値 (プレゼント, バリュウ) は左の二口坐に據て

重複に證明せらるるものなり

- 一 資本勘定に於ては 最初の資本及其後の損益に據て
- 一 残高勘定に於ては 總資産と總負債の差額に據て」と。

彼は、まさに本節のV. 3. 2で掲げた二つの等式から示される純資本（純財産）の二重計算を、『實用簿記法』の冒頭においても提示しているのである（海野[1899]（緒言））。

(151) Folsom の簿記書は、商法講習所の設立にあたりこれを主導した William C. Whitney により原書がもたらされるとともに、商法講習所で学び同所の教員、後に、海野が学んだ三菱商業学校の教員に転じた森島修太郎により邦訳書（『簿記學例題』（1878））が出版されている。Folsom の簿記書で展開された「価値受渡説」は、商法講習所が高等商業学校（→東京高等商業学校→東京商科大学→東京産業大学→（現）一橋大学）に発展的に解消された時代からかなり長い期間にわたり、わが国の簿記会計教育の主流となり、その影響は、商法講習所で学んだ函師民嘉の『簿記法原理』（1881）を嚆矢として多くの祖述者を生み、さらに、わが国の会計学界草創期において先駆的・指導的役割を果たした下野直太郎の『簿記精理』（1895）、あるいは、高等商業学校出身で、後に母校の教授となった佐野善作の『商業簿記教科書』（1897）、同じく高等商業学校出身で第二高等商業学校である神戸高等商業学校（→神戸商業大学→神戸経済大学→（現）神戸大学）の教授となった、次節で検討する東夷五郎の『新案詳解 商業簿記』（1903）にも見出されると言われる（黒澤[1982], 19-20 頁; 同[1990], 121-122 頁; see 太田[1940], 4 頁; 山口[1962], 248-249 頁; 西川(孝)[1982]（第二部 フォルソム簿記訳書 解題）; Previts and Merino[1998], p.153）。

(152) 海野[1899], 1-4 頁。

(153) 海野[1899], 1 頁。

(154) 海野[1899], 1 頁。

「簿記法の起源」について、「……序章「簿記法の起源」（4 頁）は「学士ケーリーの説」（Patrick Kelly 著 *The Elements of Book-keeping*, London, 1801 の巻頭 A Short History of Book-keeping）によって述べている。」と指摘されるが、叙述内容やそこで列挙されている簿記書の著者名などから見て、それが Kelly の論稿を単純に祖述したものとは考えられない。わが国における Kelly の論稿の本格的紹介は、次節で考察する東の『新案詳解 商業簿記』（1903）所収の「簿記の起源及沿革」を待たなければならない（See 西川(孝)[1975], 4 頁; 同[1982], 198-199 頁）。

(155) 海野[1899], 1 頁; see Kelly[1801], pp.v-vi; Carter[1874], p.3.

海野は、「簿記法の起源」でも、『簿記學起原考』の場合と同様に、「簿記論」を収録した Paciolo の *Summa* の出版年を「1494年」ではなく「1495年」と誤記している（併せて注(8)、注(27)、注(58)、および、注(85)を参照されたい）。

(156) 海野[1899], 1-2 頁; see Carter[1874], p.3.

(157) 海野が Peele の簿記書（*The Pathe Waye to Perfectnes*（1569））を単式簿記の解説書と誤解した原因は、『簿記學起原考』が依拠した Beckmann の論稿に由来するものと考えられる（併せて注(33)を参照されたい）（Beckmann[1846], p.2（特許庁内技術史研究会（訳）[1999a], 42 頁））。

(158) Bywater and Yamey[1982], p.80; see Yamey[1963], p.166（併せて注(127)「1596年：「ニコラス、ペートル」」の箇所を参照されたい）。

