

# 複式簿記生成史研究の歴史と展望

橋本 寿哉

## 要旨

会計史研究は、19世紀末から20世紀初頭にかけて、中世イタリアにおける複式簿記生成史に関する研究から始まった。イタリア、イタリア以外の欧米諸国、日本の三地域においてこれまでに行われた複式簿記生成史研究の歴史を概観し、それぞれの特徴と貢献を明らかにする。その上で、日本では近世（江戸時代）に複式簿記と同一原理の独自の簿記法が生成したことを踏まえ、この簿記法の生成史との比較を通じた今後の研究のあり方を展望する。

## 1. はじめに

会計の歴史に関する研究、すなわち会計史研究は、19世紀末から20世紀初頭にかけて本格的に取り組まれるようになった。「会計史の研究は、複式簿記の誕生をめぐって始まったといつて過言ではなかろう」（平林 [2005] 230頁）、「会計史は、まず複式簿記という記録・計算手段の生成＝発展史として論じられてきた」（茂木 [1968a] 2-3頁）と言われるように、会計史研究の当初の関心は中世イタリアにおける複式簿記生成史にあった。すなわち、会計史研究は、複式簿記生成史研究として始まったのである。

複式簿記は、会計に不可欠な基礎をなす記録計算方法であり、そのような理解から複式簿記生成史の研究が会計史研究の端緒となったことは、自然なことであったと考えられる。

本稿では、複式簿記生成の地であるイタリア、イタリア以外の欧米諸国、そして日本の三地域においてこれまでに行われてきた複式簿記生成史研究の歴史を概観し、それぞれの特徴や貢献を明らかにした上で、今後の複式簿記生成史研究が進むべき方向について展望する。

## 2. イタリアにおける複式簿記生成史研究

### （1）会計史料の発掘とその分析による初期の研究

複式簿記が中世イタリアにおける商業活動実践から生まれたことは早くから知られていたが、そのことを実証する主要な会計帳簿等の史料の発掘が19世紀に進められたことにより、19世紀末から生成の地であるイタリアにおいて生成史に関する研究が始められた。

例えば、19世紀中葉に、1340年に記録されたジェノヴァ市政庁の財務官の帳簿が、ジェノヴァ国立文書館長だったコルネリオ・デ・シモーニ（Cornelio de Simoni, 1813-1899）によって発掘された他（De Simoni [1889]）、フィレンツェのメディチ・ラウレンツィアーナ図書館所

蔵の新ローマ法典の注釈書の表紙の内側に使われていた羊皮紙2枚が、フィレンツェの銀行家が1211年に定期市で行った資金の貸付けと回収に関する記録の断片であったことが18世紀後半に発見されていたが、19世紀末に言語学者のピエトロ・サンティーニ (Pietro Santini) によって全面的に解読され (Santini [1887])、これらが複式簿記による記録である可能性が指摘された。このようにして発掘された会計史料の分析に基づいて、研究が始められたのである。

1897年出版のプリニオ・バリオラ (Plinio Bariola, 1861-1938) の著作では、ジェノヴァ市政庁の帳簿や13世紀フィレンツェの銀行家ヤコポ・リコマンニの帳簿等の詳細な分析に基づいて、複式簿記生成の歴史が論述されている。また、1898年出版のフランチェスコ・サポレッティ (Francesco Saporetto) の著作も、15世紀のヴェネツィア商人の会計帳簿の分析に多くの頁を割いた論考となっている。このように、19世紀末には現存する会計史料の分析に基づいた複式簿記生成史研究が開始されていた。

## (2) 複式簿記生成史研究の本格化

20世紀に入り、ヴェネツィア高等商業学校 (現・ヴェネツィア・カ・フォスカリ大学) 教授を務め、イタリアにおける「近代会計学の父」(cf. Coronella [2018]) とされるファビオ・ベスタ (Fabio Besta, 1845-1922) によって研究は本格化する。ベスタは、それまで技術とされてきた簿記会計の理論的体系化を図ろうとする考察において、歴史研究を不可欠なものとして位置付け、1909年から出版された主著『会計学』において、イタリア主要都市に現存する中世の会計帳簿の記録内容や形式を分析するとともに、古代において複式簿記が生成した可能性についても検討した。その上で、ヴェネツィアの記帳方法の優位性を認めながらも、複式簿記はジェノヴァにおいて生成したとする独自の考えを展開した。こうしたベスタの理路整然とした考察は、「全世界的にみて簿記史を (中略) 最初に体系化した栄光を担うもの」(茂木 [1966] 195頁) と評される。

その後、アルベルト・チェッケレリ (Alberto Ceccherelli, 1885-1958) は、トスカーナ地方の現存会計帳簿等を分析した上で、営利組織における会計システムの起源を探求するという視点から、会計記録の構成や計算構造、原価算定の方法等を詳細に分析した。実務に着目した研究は諸外国の研究者の関心も引き、複式簿記生成史研究を広めるのに貢献した (cf. Antonelli et al. [2015])。また、ミラノのボッコニーニ大学等で教授を務めたトンマゾ・ゼルビ (Tommaso Zerbi, 1908-2001) は、14世紀ミラノのデル・マイノ銀行、カタロニア商会等の会計帳簿を分析し、“sistema tabulare” と呼ばれるロンバルディア地方で採用されていた取引を左右並列に体系立てて記録する方法をもって、複式簿記の起源であると主張した。

