

【研究論文】

14-16 世紀イタリアにおける工業会計実務の発達 —毛織物製造組織における実務の分析から—

橋本 寿哉

Development of Accounting Practice of the Wool Manufacturing Industry in 14th-16th Century Italy

HASHIMOTO Toshiya

【要 旨】

中世後期イタリアにおいて活発化した商業活動実践の中から会計実務が形成され、複式簿記が生成したが、その影響を受けて工業会計も発達を見せた。この時期に飛躍的な発展が見られた毛織物製造を行っていた 3 家の組織で 14 世紀から 16 世紀に行われた会計実務の分析から、当初より製造原価の算定が正しく行われていたことを明らかにするとともに、最終的に、組織全体の実務は、そうした原価算定実務と矛盾することなく、複式簿記に基づく体系化されたものとして完成されたことを検証した。

【キーワード】

中世後期イタリア、毛織物製造、工業会計、原価計算、複式簿記

【ABSTRACT】

Double-entry bookkeeping was born in the commercial activities in late medieval Italy, and industrial accounting also developed under the influence of commercial accounting. Analyzing the accounting practices of 3 organizations engaged in wool manufacturing during the 14th-16th centuries, it is revealed that the manufacturing cost of each product was calculated in a correct manner from the beginning and that the whole accounting practice of an organization was finally completed as a systematic one based on double-entry bookkeeping consistently with such costing.

【Key words】

Late medieval Italy, Wool manufacturing, Industrial Accounting, Cost Accounting, Double-entry bookkeeping

1. はじめに

複式簿記は、中世後期のイタリアにおいて生成したと考えられている。12世紀に開始された十字軍の遠征を契機として興隆した地中海交易を担ったイタリア商人たちの商業活動実践の中から会計実務が形成され、引き続いて発展を見せたヨーロッパ内の交易にも主導的な役割を演じた彼らの試行錯誤の繰り返しの中で、14世紀末までに、期間損益あるいは期末資本の二面的な算定を可能とする今日我々が知る複式簿記が完成されたのである。

複式簿記が生成した中世後期のイタリアは商業資本主義の段階にあり、経済活動の中心は商品の売買及びこれに関連する金融取引で、当然のことながら、これらが会計の対象となっていた。一方、同じ時代には、独自の産業が興り、工業活動を行う組織が多数結成されていたが、その規模や活動内容は、極めて限られたものであった。

この点に関して、A.C.リトルトン (Ananias Charles Littleton, 1886-1974) は、会計の歴史的発展を綴った名著『1900年までの会計発達史』において、「原価計算は複式商業簿記が数百年の歴史をもつにくらべれば、それほど古いものではなく、その起源はごく最近のことに属する。的確にいえば、それは十九世紀の産物であり、二十世紀に入ってから急速な伸展をとげてきたのである。(中略) 原価計算は産業革命の一つの産物であったのである。」(Littleton [1933], pp. 320-321; 片野訳 [1995] 437頁) と指摘している。こうした見解に従えば、中世イタリアにおける会計実務には、工業会計の発達という観点からは見るべきものはないということになる。

このような見方に対して、ポール・ガーナー (Samuel Paul Garner, 1910-1996) は、14世紀以降のイタリアを中心とするヨーロッパ各地で発展が見られた織物製造、出版印刷、貨幣鑄造等における会計実務を事例として採り上げ、「多くの工業簿記の実務と技術は産業革命よりもはるか以前のものである」(Garner [1954], p. 2; 品田他訳 [1958] 4頁) と反論した。

このように、中世後期のイタリアを含む産業革命以前の時代のヨーロッパにおける工業分野の会計について、対立する二つの意見が存在する。いずれが正しいかはさておき、工業会計の本格的な発達は、産業革命以降に見られたことは事実であるとして

14-16 世紀イタリアにおける工業会計実務の発達

も、中世後期のイタリアにおいても、規模が小さいものであったとは言え、工業活動を行う組織では、商業活動を行う組織においてと同様、その事業活動を円滑に遂行するために会計実務が形成され、実践されていたことを認識すべきであろう。

以上のような理解に基づき、本稿では 14 世紀から 16 世紀のイタリアにおける工業会計実務の具体的な内容とその発達の様子について考察する。この点については、わが国でも欧米の研究成果に基づいた考察がこれまでもあるが（神田 [1960]、岸 [1974]、小島 [1957]・[1958]、早川 [1974]、建部 [1985]、狭間 [1997]）、本稿では、現存する会計史料にも直接当たりながら、実務の詳細にまで入り込んで考察を行いたい。

また、中世後期イタリアにおける工業会計は、先行して発達を遂げた商業会計に影響を受けずに独自の発達を見せたとは考えられないことから、商業会計実務の中から複式簿記が生成し、これに基づいて会計の更なる体系化が図られたこととの関連にも注目しながら、当時の工業会計実務の詳細を、この時期のイタリアで飛躍的な発展が見られた毛織物製造を行う組織を対象として検討したい。