- (159) Dafforne の簿記書 (*The Merchants Mirroure* (1635)) は、オランダ語版の刊行というよりは、外国（特にネーデルラント）の影響を受けた簿記書、しかも、その最後のものと言われる。かつ、同書は、それまでにイギリスで刊行された簿記書がいずれも初版どまりであったのに対して、初めて版（四版）を重ねた簿記書であり、海野の文言とは逆に、当時としてそれなりの成功を収めた簿記書であったと言えよう (Yamey[1963], p.170; Bywater and Yamey[1982], p.96)。
- (160) 海野[1899], 2-3 頁; see Carter[1874], p.4.
- (161) 海野[1899], 3 頁; see Carter[1874], pp.4-5.
- (162) ここで名前を列挙されている Mair 以下の著者のうち、Hayes は、彼の 3 冊の著作がいずれも 18 世紀前半に刊行されており、他の著者よりも時期的に早いグループに属する。さらに、Mair も、ここでは *Book-keeping Moderniz'd* の著者として言及されているが、既述のように、当該簿記書は、実際にはこれに先行する *Book-keeping Methodiz'd* (1736) の改訂版であたるので、彼もまた、基本的には、Hayes と同様に、18 世紀前半のグループに属すると言えるであろう (See Thomson[1963], pp.212-214)。
- (163) 海野[1899], 3 頁。
- (164) 海野[1899], 3 頁。
- (165) ここで名前を列挙されている Shires 以下の著者のうち、冒頭の Shires のみは彼の著作の発行が 1799 年であり、時期的にはむしろ 18 世紀後半のグループに属すると言えよう (See Thomson[1963], p.224)。
- (166) 海野[1899], 3-4 頁。
- (167) アメリカにおける最初の本格的な簿記書、少なくとも独立革命後のそれは、海野が言う Turner の簿記書 (*An Epitome of Book-keeping by Double Entry* (1804)) よりも刊行年の早い William Mitchell の *A New and Complete System of Book-keeping* (1796) であると考えられる。しかし、この Mitchell の簿記書よりも早い 1789 年に刊行された Thomas Sarjeant の *Introduction to the Counting House* がその榮譽を担うべきであるとの主張がある。Mitchell の簿記書が 454 頁に及ぶ大著であるのに対して、Sarjeant のそれはわずか 52 頁の小冊子であるが、単式簿記と併せて簡潔に解説されている (Sheldahl[1985], pp.8-17; see Sheldahl(ed.) [1989](Chap.5))。
- (168) 西川[1975], 8 頁; see 西川[1978], 78 頁; 同[1982], 202 頁。
- (169) 『簿記學起源考』の刊行後、その影響を受けたとされる祖述書については、注(134)を参照されたい。なお、そこに掲げた著作のうち、益野倍太郎『複式商業簿記法』(1901) は、当時、東京高等商業学校に教授として在任中であつた東の校閲を受けたことが、同書の「發刊に臨みて」に記されている (倍野[1901], (發刊に臨みて) 3 頁)。
- (170) 小島[1973], 192-193, 227 頁。
- (171) 東の略歴については、中野[1999a](106-110 頁); 中野[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—東爽五郎自伝—』(渡辺宗熙(編) という自伝が存在するので、併せて参照されたい (See 東[1977])。
- (172) 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國際會計會議（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]）。

(173) Folsom の所説の概要については、先の注(149)を参照されたい（See also 久野(光)[1985]（第7章 §2）; 中野[1992]（第7章-III））。

なお、東は、価値（Value）を「價格」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）價格」、他方、觀念価値（Ideal value）を「心理的（即ち理想的）價格」と訳している（東[1908], 115-116 頁; see Folsom[1873], pp.2-3）。

(174) 黒澤[1990], 129 頁。

(175) 木村[1950], 34 頁。

(176) 東[1908],（緒言）3-4 頁。

(177) 東[1908],（緒言）5-6 頁。

(178) わが国ではじめて「會計学」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ったが、これを自家薬籠中のものとして十分に消化し、わが国における會計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、アメリカ會計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、「會計学の定義に就て」、「貸借對照表論の内容」、「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づく工場會計の取扱法」、「貸借對照表の比較調査」、「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」等々、必ずしも体系化されているとは言えないが、貸借對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おり、『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の間、「會計学」なるものが解決を要する学科目として学界の論議に上がってきたことが示されている。このような動きと符合するかのようには、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」が新たに開講され、また、東京高等商業学校でも1915年度から「計理學」が開講されるに至る（中野 [1999a], 80,83,84 頁; 同[2002], 361-362 頁）。