1950年代には、13～14世紀に記録された会計帳簿類の記録内容を分析したものが、相次いで刊行された (Castellani [1952], Schiaffini [1954])。これらは、言語学的な観点からの研究であったが、会計研究者の注目を集め、複式簿記生成史研究の進展を後押しした。

## (3) 会計史料の本格的発掘—サポーリとメリスの貢献—

このように研究は本格化したものの、初期においては分析対象となる史料が限定されていた。

そうした中、フィレンツェを中心に史料を新たに大量に発掘して研究に勢いを与えたのが、アルマンド・サポーリ (Armando Sapori, 1892-1976) とフェデリーゴ・メリス (Federigo Melis, 1914-1973) の2人であった。

サポーリは、フィレンツェ国立文書館での勤務経験を活かして、長い間埋もれていたペルッツィ、バルディ、デル・ベーネ、アルベルティ等の有力家系一族が結成した商業組織の会計帳簿類を発掘して分類、整理した上で、自らも記録内容、帳簿体系、記帳形式について詳細な分析を行った。サポーリは経済史を専門とし、会計史研究者ではなかったが、複式簿記生成史研究にとっても極めて重要な貢献を果たした。

メリスは、会計の歴史を4期に分けて考察した1950年刊行の著書において、会計が生成・発達するための諸条件が整い、遂に複式簿記が生成するに至るまでの第2期を「資本主義 [の興隆] による会計計算・技術の進歩の時代」として、各地の実務を分析した上で、複式簿記の起源はフィレンツェを中心とするトスカナ地方であると主張した。メリスは、その後、サポーリと同様、中世の会計帳簿類の発掘、分析を進めた。特に14世紀後半にフィレンツェ近郊のプラートに本拠を置いて広範に事業を展開したダティーニ商会の会計帳簿を始めとする膨大な経営史料を整理してそれらを読み解き、中世の商人の活動詳細を明らかにして経済史研究のあり方を革新するとともに、複式簿記生成史の解明に大きく貢献した。メリスが開拓した同商会の会計史料の時系列分析から、複式簿記を用いた実務が完成するまでの過程を追うことが可能になったのである<sup>(1)</sup>。

#### (4) イタリアにおける複式簿記生成史研究の特徴と貢献

複式簿記生成の地であるイタリアでは、地の利を活かし、発掘された会計史料の分析を通じて、複式簿記生成史解明のための研究が始められた。当初の研究では、限られた史料の分析に基づき、どの都市において複式簿記が生成したかを主張し合う起源論争が繰り広げられた<sup>(2)</sup>。ここでは、複式簿記の定義が論者によって異なり、有意義な議論が展開されたとは言いがたい。諸外国におけるその後の研究の基礎を形作ったことは事実としても、生成史研究が複式簿記の本質に迫るような議論に深まっていかなかった点に、イタリアにおける研究の限界があった。

〔表1〕 イタリアにおける複式簿記生成史に関する主な研究

1. 初期の研究
❖ ヴィットリオ・アルフィエーリ『古いヴェネツィアの商業組織の記録に適用された複式簿記』 Vittorio Alfieri, <i>La partita doppia applicata alle scritture delle antiche aziende mercantili veneziane</i> , Torino, Paravia, 1891.
❖ ジョヴァンニ・ランフランキ『最新の調査による複式簿記の起源』 Giovanni Lanfranchi, <i>Le origini della partita doppia secondo le più recenti indagini</i> , Ferrara, Tip. Sociale, 1891.
❖ プリニオ・バリオーラ『イタリア会計史』(ロンバルディア歴史協会コンクール受賞作) Plinio Bariola, <i>Storia della ragioneria italiana, Premiata al concorso della Società della Storia Lombarda</i> , Milano, Presso l'Autore, 1897.
❖ フランチェスコ・サポレッティ『修道士ルカ・パチョーリ—複式簿記の起源と発展—』 Francesco Saporetti, <i>Fra Luca Pacioli: origine e sviluppo della partita doppia</i> , Livorno, S. Belforte & C., 1898.

## 2. 20世紀に入ってからの研究

- ❖ ジュゼッペ・ブランビッラ『イタリア会計史』  
Giuseppe Brambilla, *Storia della ragioneria italiana*, Milano, Tip. Attilio Borglione, 1901.
- ❖ ファビオ・ベスタ『会計学（一般会計学）第3巻』  
Fabio Besta, *La ragioneria: Ragioneria Generale Volume III*, Milano, Casa Editrice Dottor Francesco Vallardi, 1909.
- ❖ アルベルト・チェッケレリ『古いフィレンツェの企業組織における商業記録』  
Alberto Ceccherelli, *Le scritture commerciali nelle antiche aziende fiorentine*, Firenze, Tip. Lastrucci, 1910.
- ❖ アルベルト・チェッケレリ『メディチ銀行の商業帳簿と14世紀フィレンツェにおける複式簿記の適用』  
Alberto Ceccherelli, *I libri di mercatura della Banca Medici, e applicazione della partita doppia a Firenze nel secolo XIV*, Firenze, Bemporad, 1913.
- ❖ トンマゾ・ゼルビ『複式簿記の起源—14—15世紀の経営管理と市場の状況—』  
Tommaso Zerbi, *Le origini della partita doppia: Gestioni aziendali e situazioni di mercato nei secoli XIV e XV*, Milano, C. Marzorati, 1952.