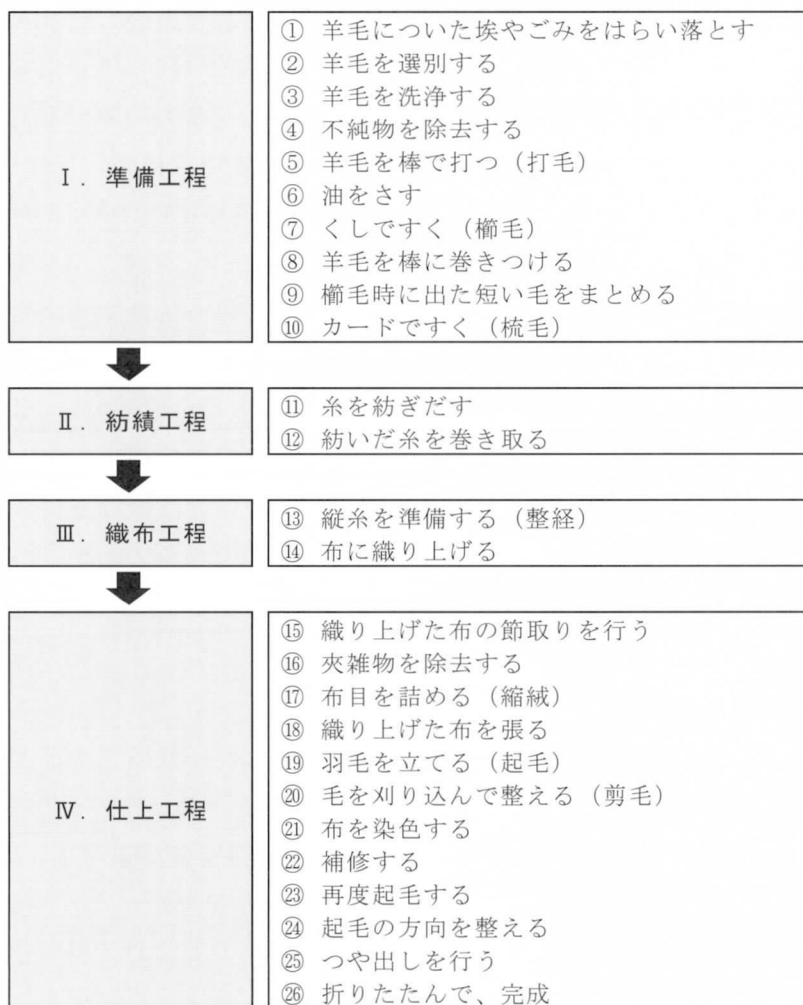
2. 中世イタリアにおける毛織物工業の発展

中世イタリアにおける工業のほとんどは、生活必需品を中心とした小規模工業が大半を占め、比較的規模の大きい産業として、ミラノでは武器産業が、ヴェネツィアではガラス工業が、ウルビーノでは陶器産業が興隆したが、いずれも製造量が限定され、当時のイタリアの社会経済状況に大きく影響を与える産業とはなり得なかった。また、ジェノヴァやヴェネツィアの造船業も高い技術水準を誇ったが、都市国家の統制や介入を受け、一般産業として発展することはなかった。

こうした中で、他を寄せ付けない発展を遂げた産業といえば、織物工業において他にない。特にフィレンツェでは、毛織物工業及び絹織物工業の飛躍的な発展が見られ、遠隔地交易、金融業とともに、この都市の発展を支える原動力となった。

フィレンツェでも早くから毛織物の製造が行われていたが、周辺で産する羊毛は質も悪く、産業として発展する可能性は低かった。そうした中、イギリス羊毛の取引に従事していたフィレンツェの商人たちは、1320 年代に高級毛織物の製造で知られたフランドルにおける毛織物工業が危機に陥ると、フランドルに輸出していた良質羊毛を自都市に持ち帰り、同地の高級毛織物を模倣した製品の製造を開始した。その取組みは成功を収め、14 世紀後半には、フィレンツェの製品がイタリア及び地中海世界の市場を独占することとなった（齊藤 [2008] 193 頁）。

図表1 中世後期イタリアにおける毛織物の製造工程



注 染色は、準備工程において行われる場合や、あるいは、仕上工程の後に、完成品を染色するために別の工程として行われる場合があったが、ここでは仕上工程に含めている。
出所：Edler [1934], pp. 324-329; De Roover [1941], p. 21 より作成。

中世においては、毛織物を製造するには極めて多くの手間がかかった。図表1に示したように、4つの大工程の26段階の加工作業を経て製品として完成されたのである。このようなプロセスにより技術の粋を結集して完成された毛織物は、当時の最先端工業製品であったと言えるであろう。

中世ヨーロッパの工業製品は、製造された都市内及びその近郊にしか流通しないのが常であったのに対し、毛織物は、国際的な交易品としての需要の高まりにより大きく発展を遂げたと言え、国際交易に多くの商人が従事していたフィレンツェは、この