(179) 東の簿記史研究（「特に「簿記の起源及沿革」に關する先行研究として、小島[1973]（第5章 3a）があるので参照されたい（See also 中野[2011b]（4.2）））。

(180) 東[1903], 1 頁。

(181) 東[1903], 2-3 頁。

(182) 東は、「簿記」という用語について、「……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単に簿記を稱したるに外ならず……」と記している（東[1903], 12 頁）。



- (183) 東[1903], 28 頁。
- (184) 東[1903], 28 頁。
- (185) 東[1903], 29-30 頁。
- (186) 東[1903], 30 頁。
- (187) 東[1903], 30 頁。
- (188) この点について、東は、「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……」と記している (東[1903], 595 頁)。
- ただし、東の歴史叙述は、19世紀のアメリカにまで及んでおり、このことから、彼の参考とした史料が、上記の Kelly の論稿だけでないことは明らかである。
- (189) 東[1903], 583 頁; see Kelly[1801], p.iv.
- 複式簿記起源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章第3節)を参照されたい (併せて注(26)と後掲の注(233)も参照されたい)。
- (190) 東[1903], 584 頁; see Kelly[1801], pp.iv-v.
- (191) 東[1903], 584-585 頁; see Kelly[1801], p.v.
- (192) 東[1903], 585-586 頁。
- (193) 東[1903], 586 頁。
- (194) 東[1903], 586-587 頁; see Kelly[1801], p.vi & note \*.
- 東は、Paciolo の「簿記論」が収録された *Summa* の出版年について、彼が依拠した Kelly の論稿に見出される誤記 (それは De la Porte の誤記に由来する) を受け継いで、「1494年」ではなく、「1495年」と誤記している。この点に関しては、注(8), 注(27), 注(58), 注(85), および、注(155)を併せて参照されたい。
- (195) 東[1903], 587 頁; see Kelly[1801], p.vi.
- 東はまた、「……是等の古書は今全く絶版に歸して一も其遺稿を留めざるなり……」と述べている。しかし、実際に「幻の書」となっているのは Oldcastle の簿記書であり、これを復刻・改訂した Mellis の簿記書は現存しており、Oldcastle の簿記書の内容を推測する重要な手がかりとなっている (See 東[1903], 587 頁)。
- なお、Oldcastle の簿記書、Mellis の簿記書、および、これら二つの簿記書の関連については、小島[1971](第3章・第8章)を参照されたい (併せて注(38)を参照されたい)。
- (196) 東[1903], 588 頁; see Kelly[1801], pp.vi-vii.
- (197) 東[1903], 588-589 頁; see Kelly[1801], p.vii.
- Mair の第二の簿記書 (*Book-keeping Moderniz'd*) の出版年については、Kelly の論稿に誤記されていたことから、これに依拠した東の「簿記の起源及沿革」でも、「1773年」と記すべきところを「1768年」と誤記されている。
- (198) 東[1903], 589-590 頁; see Kelly[1801], p.vii.
- Mair の *Book-keeping Methodiz'd* (1736) については渡邊[1983](第2部第2章)と中野[1992](第4章II), また、*Book-keeping Moderniz'd* (1773) については渡邊[1983](第2部第4章)をそれぞれ参照されたい (併せて注(105)を参照されたい)。
- (199) 東[1903], 590 頁; see Kelly[1801], p.vii.
- (200) 東[1903], 590-591 頁; see Kelly[1801], p. vii & note \*.