## 3. アルマンド・サポーリの研究

- ❖ 『14世紀初頭のカリマラ商人のコンパニーアーフランチェスコ・デル・ベネ商会—』  
*Una compagnia di Calimala ai primi del trecento (Francesco del Bene e compagni)*, Firenze, Leo S. Olschki, 1932.
- ❖ 『ペルッツィ家の商業帳簿』  
*I libri di commercio dei Peruzzi*, Milano, Fratelli Trevis, 1934.
- ❖ 『ジャンフィリアッツィ家の銀行会計帳簿』  
*I libri della ragione bancaria dei Gianfigliuzzi*, Milano, A. Garzanti, 1943.
- ❖ 『アルベルティ・デル・ジュデーチェ家の会計帳簿』  
*I libri degli Alberti del Giudice*, Milano, A. Garzanti, 1952.

## 4. フェデリーゴ・メリスの研究

- ❖ 『会計史—経済史最重要史料の認知と解釈への貢献—』  
*Storia della ragioneria, Contributo alla conoscenza e interpretazioni delle fonti più significative della storia economica*, Bologna, C. Zuffi, 1950.
- ❖ 『中世経済生活の諸側面—プラート・ダティーニ文書館における研究—』  
*Aspetti della vita economica medievale (Studi nell'Archivio Datini di Prato)*, Siena, Monte dei Paschi di Siena, 1962.
- ❖ 『13—16世紀経済史料』  
*Documenti per la storia economica dei secoli XIII-XVI*, Firenze, Leo. S. Olschki, 1972.

### 3. 欧米諸国（イタリア以外）における複式簿記生成史研究

#### （1）複式簿記生成史研究と会計史研究の確立

イタリア以外の欧米諸国でも、19世紀末より複式簿記生成史に対する関心が高まったが、会計史料を直接分析したドイツのH. ジーフエキング（Heinrich Sieveking, 1871-1945）のような研究者を除き、イタリアにおける初期の研究成果を利用して考察する形で研究が始められた。欧米諸国では、工業化社会の到来に伴って会計や会計プロフェッションの果たす役割の重要性が高まる中、その起源に注目が集まったことが研究の動機として存在した。

当初の研究は、複式簿記の形式的・技術的側面からその生成過程を跡付けようとするものであった。特に、生成当時の複式簿記の姿を知るために、複式簿記について解説した世界で最初の印刷文献とされるルカ・パチョーリ（Luca Pacioli, 1445-1517）の『スンマ』*Summa de*

*arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita*の簿記について論じた部分の現代語への翻訳過程の中から会計史研究が形成されてきたとされる（茂木 [1968a] 7頁）。既に1876年にエルンスト・イエーゲル（Ernst Ludwig Jäger）によってドイツ語への翻訳が最も早くに出版されていたが、19世紀末以降、チェコ語、オランダ語、ロシア語、英語等への翻訳が行われた<sup>(3)</sup>。

こうした翻訳やイタリアの先行研究に基づき、20世紀に入ると、複式簿記生成を起点とする会計の歴史を概観した研究がイギリスで刊行される。まず、1905年にリチャード・ブラウン（Richard Brown, 1856-1918）編による『会計及び会計士の歴史』が刊行された。2部構成のうち、第1部「会計の歴史」にロウ・フォーゴ（J. Row Fogo）による「簿記の歴史」が収載され、ジェノヴァ、ヴェネツィア等の会計帳簿やパチョーリの簿記論の分析に基づいて複式簿記生成史が論じられている。1912年には、アーサー・ウルフ（Arthur H. Woolf）による『会計士及び会計小史』が刊行された。「会計の歴史は概して文明の歴史である」の書き出しで始まる同書は、古代・中世に比重を置いた会計通史であるが、中世イタリアにおける会計帳簿の記録方法の進歩を跡付け、パチョーリの簿記論等についても解説している。「会計の通史的著作の古典」（中野 [2016] 134頁）とされる両著作は、複式簿記の生成を現代にまで続く会計の出発点と捉えて考察しており、こうしたアプローチにより、「会計史研究は二十世紀のはじめにブラウン、ウルフによってはじめられた」（茂木 [1965] 49頁）とされるのである。

アメリカでも、1933年にA. C. リトルトンによって（Ananias Charles Littleton, 1886-1974）『1900年までの会計の発達』が刊行された。前半部分で複式簿記の生成と発展について考察しているが、複式簿記の生成要因として、私有財産、資本、商業、信用から成る整理せらるべきものとしての「資料」、書法、貨幣、算術から成る資料を表現する「手段」を挙げ、これらの諸要素が経済的、社会的環境によって総合的な力を与えられた時に産み出されたのが、資料を体系的に表現する「方法」としての複式簿記であったとする。また、「光ははじめ十五世紀に、次いで十九世紀に射した」として、複式簿記の生成を出発点に、近代における簿記から会計学への発展までを射程に入れた視野の広い考察を行っており、これにより「会計史研究は学問的体系性を備えるに至った」（中野 [2019] (3)頁）とされるのである。

以上のようにして、イギリスやアメリカで複式簿記生成を起点に行われた研究が、体系性を備えた一つの研究分野としての会計史を確立させることとなったのである。

## （2）研究の深化

その後、複式簿記生成史研究は欧米各国に広がり、深化を見せる。14世紀以降の会計史料の分析に基づき、商業会計実践だけでなく、工業会計実践についても詳細に検討したイタリア系アメリカ人研究者エドワード・ペラガロ（Edward Peragallo）を始めとして、パチョーリの簿記論を中心としながらも、各都市の会計帳簿の分析から、複式簿記の起源をジェノヴァであるとしたドイツのバルドウィン・ペンドルフ（Balduin Penndorf, 1873-1941）や古代から現代に至るまでの会計の歴史を社会、経済とのかかわりにおいて広く検討するに当たり、中世イタリアにおける複式簿記生成を詳細に検討したベルギーのジョセフ・ヴレマン（Joseph H. Vlaemminck）