14-16 世紀イタリアにおける工業会計実務の発達

有利な状況を活かして、毛織物工業を大きく発展させることとなった。

毛織物工業よりも遅れて発展を遂げた絹織物工業も、国際的な市場が形成されたことから急速な発展を見せ、15 世紀にはこの都市にとっての重要な産業に育った。

このように、中世後期のフィレンツェでは毛織物工業と絹織物工業が著しい発展を遂げた。当時の他の工業製品の製造に比べ、織物の製造は多くの手間と管理を必要としたことから、個人事業としてではなく、もともと共同出資によって商業活動を行うことを目的に 13 世紀後半に生成した「コンパニーア (compagnia)」¹⁾ と呼ばれる一種のパートナーシップ (組合) が結成されて行われることがほとんどであった。そこでは、多くの人間が関与して織物が製造され、それらが売却されて事業は完結した。

注目すべきことは、当時の織物製造は、「工場制手工業 (manufacture)」に至る以前の「問屋制家内工業 (putting-out system)」であったことである。すなわち、織元としてのほとんどの毛織物製造組織は、小さな工房を持ってはいたが、ここですべての加工作業が行われた訳ではなく、製造工程の多くは委託先の職人によって担われた。つまり、材料が工程別にそれぞれの専門職人の家に送られ、そこで加工が行われて戻されると、次の工程の職人へと送られた。先に見た製造工程の加工作業の多くがこのようにして行われ、最終的に製品として完成された。従って、当時の織物工業経営で最も重要なことは、様々な工程を経て製品として完成されるまでのモノの流れをしっかりと押さえることであったのである。

そうしたモノの流れを、品質にも配慮しながら的確に管理し、さらに製造に係るコストの管理も正確に行うために、独自の会計実務が形成されたと考えられる。本稿では、14 世紀から 16 世紀にかけてフィレンツェを中心に毛織物製造を事業として展開したデル・ベーネ、ダティーニ、メディチの 3 家によって結成された毛織物製造組織における会計実務の詳細を見ていくこととしたい。

3. デル・ベーネ毛織物製造組合の会計実務(14 世紀中葉)

(1) フランчесコ・ディ・ヤコポ・デル・ベーネ毛織物製造組合

デル・ベーネ (Del Bene) 家は、フィレンツェにおいて既に 13 世紀末には、毛織物貿易に携わる有力な商人であったことがわかっており、14 世紀末には「カリマラ組合 (Arte di Calimala)」と「毛織物製造組合 (Arte della Lana)」²⁾ の双方に所属し、積極的に商工業活動を展開した (清水 [1990] 72 頁)。

14 世紀初頭に商人として名をはせた同家のフランчесコ (Francesco del Bene) が結成した組織において、1318 年から 1324 年までの間に記入された複数の会計帳

簿が現存しているが、これらの帳簿に見られる実務は、イタリアにおいて複式簿記が生成するまでの過程において、一期間の総費用と総収益とを上下に一括対応表示して、損益法による期間損益算定を試みた最古の事例として知られている(泉谷[1997]106頁)。

フランチェスコの子・ヤコポ (Iacopo) は、商工業活動にはあまり熱心ではなかったが(清水[1990]73頁)、その子フランチェスコ (Francesco di Iacopo, ca.1328-1394) が、毛織物製造販売を行うために結成した組織で記入された会計帳簿が本章の考察の対象である。尚、この時点において、期間損益あるいは期末資本の二面的な算定を可能とする複式簿記は、まだ生成していない。この当時の商業活動を展開する多くの組織では、結成期間満了時の決算において、取引記録に基づいて資産、負債及び資本の諸勘定残高を集計して「ビランチオ (bilancio)」³⁾ と呼ばれる計算書を作成し、財産法によって期間損益を算定していた。このような状況において、この毛織物製造組合では、どのような会計実務が行われたのであろうか。

フランチェスコは、1355年にストルド・ディ・ラーポ・ストルディ (Stoldo di Lapo Stoldi) とともに、サン・マルティーノ地区に毛織物の製造と販売を行う目的で組織を設立した。その正式名称は「フランチェスコ・ディ・ヤコポ・デル・ベーネ毛織物製造組合 (Francesco di Iacopo del Bene e comp. lanaiuoli)」と言い、1370年に解散するまで再結成を繰り返し、15年4か月にわたって活動した。この間、2,023反の毛織物を製造し、その販売によって得られた利益は8,000リラを超え、当時においては大きな製造能力をもつ毛織物製造業者の1つであった。同組合の製品のほとんどは、イギリス産の良質な原毛を用いた「ティンティッラーノ毛織物 (panni tintillani)」という高級品で、当初、代理人を通じてヴェネツィアに集中的に販売していたが、ヴェネツィア市場が政治的、経済的な理由から混乱すると、1364年3月にナポリに支店を設けて直接販売を開始し、その後、イタリア南部の市場が重要な販売先となった。