- (201) 東[1903], 590 頁; see Kelly[1801], p. vii.
- (202) 東[1903], 591 頁; see Kelly[1801], p. viii.
- (203) 東[1903], 591 頁; see Kelly[1801], p. viii.
- (204) 東[1903], 591 頁。
- (205) 東[1903], 591-592 頁; see Kelly[1801], p.viii; cf. Booth[1789], p.5.  
 東もまた, Booth の簿記書の「序論」にある “when applied to a large scale of business” を, 本文中で示したように, 「……各種ノ商業ノ實地ニ應用シテ……」というに, 先の海野の場合とは意味を異にするが, やはり誤訳している。そのため, 東についても, Booth が彼の簿記書に込めた本来の意図を正しく理解できていないという批判が見られる (併せて注(107)を参照されたい) (小島[1973], 215-216 頁; cf. Booth[1789], p.5)。
- (206) 東[1903], 592 頁。
- (207) 東[1903], 592 頁; see Kelly[1801], p.viii.
- (208) Booth の簿記書の概要については, 中野[1992](第 5 章 I); 渡邊(泉)[1993](第 6 章・第 7 章)を参照されたい (併せて注(109)を参照されたい)
- (209) 東[1903], 592-593 頁; see Kelly[1801], p.viii.
- (210) 東[1903], 593 頁; see Kelly[1801], pp.viii-ix.
- (211) 東[1903], 594 頁; see Kelly[1801], p.ix.  
 Jones の簿記書の概要については, Yamey[1956] を参照されたい (併せて注(118)を参照されたい)。
- (212) 東[1903], 594 頁; see Kelly[1801], p.ix.
- (213) 東は, 「……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……」とも記しており, 新式簿記法に対する Jones の努力を全面否定しているわけではない (東[1903], 594 頁; see 小島[1987], 387 頁)。
- (214) 東[1903], 595 頁。
- (215) 東[1903], 595 頁。
- (216) 東[1903], 595-596 頁。
- (217) 加藤 斌の邦訳簿記書『商家必用』(1873/77) の原著は, William Inglis の *Book-keeping by Single and Double Entry*……(Edinburgh, 1850) である。この邦訳書の概要については, 西川(孝)[1982](第一部 商家必用 解題)を参照されたい (See also 片岡(泰)[2007](第 14 章))。
- (218) 小島[1973], 216-217 頁。  
 「ブラウンの会計史」, つまり, Brown の編著になる *A History of Accounting and Accountants* (1905) は, 既に本稿の I で言及したように, Woolf の *A Short History of Accounting and Accountancy* (1912) と並んで, 英語により叙述された会計の通史的著作の古典と位置づけられる。後者が Woolf による単著であるのに対して, 前者は Brown が編著者となって著述されたものであり, Part I. — History of Accounting と Part II. — History of Account-

ants との二部構成になっている。このうち、簿記の歴史は、同書の Part I の第 5 章 (History of Book-keeping) と第 6 章 (History of Book-keeping (Continued)) で取り上げられており、いずれの章とも John Row Fogo により分担執筆されている。なお、同書は、1968年に新版 (New impression), また、2003年に復刻版がそれぞれ刊行されている (See Brown(ed.) [1905], p.v)。

(219) 東の簿記史研究 (「特に「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 (See also 中野[2011b](4.3))。

(220) 東[1908], 154 頁; see Brown(ed.)[1905], p.93.

(221) 東[1908], 154 頁; see Brown(ed.)[1905], p.93.

(222) 東[1908], 154-155 頁; see Brown(ed.)[1905], p.93.

(223) 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[1994])。

(224) 東[1908], 155 頁; see Brown(ed.)[1905], p.94.

(225) 東[1908], 155-156 頁; see Brown(ed.)[1905], pp.94-95.

(226) 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、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、アウクスブルクのフッガー (Fugger) 家の会計帳簿、フランスのモンターバン (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ィ (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 小島[1987], 26-27,95-96,98,162 頁; 片岡(泰)[1994](序章))。

(227) 東[1908], 158 頁; see Brown(ed.)[1905], pp.96-97.

(228) 東[1908], 158 頁; see Brown(ed.)[1905], p.97.

(229) 東[1908], 158-159 頁; see Brown(ed.)[1905], p.97.

(230) 東[1908], 159 頁; see Brown(ed.)[1905], p.97.

(231) 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))。

(232) 東[1908], 160-161 頁; see Brown(ed.)[1905], p.98.