等、各国の研究者が優れた成果を生み出した。また、イギリスのベイジル・ヤーメイ (Basil S. Yamey, 1919-2020) は、複式簿記生成要因を考察する一方で、複式簿記が資本主義の成立に不可欠としたゾンバルトの考えを批判的に検討する等、従来の研究の枠を超えた議論も見られるようになった。

その後も、1970年代には、アルヴァロ・マルティネッリ (Alvaro Martinelli) がイタリア主要都市に現存する多くの会計史料を直接分析し、複式簿記生成の歴史とその直後の発達を詳細に跡付けた。他にも、古代から現代までの会計の歴史を辿ることで会計思想発達の概観を示そうとしたマイケル・チャットフィールド (Michael Chatfield) や、会計の歴史におけるオランダの17・18世紀の重要性を明らかにするため古代からの会計の歴史を叙述しようとしたテン・ハーヴェ (Onko ten Have, 1899-1974) も、中世イタリアにおける複式簿記生成史について、詳細な考察を行っている。

### （3）複式簿記の生成と経営管理 —レイモンド・ド・ルーヴァーの業績—

組織の経営管理という新たな視点から研究を発展させた研究者として、アメリカで活躍したベルギー出身のレイモンド・ド・ルーヴァー (Raymond de Roover, 1904-1972) が挙げられる。ド・ルーヴァーは、リトルトンとヤーメイの編集によって1956年に出版された『会計史研究』に収録された論考では、イタリアのみならずヨーロッパ各地で見られた会計実務を、現存する会計帳簿類から包括的に分析し、この中で、初期の会計の発達に最も貢献した要因として、「パートナーシップ」、「信用」、「代理業者」の3つを挙げており (De Roover [1956] p.115)、これはその後多くの文献で引用、言及されている。

彼の最大の業績は、15世紀にフィレンツェに本部を置いて発展を遂げたメディチ銀行の経営と会計に関する研究である。同銀行で作成された会計帳簿や決算報告書を詳細に分析し、計数的な裏付けをもってメディチ銀行の経営の全体像を明らかにするとともに、複式簿記生成直後の15世紀における会計実務の詳細を明らかにしたのである。

ド・ルーヴァーは、複式簿記は、中世後期イタリアにおける商業組織の発達により生み出され、その管理と統制のための有効な手段として用いられたとする新たな視点を複式簿記生成史研究に提供することとなったのである。

### （4）欧米諸国における複式簿記生成史研究の特徴と貢献

イタリアに続く欧米諸国における研究は、複式簿記の生成が近代会計の原点と捉えられ、そのため、「単に複式簿記という計算技術の形成過程の歴史的分析」(茂木 [1968a] 7頁) を超えて、社会的状況や経済的環境に規定された簿記あるいは会計を捉えようとする社会科学的な分析、考察へと発展することとなった。そうした取り組みにより、会計史という一つの学問領域が確立されたことに、欧米諸国における研究の貢献を認めることができる。

(表 2) イタリア以外の欧米諸国における複式簿記生成史に関する主な研究

<p>❖ ハインリッヒ・ジーフェキング「ヴェネツィアの商業帳簿」 Heinrich Sieveking, “Aus venetianischen Handelsbüchern,” <i>Jahrbuch für Gesetzgebung, Verwaltung und Volkswirtschaft in Deutschen Reich</i>, Jg. 25, 1901.</p> <p>❖ ロウ・フォーゴ「簿記の歴史」 J. Row Fogo, “History of Book-keeping,” in Richard Brown ed., <i>A History of Accounting and Accountants</i>, Edinburgh, T. C. &amp; E. C. Jack, 1905.</p> <p>❖ アーサー・ウルフ『会計士及び会計小史』 Arthur H. Woolf, <i>A Short History of Accountants and Accountancy</i>, London, Gee, 1912.</p> <p>❖ デイヴィッド・マレー『簿記、会計、商業数学の歴史の諸章』 David Murray, <i>Chapters in the History of Bookkeeping, Accountancy and Commercial Arithmetic</i>, Glasgow, Jackson Wylie, 1930.</p> <p>❖ アナナイアス・リトルトン『1900年までの会計の発達』 Ananias Charles Littleton, <i>Accounting Evolution to 1900</i>, New York, American Institute Publishing, 1933.</p> <p>❖ バルドウィン・ペンドルフ『ルカ・パチョーリ—1494年の会計に関する論考—』 Balduin Penndorf, <i>Luca Pacioli: Abhandlung über die Buchhaltung, 1494</i>, Stuttgart, C.E. Poeschel, 1933.</p> <p>❖ エドワード・ペラガロ『複式簿記の起源と発展—14世紀以降のイタリアの実務の研究—』 Edward Peragallo, <i>Origin and Evolution of Double Entry Bookkeeping: A Study of Italian Practice from the Fourteenth Century</i>, New York, American Institute Publishing Co., 1938.</p> <p>❖ ベイジル・ヤーメイ「複式簿記の機能的発展」 Yamay, Basil Y., “The Functional Development of Double-Entry Bookkeeping,” <i>The Accountant</i>, Vol. 103 No. 3439, November 1940.</p> <p>❖ ベイジル・ヤーメイ「複式簿記の起源に関するノート」 Yamey, Basil Y., “Notes on the Origin of Double-Entry Bookkeeping,” <i>The Accounting Review</i>, Vol. 22 No. 3, July 1947.</p> <p>❖ ジョセフ・ヴレマン『会計の歴史と学説』 Joseph H. Vlaeminck, <i>Histoire et doctrines de la comptabilité</i>, Bruxelles, Éditions du Treurenberg, 1956.</p> <p>❖ レイモンド・ドゥ・ルーヴァー「中世商人の会計帳簿によるルカ・パチョーリ以前の会計の発達」 Raymond de Roover, “The Development of Accounting Prior to Luca Pacioli According to the Account-books of Medieval Merchants,” in Littleton, A. C. &amp; Yamey, B. S. eds., <i>Studies in the History of Accounting</i>, London, Sweet &amp; Maxwell, 1956 pp.114-174.</p> <p>❖ レイモンド・ドゥ・ルーヴァー『メディチ銀行の興隆と衰退1397～1494年』 Raymond de Roover, <i>The Rise and Decline of The Medici Bank, 1397-1494</i>, Cambridge, Harvard University Press, 1963.</p> <p>❖ オンコ・テン・ハーヴェ『会計の歴史』 Onko ten Have, <i>De Geschiedenis van het Boekhouden</i>, Wassenaar, Delwel, 1973.</p> <p>❖ アルヴァロ・マルティネッリ『複式簿記の起源と1440年までの発展』 Alvaro Martinelli, <i>The Origination and Evolution of Double Entry Bookkeeping to 1440</i>, Ph.D. Dissertation, North Texas State University, 1974.</p> <p>❖ マイケル・チャットフィールド『会計思想史』 Michael Chatfield, <i>A History of Accounting Thought</i>, Hinsdale, Dryden, 1974.</p>
---