同組合では、結成期間満了の都度、ビランチオを作成して期間損益を算定した。この利益は、出資者間で毎回全額が分配された。図表2は、各会計期間の資本額と利益額及び資本利益率を示したものである。

結成後、1年半が経過した時点で初めての決算が行われ、その次の期も1年半後に決算が行われたが、その後は4月30日付で1年ごとに行われるようになった。更に、決算日が2月28日あるいは8月31日に変更されたが、原則として1年ごとに再結成が行われた。各期間にはAからMまでのアルファベットで名称が付されていた。A～D期の設立当初の5年間で最盛期であったと見られ、非常に高い資本利益率を達成

14-16 世紀イタリアにおける工業会計実務の発達

しているが、その後、E～G期において低迷し、H期に「異常な成功」(Hoshino [1980], p. 160) を見せた後、L期には損失に陥って決算が見送られたが、M期においても回復せず、最終的に1369年8月31日付で損失を計上し、これを受けて組織の清算が行われたと考えられる⁴⁾。

図表2 デル・バーネ毛織物製造組合の経営状況の推移(1355～1369年)

会計 期間	期 間		資本額			利益額			資本利益率 (年換算)
			lb.	s.	d.	lb.	s.	d.	
A	1355.5.1～1356.10.31	18ヶ月	4,350	-	-	1,640	9	10	25.13%
B	1356.11.1～1358.4.30	18ヶ月	4,712	10	-	1,871	7	-	24.47%
C	1358.5.1～1359.4.30	12ヶ月	4,848	6	2	772	-	-	15.92%
D	1359.5.1～1360.4.30	12ヶ月	5,119	7	3	804	-	-	15.71%
E	1360.5.1～1361.4.30	12ヶ月	4,752	-	1	246	19	-	5.20%
F	1361.5.1～1362.4.30	12ヶ月	4,700	17	8	119	15	-	2.55%
G	1362.5.1～1364.2.28	22ヶ月	4,728	7	8	660	15	-	7.61%
H	1364.3.1～1365.2.28	12ヶ月	4,624	11	5	1,781	19	-	38.53%
I, K	1365.3.1～1367.8.31	30ヶ月	5,393	9	9	1,227	9	-	9.10%
L	1367.9.1～1368.8.31	12ヶ月	5,762	11	10	▲ 704	-	-	▲ 6.11%
M	1368.9.1～1369.8.31	12ヶ月							

出所：Hoshino [1980], p. 213.

(2)組織体制

この毛織物製造組合の設備は単純で、工房 (bottega)、選毛台 2 つ、準備工程のための作業場 (casa de' lavoranti) から成っており、すべて賃借していた。また、当初使用人は 3 人であったが、事業が軌道に乗ると製造に関するすべての分野の使用人を雇用し、最終的には 11 人になったという (Hoshino [1980], pp. 156-157)。

これらの人員から成る組織の経営を、フランチェスコとストルドの 2 人が担った。ストルドは、代々毛織物製造を営む家系に生まれ、その業務に精通していたことから、職人・使用人の管理と取りまとめ、製品の品質管理等を始めとする毛織物の製造全般を統括した。一方のフランチェスコは、組織の経営全般、諸帳簿の管理状態の監督、決算作業等を管掌した。

(3)帳簿組織と記入内容

こうした組織体制において、毛織物の製造活動を計数的側面から捉えるための会計実務が形成されたが、**図表3**の13種類の帳簿が用いられていたことがわかっている(Hoshino [1980], p. 157)。

図表3 デル・バーネ毛織物製造組合で用いられた会計帳簿

- | |
|--|
| ① 羊毛帳 (Libro delle lane) |
| ② 職人工賃帳 (Libro de' lavoranti) |
| ③ 染色工賃帳 (Libro di tintori) |
| ④ 紡績工賃帳 (Libro de' filatori) |
| ⑤ 織布工賃帳 (Libro de' tessitori) |
| ⑥ 覚書帳 (Libro di memoriale) [=製品別原価集計帳] |
| ⑦ 記録簿 (Quaderno di ricordanze) |
| ⑧ 売上帳 (Libro delle vendite) |
| ⑨ ナポリ帳 (Libro di Napoli) |
| ⑩ 白帳簿 (Libro bianco) [=元帳] |
| ⑪ 現金帳 (Libro di cassa) |
| ⑫ 現金出納帳 (Entrata e uscita) |
| ⑬ 小帳 (Quadernuccio de' fogli) [=決算記録簿] |

出所：Hoshino [1980], pp. 157-158.