(233) 既に注(26)で言及したように、複式簿記の起源をめぐっては、今日では、中世イタリア起源説が支配的であるが、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起源説、②ジェノヴァ起源説、③ミラノを中心とするロンバルディーア起源説、さらに、④ヴェネツィア起源説、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、トスカーナ起源説は、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に、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

認められる、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見出そうとする説である。これに対して、ジェノヴァ起源説は、体系的勘定組織の成立と貸借複記入の貫徹とともに、勘定式計算法の核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（*massaria communis*）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。他方、ロンバルディーア起源説は、ジェノヴァ起源説と同様に、貸借左右対照的な勘定形式を重視しながら、さらにより厳密に、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（具体的には、デル・マイノ銀行（*Banco Del Maino*）の元帳（1394～1400）など）に複式簿記の起源を定めようとする説である。これらの諸説に対して、現存する史料を見る限りは、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見る同時期説も提起されている（See 中野[1992](22-23頁, 30-31頁(注20)); see also 小島[1987](第2章); 片岡(泰)[1988](第1章); 同[2007](第1章第3節)）。

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

(235) 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.), pp.99-100)。

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

(237) 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.), pp.101-106)。

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

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

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

(241) 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険商業会計 (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)。

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

(243) 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])。

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

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

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

(247) 東[1908], 167-168 頁; see Brown(ed.)(1905), pp.108-109.

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

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

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

(251) Paciolo の「簿記論」の概要については、片岡(義)[1967](第3部); 岸[1983](第2章); 片岡(泰)[1988](第6章); 同[2007](第5章); 土方[2005](第4章)を参照されたい (併せて注(9)も参照されたい)。

なお、「ブラウンの会計史」には *Summa* の第二版 (1523) の表紙と、初版 (1494) 所収の「簿記論」の第1頁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.108(right),110)。

(252) 東[1908], 169 頁; see Brown(ed.)(1905), pp.109,111.

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 accounting) 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 (口別損益計算)、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、日記帳一仕訳帳一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。

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

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

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

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

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

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

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

- (260) 東[1908], 172 頁; see Brown(ed.)(1905), p.112.  
 (261) 東[1908], 176 頁; see Brown(ed.)(1905), p.116.  
 (262) 東[1908], 175 頁; see Brown(ed.)(1905), pp.114-115.  
 (263) 東[1908], 176 頁; see Brown(ed.)(1905), p.115.  
 (264) 東[1908], 176-177 頁; see Brown(ed.)(1905), p.116.  
 (265) 東[1908], 174 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)。

- (266) See Yamey[1949], p.110.  
 (267) 東[1908], 178-179 頁; see Brown(ed.)(1905), p.119.  
 (268) 東[1908], 179 頁; see Brown(ed.)(1905), p.120.  
 (269) 東[1908], 179 頁; see Brown(ed.)(1905), p.120.  
 (270) 東[1908], 179-180 頁; see Brown(ed.)(1905), p.120.  
 (271) 東[1908], 180 頁; see Brown(ed.)(1905), p.120.  
 (272) Tagliente の *Luminario di arithmetica* は二冊に分かれる。つまり、一冊は *Considerando io Joanni Antonio Taiente, quanto e necessaria cosa a li nostri magnifici 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)。  
 (273) 東[1908], 180 頁; see Brown(ed.)(1905), p.120.  
 (274) 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」における叙述に従って、「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))。

- (275) 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)。

- (276) 東[1908], 180-181 頁; see Brown(ed.)(1905), p.122.  
 (277) 東[1908], 182 頁; see Brown(ed.)(1905), p.122.  
 (278) 東[1908], 182 頁; see Brown(ed.)(1905), pp.122-123.

- (279) Schreiber の *Ayn new kunstlich Buech* の刊行年について、東は、Brown の編著書に拠って、「……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「エルフェルト」にて行はれたるものにして、……」と記している。同書の序文には「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[2005](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))。

(280) 東[1908], 182 頁; see Brown(ed.)(1905), pp.122-123.

(281) 東[1908], 182-183 頁; see Brown(ed.)(1905), p.123.

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[2005](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))。

(282) 東[1908], 183 頁; see Brown(ed.)(1905), p.123.

Gottlieb の簿記書, 特に *Ein Teutsch verstendig Buchkalten* の概要については, 片岡(泰)[1994](第5章第2節); 土方[2005](第2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))。

(283) 東[1908], 183-184 頁; see Brown(ed.)(1905), pp.123-124.

(284) 東[1908], 184 頁; see Brown(ed.)(1905), p.125; cf. 土方[2005], 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.), p.124)。

(285) 東[1908], 184 頁; see Brown(ed.)(1905), p.125.