#### 4. 日本における複式簿記生成史研究

##### (1) 西洋式簿記の流入と初期の研究—明治期—

日本でも、早くから複式簿記生成史について関心が寄せられてきた。複式簿記の起源について書かれた日本で最初の文献は、1878（明治11）年に出版された曾田愛三郎編輯『學課起源畧説』である。諸科学の起源を解説した同書は、18世紀ドイツの官房学者ヨハン・ベックマンの著作

の翻訳とされるが、「記簿法」と題して、複式簿記の起源について3頁程度の解説がある。西洋式簿記が紹介、導入されるようになったのとほぼ時を同じくして、複式簿記の起源について記述した文献が出版されていたのである。

1886(明治19)年には、海野力太郎纂譯『簿記學起源考』が出版された。同書は、欧米の多くの文献を海野が纂訳したもので、会計史研究に関する単行書としては、1852年にイギリスで出版されたベンジャミン・フォスター(Benjamin Foster)の『簿記の起源と進歩』<sup>(4)</sup>に次ぐものとされる(中野[2016]8頁)。海野は、1899年に出版された『實用簿記法』の冒頭にも、「簿記法の起源」と題する論考を収載している。

その後、神戸高等商業学校(現・神戸大学)教授の東夷五郎(1865-1947)によって1903(明治36)年に出版された『新案詳解 商業簿記』の第3編第8章には「簿記の起源と沿革」と題する章が設けられ、これが会計研究者による日本で最初の複式簿記生成史研究となった。更に1908年出版の『商業會計 第壹輯』の第15章「簿記法古代の沿革」においても、複式簿記生成史を論じている。日本人の手になる簿記の著作が出版されるに至る過程で、簿記の理論的研究の覚醒が生じるとともに、その歴史に対する関心も高まったことが、こうした論考を産み出したとされる(中野[2016]53頁)。

以上の3名は、「わが国の会計史研究の基礎を構築した先駆者」(中野[2016]97頁)とされるが、史料蒐集の困難さ等の時代的制約もあり、その論考のほとんどは、欧米の先行研究に依拠したものにならざるを得なかった。

## (2) 欧米諸国の研究の紹介と日本独自の研究のスタート—大正期～昭和初期—

こうした先駆的な研究に続き、1920年に平井泰太郎(1896-1970)が、ジョン・ガイスピーク(John B. Geijsbeek)のパチョーリ簿記論の英語訳を日本語に訳出した「『ぱちおり簿記書』研究」を発表し、日本においても複式簿記生成史研究への関心が高まっていった。

1933年に発表された黒澤清(1902-1990)の論考は、複式簿記の生成過程を考察した日本における先駆的研究と言え、勘定カテゴリーの拡大やこれに伴う記帳形式の変化等から、複式簿記が生成されるに至るまでを、3段階のイタリア主要都市における実務に類型化してその累積的發展過程として示し、その後の研究に大きな影響を与えた。

その後、田中藤一郎、本田利夫等は、ベスタ、バリオラ、ペンドルフ、ペラガロ等による欧米の主要研究を積極的に紹介し、日本においても独自の研究が本格的に展開されるための基礎が形成されたのである。

## (3) 研究の本格化—第2次大戦後—

第2次大戦後、1952年に片野一郎(1903-1983)によるリトルトンの著書の訳書が出版されたことにも刺激され、多くの研究者が複式簿記生成史研究に取り組み、研究成果が次々と公表される。