これらのうち、①～⑤の各工程に関するものについては、現存する帳簿の筆跡から、製造工程を統括するストルドによって記入されたと見られている。そして、フランチェスコは、元帳である⑩『白帳簿』及び決算記録簿の⑬『小帳』、時として⑫『現金出納帳』の記入を行い、それ以外の帳簿は他の者に分担して記入させていた(Hoshino [1980], p. 161)。すなわち、ストルドによって記入された工程別の記録と他の者に記入させたそれ以外の項目の記録を、フランチェスコが元帳に転記し、各会計期間終了時に、それらの残高を集計して決算を行い、利益を算定していたと考えられる。

各帳簿における記入内容を見ていこう。まず、原料となる羊毛を買い付けた際には、①『羊毛帳』にその詳細が記入された。**史料1**に記入内容の一例を示した。仕入れた羊毛の数量、ブランドや種類、仕入日、仕入先を文章形式で簡潔に記した後、ここから風袋や不良品等を差し引き、製造工程に投入される羊毛の原価純額を算出している。

14-16 世紀イタリアにおける工業会計実務の発達

史料1 デル・バーネ毛織物製造組合『羊毛帳』の記入例(1367年)

Mccclxvij di xv d'Aprile	
IIII balle di lana lungha d'Inghilterra della marca seg. -M.A.- comprammo da Lando d'Antonio degli Albizzi di xiiij d'Aprile 367 lb. 993 s. xlv ...	
tara per pacha et homore	lb. xlviii
tara per fracido	lb. iij
tara per homore	lb. xij
Resta necta lb. 930 s. xlv	
Somma aff. f.ccccxviiij s. x	

1367年4月15日	
4 梱	1367年4月14日、ランド・ダントニオ・デリ・アルビッツィより、M.A.マークの長羊毛を、lb. 993 s. 45で購入
	風袋 lb. 48
	不良品 (腐敗) lb. 3
	湿気 lb. 12
純額	lb. 930 s. 45
合計	aff. f. 418 s. 10

出所：A.S.F., Carte del Bene, n. 12, c. 7.

続いて、羊毛が製造工程に投入されてからの工賃の記入が行われる。準備工程においては、その作業のほとんどは、織元である組合の作業場で行われた。既述の通り、当組合では複数の使用人を雇用しており、彼らとその作業に当たった。作業が行われると、その作業に要した工賃が②『職人工賃帳』に記入された。

史料2に示した例の通り、製造する製品ごとに記入がなされている。ここでは、「29番 F」という毛織物4反を製造するために行われた準備工程における各作業のコスト明細が記録されている。一部は、外部に委託したと見られ、その旨も記載されており、最終的にその合計額が算出されている。

このように、毛織物製造に当たっては、製造する毛織物に事前に番号や記号を用いて製品番号を付与し、この帳簿では、製品ごとに1頁を割いて、準備工程の各作業において要した職人の工賃明細と合計額を記入し、どれだけのコストを要したかがわかるようにされていた。

準備工程を終えると、紡績、織布、仕上工程へと進んでいくが、これらの工程におけるほとんどの作業が、既述の通り、それぞれの分野の熟練職人に委託された。

史料2 デル・ベネ毛織物製造組合『職人工賃帳』の記入例(1367年)

Mccclxvij	
<u>(4) Bighini finissini, di segno 29 F.</u>	
chostò divettare bianca et tinta,	lb. vi
chostò vergeggiare bianca,	lb. —
chostò schamatare tinta,	lb. iiij
A pettinare :	
A Francesco et chonpangni, per lib. ... di lana,	lb. xxv
per quarteroli 60 d'olio, per s... il quaterolo,	lb. xv
per apennechiare,	i s. vij
A schardassare :	
Francescho et chonpangni, per lib. 218 di lana,	lb. viiix s. xij d. iiij
per nettare la palmella,	lb. ij
per pettini et chardi,	lb. vj
lb. lxxxxij	

1367年	
<u>4反 29F番製品仕上げ工賃集計</u>	
白色羊毛及び染色羊毛洗滌賃	lb. 6
白色羊毛打毛賃	lb. —
着色羊毛打毛賃	lb. 4
櫛毛	
フランチェスコ商会に、lb. ...の羊毛	lb. 30
60クォートの油のために (1クォートにつきs. ...)	lb. 15
糸巻きのために	(lb.) 1 s.7
梳毛	
フランチェスコ商会に、lb.218の羊毛	lb. 27 s.12 d.4
洗毛のために	lb. 2
櫛毛、梳毛のために	lb. 6
(合計) lb. 92	

出所：A.S.F., Carte del Bene, n. 9, c. 9; Melis [1972], p.498.