(286) 東[1908], 184-185 頁; see Brown(ed.)(1905), p.125.

(287) 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。先の注(130)でも言及したように, 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) 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ほど遠い状況にあったと推測される (中野[2007](5-1-4); see Defoe[1727](Supplement))。

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

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

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

(291) 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); 橋本[2008](第3章IV)を参照されたい (併せて注(96)を参照されたい)。

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

(293) 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, 今日独乙書の特徴とする所なり, ……」と記すととも, 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[2005](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))。

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

(295) 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 cuentas* (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)。

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

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

(298) 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))。

なお、Mennher の簿記書、特に Rocha の簿記書との関連で取り上げられている *Pratique brifue pour cyfrer et tenir liures de compts* (1550) は、まさに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、①@現金、債権・債務と、⑤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主人の財政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ず、つまり、財産の管理は達成されるが、利益の把握は行われずなどである。この Mennher の簿記書の概要については、岸[1975](第 4 章); 同[1984](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))。

(299) 東[1908], 195 頁。

(300) 東[1908], 195-196 頁。

(301) 東の「簿記法古代の沿革」におけると同様なアプローチは、例えば、渡邊鐵藏『商事経営論』(1922)に見出される。彼は、自著の中で、東が依拠した Brown 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 Woolf の著作 (*A Short History of Accounting and Accountancy* (1912)) の紹介と導入を企てている。すなわち、同書の巻末には、「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、Woolf の著作中の Part I (Development of Systems of Accounting)、Part II (Growth of the Science of Bookkeeping)、および、Part III (Ori-



gin 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); see 渡邊(鐵)[1916])。

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

- 泉谷勝美[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。  
———[1980]『ドイツ簿記会計史』有斐閣。
- 海野力太郎(纂譯)[1886]『簿記學起原考』海野力太郎。  
———[1899]『實用簿記法』春陽堂。
- 海老原濟・梅浦精一(訳)(Alexander A. Shand 講述)[1873]『銀行簿記精法(卷之一～卷之五)』大蔵省。
- 江村 稔[1953]『複式簿記生成發達史論』中央経済社。
- 太田哲三[1940]「下野會計學の全貌」會計, 第46巻第1号, 1-22頁。
- 岡田誠一[1935]「明治簿記学史断片」, 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, 1935年, 297-323頁。
- 小口好昭[1995]「トークン会計の現代的意義—シュマント-ベッセラー理論の波紋—」會計, 第148巻第2号, 254-270頁。  
———・中田一郎(訳)[2008]『文字はこうして生まれた』岩波書店(原著: D. Schmandt-Besserat, *How Writing Came About*, Austin, Texas, 2006)。
- 小倉榮一郎[1962]『江州中井家帖合の法』ミネルヴァ書房。  
———[1979]「わが国固有の簿記会計法」, 小島男佐夫(編著)『会計史および会計学史』(体系近代会計学VI) 中央経済社, 1979年, 259-283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。
- 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。
- 河原一夫[1977]『江戸時代の帳合法』ぎょうせい。
- 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。  
———[1983]『会計前史—パチョーリ簿記論の解明—』同文館出版。
- 木村和三郎[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。
- 工藤榮一郎[2011]『会計記録の基礎』中央経済社。
- 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]『日本会計学發展史序説』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]『英国簿記發達史』森山書店。  
———[1973]『簿記史』森山書店。  
———[1987]『会計史入門』森山書店。
- 小林登志子[2005]『シュメル—人類最古の文明』(中央新書) 中央公論新社。