山下勝治(1906-1969)は、組織的な損益計算制度の成立を複式簿記の生成に求め、複式簿記

生成当時における損益計算の特徴について考察した。江村稔（1923-2017）は、代理人簿記を重視する立場から、複式簿記の起源は古代ローマであったとしながらも、14～15世紀のイタリアにおける簿記の発達に注目して、その考察に多くの頁を費やした。田中藤一郎（1895-1973）は、イタリア各都市における実務の概要を検討するとともに、その後イタリアで出版された多くの簿記書について検討を加えた。さらに、片岡義雄（1896-1989）は、パチョーリの簿記論全文の翻訳とともに、著者の生涯や簿記論の内容についての本格的な検討を行っている。また、木村和三郎（1902-1973）は、複式簿記が完成されるまでの過程は、人名勘定、物財勘定、名目勘定の3系統の出現によってなされることを示した。日本における会計史研究の発展に尽力した小島男佐夫（1912-1989）も、早くから複式簿記生成史研究に取り組み、様々な資料の紹介や考察を含む多くの成果を公表した。他にも、茂木虎雄、白井佐敏、井上清、馬場克三等によって、複式簿記生成史に関する論考が発表されている。

以上のように、多彩な研究成果が産み出される結果となった。これらは依然として欧米の先行研究に依拠したものであったが、そこに自らの解釈を加え、複式簿記の生成過程やその要因等について独自の考えを展開しており、研究は一気に厚みを増したのであった。

#### （４）会計史料の実証的分析への進展

1970年代以降、日本における研究に更なる進展が見られた。泉谷勝美（1929-2013）はイタリアまで赴き<sup>(5)</sup>、各地の古文書館に現存する会計帳簿等をリストアップして直接それらに当たり、中世の簿記実務の詳細を分析して多くの研究成果を発表した。遂に日本でも会計史料を用いた実証的なアプローチによる独自の研究が見られるに至ったのである。

泉谷に続き、片岡泰彦もミラノ、ヴェネツィア等の文書館に赴いて会計帳簿等を直接分析し、多くの論考を公表した。また、橋本寿哉もフィレンツ、ジェノヴァ等に現存する会計帳簿や決算報告書に直接当たりながら、社会・経済的諸条件との関わりからイタリア各都市の会計実務の実態と複式簿記を生成させた要因や具体的な生成過程を明らかにしようとした。

以上のように、日本でも、欧米の先行研究に依存することなく、独自の研究が行われる段階に至ったのである。

#### （５）日本における複式簿記生成史研究の特徴と貢献

日本では、明治以降流入した西洋式複式簿記が文明的、先進的なものとして受け止められ、その起源についても早くから関心が持たれて研究が進められた。当初の研究は、欧米諸国の先行研究に依存したものであったが、これを基礎として独自の解釈や考察が行われ、やがて、会計史料の実証的アプローチによる独自の研究も行われるようになり、欧米諸国に比べて研究水準は引けを取らないものとなった。日本の研究は、非西洋の視点から行われたレベルの高いものとして、その価値が認められるであろう。

(表3) 日本における複式簿記生成史に関する主な研究

1. 明治期

- ❖ 曾田愛三郎 (編輯) 『學課起源畧説』 1878年。
- ❖ 海野力太郎 (纂譯)・田口卯吉 (撰) 『簿記學起源考』 有隣堂、1886年。
- ❖ 海野力太郎 『實用簿記法』 春陽堂、1898年。
- ❖ 東夷五郎 『新案詳解 商業簿記』 大倉書店、1903年。
- ❖ 東夷五郎 『商業會計 第壹輯』 大倉書店、1908年。

2. 大正～昭和初期

- ❖ 平井泰太郎 『『ばちおり簿記書』研究』 『會計學論叢 第四輯』 寶文館、1920年。
- ❖ 黒澤 清 「複式簿記の發生史的考察」 『會計』 第33卷 第3号、1933年。
- ❖ 木村和二郎 「バシオロ時代における損益計算制度」 『會計』 第35卷 第5号、1934年。
- ❖ 田中藤一郎 「パチオリ以前に於ける伊太利簿記の展望」 『會計』 第36卷 第2号、1935年。
- ❖ 田中藤一郎 「伊太利簿記史の三段階に就て」 『會計』 第45卷 第2号、1939年。
- ❖ 岡本愛次 「複式簿記法の形成過程に就いて」 『經濟論叢』 第48卷 第3号、1939年。
- ❖ 本田利夫 「伊太利に於ける複式簿記の機能的發展」 『會計』 第47卷 第2号、1940年。
- ❖ 木村和二郎 「複式簿記の成立過程」 『經濟學雜誌』 第9卷 第3号、1941年。