当組合では、事業規模の拡大に伴い、すべての分野の使用人を雇い入れたと述べたが、そのすべてが具体的な作業を行う職人であった訳ではなく、モノの流れを管理・監督する者も含まれていた。例えば、紡績は当時の農家の女性が副業で行うことが多かったことから、紡績女工を巡回する役割 (per andare a le filatori) の使用人や、織布工を巡回して糸を供給する役割 (per andare a le telaia e dare lo stame) の使用人等がいた (Hoshino [1980], p. 156)。

こうした使用人の管理の下で行われた専門の熟練職人の作業に係るコストについては、それぞれ専用の帳簿が設けられ、そこに記入された。そのようなものとして、③『染色工賃帳』、④『紡績工賃帳』、⑤『織布工賃帳』が使用されていたことは既述の通りである。

史料3 デル・バーネ毛織物製造組合『染色工賃帳』の記入例(1367年)

Ugolino di Marcho, tintore di grado			
1 Bianco 57	dì viij di Maggio	chupo	lb. xvi, s. iiiij
1 Bianco	dì ---- di Giugno	chupo	lb. xvi, s. iiiij
1 Bianco 59	dì ---- di Luglio	azurino	lb. xi, s. x
Soma lb. xliij s. xviiij			

熟練染色工 ウゴリーノ・ディ・マルコ			
1. 白57番	5月8日	黒色	lb. 16 s. 4
1. 白	6月8日	黒色	lb. 16 s. 4
1. 白59番	7月8日	薄青	lb. 11 s. 10
合計 lb. 43 s. 18			

出所：A.S.F., Carte del Bene, n. 11; Peragallo [1938], p.42.

ここでは、現存する『染色工賃帳』から、その記入内容を見てみたい。史料3に記入内容の一例を示した。この帳簿では、作業を委託した専門熟練職人別に記入がなされているのがわかる。例では、ウゴリーノ・ディ・マルコという熟練染色工に3つの製品の染色作業を依頼し、それぞれの製品番号、完了日、色、そしてその工賃が記録されていた。

この例では、3つの製品に対する染色作業が記入されていたが、中には、一人の染色工に対して一度に20以上の製品の染色を依頼し、その明細がびっしりと記された記録もあった(A.S.F., Carta del Bene, n. 11)。

他の工程について記入された帳簿についても、基本的には同じような形式に従って、委託された加工作業に関する明細が製品番号別に記入された。

以上のようにして、原料である羊毛の買い付けから、多くの工程を経て最終製品である毛織物として完成されるまでの過程が、工程別に設けられた複数の帳簿を用いて、計数的にもれなく記入されたのである。こうすることで、モノの流れが正しく把握され、工賃の支払も支障なく行われたと考えられる。

(4) 製造原価の集計

以上のようにして各帳簿を用いて記録が行われたのは、個々の作業を的確かつ円滑に進めるためだけではなく、各帳簿に記入された記録内容は集計され、製品別の製造原価の算定のためにも用いられたのである。

製造原価の集計は、⑥の『覚書帳』において行われていた。史料4に記載内容の一例を示した。

製造が行われた年号表記に続き、製造された製品の明細及び反数が明記され、その下に原価の明細が書き連ねられている。まず、原料として用いられた羊毛について、その数量とともに金額が記され、これに続いて、各工程の加工に要した工賃が記入されている。次に染色に要した費用が記され、洗滌、打毛等の費用、紡績費用については、おそらく別の製品と共通のものであったことから、その2分の1を当製品の原価として帰属させ、記入したと考えられる。ここまでの原価が一旦集計された後に、この製品を製造するための梳毛糸、紡毛糸の数量が記され、その後、織布工程及び仕上工程に要した費用が記載されているが、この2つも、他の製品と共通のものであったと見られ、その2分の1の額が最終的に記入されている。そして、最後にこれらすべてを合算し、この「29F番」製品の製造原価合計が、lb. 279 s. 16 と算定されているのである。

この『覚書帳』には、この製品についてのみならず、すべての製品ごとに1頁を充てて、同じように製造に要した原材料費及び工賃の明細が記載され、その合計が算定されている。

ここに記載された内容は、既に見た工程別に設けられた各帳簿の記録に基づき、必要事項を転記したものと考えられる。原料の羊毛については、当該製品の製造に投入された数量が明記されており、『羊毛帳』に記入された仕入れた羊毛ごとの原価純額に基づいてその投入原価を算出して記入したと思われる。

また、各工程の工賃については、『職人工賃帳』では製品番号別に要した費用が記入されており、また、『染色工帳』では、職人ごとに記入されていたが、その内訳に製品別明細があったことから、この原価集計表に転記することは、それ程難しいことではなかったと考えられる。

このように、工程別に設けられた複数の帳簿の記録に基づいて、製品別の製造総原価を算出し得る実務が形成されていた。集計対象は、いわゆるプライム・コスト（粗価）だけであったが、それでも製品別原価が把握できるようになったことで、その製品をいくらで売却すればどれだけの利益が得られるのかを知ることができたであろう。実際の売却額は⑧の『売上帳』に顧客ごとに記入されており、製品ごとに売上高と製造原価を対比した記録は見出せないが、売却に当たっての交渉や売却後の検証のために、そのような対比が実際に行われたと考えられるのである。