- 小林儀秀(訳)[1875]『馬耳蘇氏記簿法(一・二)』文部省。
- (訳)[1876]『馬耳蘇氏複式記簿法(上・中・下)』文部省。
- 鈴木 晶(訳)[2005]『文字の歴史—ヒエログリフから未来の「世界文字」まで』研究社(原著:S.L. Fisher, *A History of Writing*, London, 2005)。
- 曾田愛三郎[1878]「記簿法 Book-Keeping」, 曾田愛三郎(編輯)『學課起源畧説』曾田愛三郎, 1878年(写真複製版, 西川[1959] 卷末所収)。
- 田口 親[2000]『田口卯吉』(人物叢書・新装版) 吉川弘文館。
- 千葉準一・中野常男(共編著)[2012]『会計と会計学の歴史』(体系近代会计学第8巻) 中央経済社。
- 中野常男[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—」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]「会计学」, 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, 2002年, 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)『複式簿記の構造と機能—過去・現在・未来—』同文館出版, 2007年, 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—」國民經濟雜誌, 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[2012](序章), 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[2012](第7章), 261-303 頁。
- [2013]「トークン: 文字なき世界の会計記録—古代シュメルに見る会計記録の証跡と文字の誕生—」季刊ビジネス・インサイト, 第21巻第1号, 2-3 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「簿記学起源考」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「簿記学起源考」の研究」會計, 第113巻第6号, 76-87 頁。
- [1982]『文献解題 日本簿記学生生成史』雄松堂書店。
- 西川 登[1993]『三井家勘定管見—江戸時代の三井家における内部会計報告制度および会計処理技法の研究—』白桃書房。
- 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]「減價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)。
- 久野秀男[1979]『英米(加)古典簿記書の發展史的研究』学習院。
- 土方 久[2005]『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。
- 平井泰太郎[1920]「『ばちおり簿記書』研究」, 神戸會計學會(編)『會計學論叢』(第四集), 73-194頁。
- 福澤諭吉(訳)[1873/1874]『帳合之法（卷之一～卷之四）』慶応義塾出版局。
- 益野倍太郎[1901]『複式商業簿記法 全』金港堂書籍。
- 茂木虎雄[1953]「ウルフ會計史の周邊によせて— A. H. Woolf: A Short History of Accountants and Accountancy の紹介を中心として—」立教經濟學研究, 第6卷第2号, 143-157頁。
- [1969]『近代會計成立史論』未来社。
- 山口 孝[1965]「フォルソム『勘定の論理』研究序説」明治商學論叢, 第49卷第3号, 247-265頁。
- 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。
- 渡邊鐵藏[1916]「會計發達畧史」國家學會雜誌, 第30卷第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狀（其一～其四）」經濟學商業學國民經濟雜誌, 第22卷第2号, 61-75頁; 第22卷第3号, 95-104頁; 第23卷第2号, 65-73頁; 第23卷第3号, 59-74頁。
- [1922]『商事經營論』修文館。
- Ames, J.[1749], *Typographical Antiquities: Being an Historical Account of Printing in England*: . . . , London.
- Anderson, A.[1787a/1787b], *An Historical and Chronological Deduction of the Origin of Commerce*, . . . , Vol.I & Vol.II, London.
- Beckmann, J.[1786], *Beyträge zur Geschichte der Erfindungen*, Erster Band, Leipzig.
- [1814], *A History of Inventions and Discoveries* (translated by W. Johnson), 2nd ed., London..
- [1846], *A History of Inventions, Discoveries, and Origins* (translated by W. Johnson; revised and enlarged by W. Francis and J.W. Griffith), 4th ed., 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.
- 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.
- Carter, F.H.[1874], *Practical Book-keeping adapted to Commercial and Judicial Accounting*, . . . . , 2nd ed., Edinburgh.
- Chatfield, M. and V. Vangermeersch(eds.)(1996], *The History of Accounting: An International Encyclopedia*, New York.
- Coomber, B.R.[1956], "Hugh Oldcastle and Jogn Mellis, " in Littleton and Yamey(eds.)(1956], pp.206-214.
- 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.
- Defoe, D.[1727], *The Complete English Tradesman, in Familiar Letters: Directing him in all the several Parts and Progressions of Trade*, . . . . , Vol.I, 2nd ed., London (reprinted ed., New York, 1969).
- 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.
- Fredet, P.[1879], *Ancient History; Dispersion of the Sons of Noe, to the Battle of Actium and Change the Roman Republic into an Empire*. . . . , 33rd ed., Baltimore.
- 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.
- Gitti, V.[1878], *Fra Luca Paciolo, Tractatus de Computis et Scripturis*, Torino.
- Green, W.L.[1930], *History and Survey of Accountancy*, New York.
- Higashi, S.[1930], "Legislation for the Accounting Profession in Japan," in *International Congress on Accounting, 1929*, New York, pp.227-236.
- Jackson, J.G.C.[1956], "The History of Methods of Exposition of Double-Entry Book-keeping," in Lit-