3. 第二次大戦後～昭和後期

- ❖ 山下勝治 「複式簿記の成立と損益計算制度」 『會計』 第57卷 第6号、1950年。
- ❖ 田中藤一郎 『複式簿記發展史論』 不二印刷工業、1950年。
- ❖ 片野一郎訳 『リトルトン會計發達史』 中央經濟社、1952年。
- ❖ 江村 稔 『複式簿記生成發達史論』 中央經濟社、1953年。
- ❖ 片岡義雄 『パチョーリ「簿記論」の研究』 森山書店、1956年。
- ❖ 木村和二郎 「複式簿記の歴史的生成 (その一～その六)」 『月刊簿記』 第9卷 第1-6号、1958年。
- ❖ 小島男佐夫 『複式簿記發生史の研究』 森山書店、1961年。
- ❖ 白井佐敏 『複式簿記の史的考察』 森山書店、1961年。
- ❖ 田中藤一郎 『複式簿記發展史論』 評論社、1961年 (1950年出版の同名書を増補したもの)。
- ❖ 泉谷勝美 『中世イタリア簿記史論』 森山書店、1964年。
- ❖ 茂木虎雄 「複式簿記の形成論理の検討」 『立教經濟學研究』 第18卷 第3号、1964年。
- ❖ 井上 清 『ヨーロッパ會計史』 森山書店、1968年。
- ❖ 馬場克三 「複式簿記生成發達史と現金収支記録」 『會計』 第98卷 第6号、1970年。
- ❖ 本田耕一訳 『パチョリ簿記論』 現代書館、1975年。
- ◎ 泉谷勝美 『複式簿記生成史論』 森山書店、1980年。
- ❖ 岸 悦三 『會計前史—パチョーリ簿記論の解明—』 同文館出版、1983年。
- ❖ 茂木虎雄 「複式簿記の起源論—會計史方法論によせて—」 『立教經濟學研究』 第39卷 第1号、1985年。
- ❖ 小島男佐夫 『會計史入門』 森山書店、1987年。
- ◎ 片岡泰彦 「カタロニア商會の元帳」 『會計』 第132卷 第1号、1987年。
- ◎ 片岡泰彦 『イタリア簿記史論』 森山書店、1988年。

4. 平成期以降

- ◎ 泉谷勝美 『スンマへの径』 森山書店、1997年。
- ❖ 片岡泰彦 『複式簿記發達史論』 大東文化大學經營研究所、2007年。
- ◎ 橋本寿哉 『中世イタリア複式簿記生成史』 白桃書房、2009年。

(注) ◎は現存する中世イタリアの會計史料の実証的な分析を含む研究を示す。

## 5. 総括—今後の研究展望—

中世イタリアにおける複式簿記生成史に関してこれまでに行われた研究の歴史を、三地域に分けて見てきた。それぞれの地域における研究の動機やアプローチには相違が見られ、また、その貢献についても同一ではなかった。しかし、各地域の研究が総合された結果、複式簿記生成史に関して多くの事実が明らかにされてきたのである。

こうしたこれまでの研究にも関わらず、近年、複式簿記生成史研究は残念ながら活発に行われているとは言えない状況である。欧米諸国においては、限られた研究者の論考が散発的に発表されるに過ぎず、会計史研究に関連する海外の主要学術誌に掲載された論文を分析しても、研究対象としての「イタリア」や「簿記」に対する関心の低さが明らかになるだけである（中野他 [2016] 37頁）。事情は日本でも同じであり、第二次大戦前から戦後にかけて、「イタリア」あるいは「簿記」を対象とした会計史研究は大きく減少したことが明らかにされている（中野他 [2009] 81-85頁）。

しかし、複式簿記は、会計にとっての不可欠な基礎であることは否定できない事実であり、複式簿記なくしては今日の世界の会計制度は成り立たないと言える。これからの会計のあり方を探るには、会計の基礎にある複式簿記とは何であるのかをよく理解しておく必要がある。そのためには、複式簿記の起源にまで遡って考えることが不可欠であり、これまでの研究成果に加えて、複式簿記生成史研究によって明らかにすべき事項は、まだ数多く残されていると考えられるのである。

複式簿記は、企業等の組織体の経済的活動を二面的に記録し、その記録の集計から当該組織体が一定期間に稼得した損益あるいは一定期間末現在の純資産の二面的な算定を可能にする記録計算方法（簿記法）と定義することができる。こうした簿記法が、生成以来数百年に亘って用いられ続け、現在も世界の会計の基礎にある。そのような点からすれば、複式簿記は普遍的なものであると言えるが、同じ原理の体系的な簿記法が、中世イタリア以外に、中国、朝鮮、インド、そして日本でも独自に生成していたことが知られている。

こうした原理の簿記法は、「商業における計量可能性を追求した場合、一般的に発明されうる技術に過ぎない」（佐藤 [1993] 74頁）とする見解もあるが、経済的発展が見られたすべての時代や場所において、複式簿記と同一原理の簿記法が必然的に生み出される訳ではないことは、これまでの世界の歴史を見れば明らかである。特定の条件がそろった下でのみ、複式簿記と同一原理の普遍的な簿記法が生成するとするならば、その条件を明らかにすることは、複式簿記の本質を理解し、会計のあるべき姿を考える上でも有益であろう。

以上のように考えるならば、中世イタリアにおける複式簿記生成史を、同一原理の他の簿記法の生成史との比較によって相対化して考えることは、複式簿記の原理に基づく簿記法生成の条件や必然性、あるいはこうした簿記法の本質を明らかにするには、極めて有効であると考えられる。日本には、近世（江戸時代）に生成した複式簿記と同一原理の日本固有の簿記法の歴史についての研究の蓄積がある。本稿で見た通り、中世イタリアにおける複式簿記生成史についての研究も日本には蓄積があり、独自の研究を行うことができる段階にまで達していることを考えれば、2つの簿記法の生成史の比較研究を行いうる状況に到達していると言えるであろう。

今後の複式簿記生成史研究は、こうした比較を通じた分析により、新たな局面を迎えることが期待される。そこで日本人研究者が果たす役割は極めて大きく、これからの研究をリードしていくことが求められる。