14-16世紀イタリアにおける工業会計実務の発達

史料4 デル・ベネ毛織物製造組合「製造原価集計表」(1367年)

iiiij panni		Mcccclxvij	
Bighini bruni finissini, di segno 29F			
lib. 98 di cilestra, segn. ALISN, levamo de le 3 carte, lb. 75,	lb.	lxxij s. x	
lib. 50 di bianca finissima, segn. CREZI, levamo de le 2, lb. 75,	lb.	xxxvij s. x	
lib. 70 di biocholi di botegha, ragionati	lb.	0	
costò tingere la cilestra di guado, a ff.	lb.	13	
costò carminare, vergeggiare, pettinare,			
iscardassare, per tutto lb. 92			
fu lib.120 lo stame a dare a ffilare;			
tornò filato lib.105 1/2 lb. 37 s. 1	168		
fu lib.252 la palmella a dare a ffilare;	4	lb. lxxxiiij s. ij	
tornò filato lib.252 lb. 39 s. 3			
Somma, in tutto, aff., lb.ccvijij s.ij			
iiiij panni in paiola 45, pasini 9	[andoci lib.102 1/2 di stame filato; andoci lib.245 1/2 di palmella filata.		
chostano tesere, pic., lb.39 s.8] lb.lxxi s.x		
chostano choncare, pic., lb.104			
Somma, aff., lb.cclxxviiij s.xvj			

4 反		1367年	
29F番 褐色毛			
ALISNマーク青色羊毛98ポンドlb.75、3頁より振替え	lb.	73 s. 10	
CREZIマーク白色羊毛50ポンドlb.75、2頁より振替え	lb.	37 s. 10	
綿くず 70ポンド	lb.	0	
大青（染料）による青色染色費用	lb.	13	
洗滌、打毛、櫛毛、梳毛総費用	lb. 92 s.		
紡績費用（梳毛120ポンド使用、105.5ポンド生成）	lb. 37 s. 1	168	
紡績費用（紡毛252ポンド使用、252ポンド生成）	lb. 39 s. 3	s. 4	lb. 84 s. 2
合計 lb. 208 s. 2			
9パシーノ45対の毛織物4反	[梳毛糸 102.5ポンド 紡毛糸 245.5ポンド		
織布費用	lb. 39 s. 8] lb. 71 s. 14	
仕上費用	lb. 104		
総計 lb. 279 s. 16			

出所：A.S.F., Carte del Bene, n. 10, c. 21; Melis [1972], pp. 498-499.

(5) 製造原価算定と決算

製品別の総原価が把握し得るように形成された実務は、組織全体の利益を算定する決算において、どのように関係していたのであろうか。既述の通り、この時点においては、まだ複式簿記は生成していなかった。

これまで見てきた各種帳簿の記録内容は、フランチェスコによって元帳である⑩『白帳簿』に転記された。元帳の記入は二面的に行われており、勘定名を主語として、借方の場合は「与えるべし (de dare)」、貸方の場合は「持つべし (de avere)」等の動詞による表現を用いて文章形式で行われている。相手勘定の記載頁数も文章中にあり、計上額は右側に設けられた金額欄にローマ数字を用いて記入された。しかし、一つの勘定について貸借を左右に対照させて記入する方式によっておらず、連続して取引が記入されていた (A.S.F., *Carte del Bene*, n. 5; Hoshino [1967] pp. 69-119; Hoshino [1968], pp. 111-183)。こうした記入形式は未熟なものであったが、複式簿記が生成する以前のこの時期においては、一般的なものであったと見ることができる。

このように記入された元帳の諸勘定の残高を集計して、各会計期間終了時に、フランチェスコによってビランチオが作成された。⑬の『小帳』には、当組合のすべての会計期間について作成されたビランチオが残されており、それぞれにおいて期間損益が算定されている。ここでは、H期のビランチオを詳しく見てみたい。

H期のビランチオは4頁に亘って記載されており、このうち1頁に負債・資本の明細が記され、3頁に資産の明細が記録されている。そして、資産明細を記した最終頁の下半分に、財産法によって利益が算定されている部分がある。史料5は、この頁の記録内容を示したものである。

下部において、H期の決算日である1365年2月28日現在の資産合計から負債・出資額合計を差し引いて、当会計期間の利益がlb. 1781 s. 9と算定されている。ここで算定された利益額は、先ほどの『白帳簿』に転記され、フランチェスコ、ストルド、そしてフランチェスコの父ヤコポの3人の出資者に対する分配計算が行われ、各自の持分勘定の貸方に計上されている。以上の処理は、当時の商業組織における一般的な手続きと何等変わるところがない。

しかし、ビランチオに記された資産の明細には、毛織物製造組織独特のものを見ることができ、資産明細を記した最初の2頁のほとんどは、人名勘定を設定して記録した決算日現在の債権残高であった。しかし、ここに示した最終頁には、『羊毛帳』より、『職人工賃帳』より等、これまで見てきた毛織物製造工程において記入された各種帳簿から転記されたと思われるものが並んでいる。