- tleton and Yamey(eds.)1956], pp.288-312.
- Jäger, E.L.[1876], *Lucas Pacioli und Simon Stevin*, Stuttgart.
- Jones, E.T.[1796], *Jones's English System of Book-keeping by Single or Double*, . . . , Bristol.
- [1810], *The English System of Balancing Books, Being a New and Improved Method*, . . . by *Double or Single*, . . . , Bristol.
- Jones, T.[1841], *The Principles and Practice of Book-keeping, Embracing an Entirely New and Improved Method of Imparting the Science*; . . . , New York.
- Kats, P.[1926], "Hugh Oldcastle and John Mellis — I·II," *The Accountant*, Vol.LXXIV, No.2677, pp. 483-487; Vol. LXXIV, No.2682, pp.641-648.
- [1927], "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.
- 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.
- Kheil, K.P.[1894], *Luca Pacioli, Traktát o úč entnictivi z roku 1494*, Prag.
- Lane, F.[1941], *Andrea Barbarigo: The 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.[1994], "The Oldest European Account Book: A Florentine Bank Ledger of 1211," in R.H. Parker and B.S. Yamey(eds.), *Accounting History: Some British Contributions*, London, 1994, pp. 160-196.
- 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.
- Macpherson, D.[1805a/1805b], *Annals of Commerce, Manufactures, Fisheries, and Navigation*, . . . , Vol.I and Vol.II, 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).
- Mattessich, R.[2000], *The Beginnings of Accounting and Accounting Thought: Accounting Practice in the Middle East (8000 B.C. to 2000 B.C.) and Accounting Thought in India (300 B.C. and the Middle Ages)*, New York.
- Matthew, H.C. and B. Harrison(eds.)[2004a/2004b], *Oxford Dictionary of National Biography* . . . . , Vol.I & Vol II, Oxford.
- Murray, D.[1930], *Chapters in the History of Bookkeeping, Accountancy & Commercial Arithmetic*, Glasgow.
- Nissen, H.J, P. Damerow and R.K. England[1993], *Archaic Book-keeping: Writing and Techniques of Economic Administration in the Ancient Near East* (translated by P. Larsen), Chicago.
- Parker, R.H.[1986], *The Development of Accountancy Profession in Britain to the Early Twentieth*

- Century, The Academy of Accounting Historians.
- Penndorf, B.[1913], *Geschichte der Buchhaltung in Deutschland*, Leipzig.
- [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 Book-keeping,” *The Accountants' Magazine*, Vol.II, No.16, pp.328-337.
- Sheldahl, T.K.[1985], “American's Earliest Recorded Text in Accounting: Sarjeant's 1789 Book,” *The Accounting Historians Journal*, Vol.XII, No.2, pp.1-42.
- (ed.)[1989], *Accounting Literature in the United States before Mitchell and Jones (1796)*, New York.
- 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.
- Ten Have, O.[1956], “Simon Stevin of Bruges,” in Littleton and Yamey(eds.)(1956), pp.236-246.
- Todhunter, I.[1886], *The Elements of Euclid for the Use of Schools and Colleges*; . . . , London.
- Williams, J.F.L.[1820], *An Historical Account of Inventions and Discoveries in those Arts and Science*, . . . , Vol.II, London.
- 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).
- Yamey, B.S.[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.
- [1978], “Introduction,” in F.W. Cronhelm, *Double Entry by Single*, . . . , reprinted ed., New York, 1978, pp.1-6.
- [1980], “Early Views on the Origin and Development of Book-keeping and Accounting,” *Accounting and Business Research*, Vol.X, No.37A, pp.81-92.
- , H.C. Edey and H.W. Thomson[1963], *Accounting in England and Scotland, 1543-1800*, London.

<文献目録・データベース>

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

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

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

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.

国立国会図書館サーチ (<http://iss.ndl.go.jp/>)。

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

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

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

[2013.10.1 1144]