## 注

- (1) ダティニーニ商会における会計実務の変遷は、「最初期における簿記技術発展の跡を追究する上に重要な資料を提供」(片野 [1952] 525頁)するもの、あるいは「トスカーナ地方における単式記入から複式記入への移行を最もよく観察できる」(De Roover [1956], p. 139)ものとして知られている。
- (2) 複式簿記起源論争は、イタリア以外の研究者も巻き込んで展開された。詳細については、小島 [1987] 7-18頁、片岡 [1988] 3-33頁、橋本 [2009] 23-33頁を参照されたい。
- (3) 詳細については、片岡 [1997] を参照されたい。
- (4) 同書は、1543年以降に英語で出版された簿記書を分析したもので、中世イタリアにおける複式簿記生成史にはほとんど触れられていない。
- (5) 泉谷は、1972年4月から1年間イタリアに留学し、当時フィレンツェ大学教授であったフェデリーゴ・メリスに師事したが(泉谷 [1980] 3頁)、「会計学者の多くは英米独仏へ行くことはあっても、イタリアの長期留学は、おそらく明治以来私が最初であったと思う。」(泉谷 [1989] 10頁)としており、それまで日本人研究者が直接現地で会計史料に触れることがほとんどなかったことが窺われる。

## 引用・参考文献

- 泉谷勝美 [1980] 『複式簿記生成史論』 森山書店。  
—— [1989] 「<研究余滴>プラトーの思い出」『経済資料研究』第22号、10-12頁。  
片岡泰彦 [1988] 『イタリア簿記史論』 森山書店。  
—— [1997] 「「パチョーリ簿記論」の翻訳書」『ピヌス』雄松堂書店、第43号、13-24頁。  
片野一郎 [1952] 「簿記書誕生前夜の簿記事情」同訳『リトルトン会計発達史』同文館出版、訳者補章1、503-546頁。  
神戸大学会計学研究室編 [2007] 『会計学辞典(第六版)』同文館出版。  
小島男佐夫 [1987] 『会計史入門』 森山書店。  
佐藤俊樹 [1993] 『近代・組織・資本主義—日本と西欧における近代の地平—』 ミネルヴァ書房。  
中野常男 [2016] 「わが国における会計史研究の先駆者たち—會田愛三郎・海野力太郎・東夷五郎の簿記史研究について—」『経営研究』神戸大学、No. 62。  
—— [2019] 「第二版への序文」中野常男・清水泰洋編著『近代会計史入門(第2版)』同文館出版、(1)-(5)頁。  
——・橋本武久・清水泰洋・桑原正行 [2009] 「わが国における会計史研究の軌跡—『會計』に見る会計史文献の史的分析：1917～2008年—」『経営研究』神戸大学、No. 55。  
——・橋本武久・清水泰洋・澤登千恵・三光寺由実子 [2016] 「会計史研究の国際比較—The Accounting Historians JournalとAccounting Historyとの比較分析から—」『国士館大学経営論叢』第6巻 第1号、27-53頁。  
橋本寿哉 [2009] 『中世イタリア複式簿記生成史』 白桃書房。  
平林善博 [2005] 「会計史研究の歩み」同編著『近代会計成立史』同文館出版、エピローグ、225-238頁。  
茂木虎雄 [1965] 「会計史の方法について—「会計世界一周論」によせて—」『経理知識』第48号、31-52頁。  
—— [1966] 「勘定学説研究についての覚書—勘定学説研究の方法を中心として—」『立教経済学研究』第20巻 第3号、185-211頁。  
—— [1968a] 「会計史学の生成と発達」『立教経済学研究』第22巻 第1号、1-41頁。  
—— [1968b] 「会計史学の生成と発達(続・完)」『立教経済学研究』第22巻 第2号、181-220頁。  
Antonelli, V. & Sargiacomo, M. [2015], “Alberto Ceccherelli (1885-1958): Pioneer in the history of accounting practice and leader in international dissemination,” *Accounting History Review*, Vol. 25, Issue 2, pp. 121-144.

- Castellani, Arrigo (a cura di) [1952], *Nuovi testi fiorentini del dugento con introduzione, trattazione linguistica e glossario*, Firenze, G.C. Sansoni.
- Chatfield, M & Vangermeersch, R. eds. [1996], *The History of Accounting: An International Encyclopedia*, New York & London, Garland Publishing.
- Coronella, Stefano [2018], “Fabio Besta: il padre della ragioneria moderna,” in Billio, M., Coronella, S., Mio, C. e Sostero, U. (a cura di), *Le discipline economiche e aziendali nei 150 anni di storia di Ca’ Foscari*, Venezia, Edizioni Ca’ Foscari, pp. 137-159.
- De Roover, Raymond [1956], “The Development of Accounting Prior to Luca Pacioli According to the Account-books of Medieval Merchants,” in A. C. Littleton and B. S. Yamey, eds., *Studies in the History of Accounting*, London, Sweet & Maxwell, pp. 114-174.
- De Simoni, Cornelio [1889], “Cristoforo Colombo ed il Banco di San Giorgio: studi di Henry HARRISSE esaminato (30 dicembre 1888),” *Atti della Società Ligure di Storia Patria*, Vol. XIX, pp. 585-623.
- Santini, Pietro [1887], “Frammenti di un libro di banchieri fiorentini scritti in volgare nel 1211,” *Giornale Storico della Letteratura Italiana*, X, pp. 161-196.
- Schiaffini, Alfredo (a cura di) [1954], *Testi fiorentini del dugento e dei primi del trecento, con introduzione, annotazioni linguistiche e glossario*, Firenze, G.C. Sansoni.