14-16 世紀イタリアにおける工業会計実務の発達

史料5 デル・バーネ毛織物製造組合 H 期ビランチオ(1364 年・一部)

Che de' dare	Mccclxiiij			
Piero di Giovanni Stumetti al quaderno chassa F nel 79 cart.		lb.	107 s.	6
Chardatori al quaderno chassa F nel 89 cart.		lb.	108 s.	3
Al quadernuccio de' fogli in più carte e in più persone		lb.	166 s.	8
Al quaderno delle richordanze H per la ragione I		lb.	66 s.	12
Al quaderno dele lane in più persone		lb.	1392 s.	-
Al quadrno de lavoranti I in più charte		lb.	905 s.	19
Al libro dele filatori I in più charte		lb.	840 s.	7
Al libro dele tessitori I in più charte		lb.	660 s.	10
Al libro de tintori I in più charte		lb.	51 s.	7
Al libro de tintori I in più charte		lb.	224 s.	16
Borghonnone di Jachopo al quaderno vendite H nel 14 ct.		lb.	442 s.	0
1 panno chupo del 47 F ragionamolo		lb.	56 s.	-
Soma lb. vm xxj s. viij				
Soma dele some che ci de dare chom apare in questo quaderno adietro in due faccie e in questo		lb.	12638 s.	9
Soma dele some che de avere da noi chom apare in questo quaderno inanzi in una faccia in venti partite		lb.	10856 s.	10
Soma che Dio ci a choncieduto di guadagno in panni clviiij ch'abiamo fatti in dodici mesi chominciati in kalen marzo ano mccclxiiij nela ragione segnata H		lb.	1781 s.	19
Ponemo questo guadagno al libro bianco nel 43 cart.				

借方残高	1364年			
ピエロ・ディ・ジョヴァンニ『現金帳F』89頁より		lb.	107 s.	6
梳工『現金帳F』89頁より		lb.	108 s.	3
『小帳』より		lb.	166 s.	8
『覚書帳H(会計期間I)』より		lb.	66 s.	12
『羊毛帳』より		lb.	1,392 s.	-
『職人工賃帳I』より		lb.	905 s.	19
『紡績工賃帳I』より		lb.	840 s.	7
『織布工賃帳I』より		lb.	660 s.	10
『染色工賃帳I』より		lb.	51 s.	7
『染色工賃帳I』より		lb.	224 s.	16
ボルゴノーネ・ディ・ヤコポ『売上帳H』より		lb.	442 s.	0
47F番 黒色毛織物1反		lb.	56 s.	-
合計 lb. 5,021 s. 8				
本帳簿のこの後の2頁及び本頁に見られる借方残高合計額の総計		lb.	12,638 s.	9
本帳簿の前頁に見られる貸方残高20項目の合計額		lb.	10,856 s.	10
1364年3月1日に始まる12カ月間の会計期間Hにおいて163反の 毛織物(の売却)によって神が我々に与えたもうた儲けの合計		lb.	1,781 s.	19
この利益は『白帳簿』43頁に計上				

出所：A.S.F., Carte del Bene, n. 50; Peragallo [1938], p. 47.

図表4 デル・バーネ毛織物製造組合H期ビランチオの構成(1364年)

《資産》	f.	s.	《負債・資本》	f.	s.
債権（人名勘定 48 件）	8,274	10	債務（人名勘定 14 件）	2,488	3
原在料（羊毛）	1,392	-	前受収益	2,054	11
仕掛品	2,682	19	出資者持分（3 人）	6,313	16
製品（毛織物）	56	-	当期純利益	1,781	19
その他	233	-			
合計	12,638	9	合計	12,638	9

これらは、決算日現在、製造工程に未投入で手元にある原材料の羊毛、製造工程の途上にある製品の製造に支払った工賃、そして、製造が完了しているが売却されずにある毛織物製品を意味していると思われる。すなわち、今日の製造業を営む企業の貸借対照表に原材料、仕掛品、製品が計上されているのと同じように、それぞれの残高が資産として計上されているのである。図表4は、このビランチオの内容を、貸借対照表の形式で示したものである。

これらの計上額は、これまでの各種帳簿に記録されたもののうち、未投入の原材料、未完成・未売却の製品に該当するものを抽出し、それらの額を集計したものである。一方、既に売却された製品については、集計対象からはずしたのであろう。その集計記録を見出すことはできないが、これまで見てきた通り、各帳簿における記入方法は、そうしたことを可能にするものであった。

このようにして集計されて計上されたものは、紛れもなく資産と認められるものであり、これらが計上されたビランチオに基づいて財産法によって算定された期間利益は正しいものであったと言える。すなわち、これまでの各工程において記入された諸帳簿の記録に基づいて、正しい期間損益が算定されているのである。

複式簿記が生成しておらず、決算ではビランチオの作成が中心の実務であった 14 世紀中葉のこの当時においては、資産、負債、資本の残高を把握、集計さえできれば期間損益が算定できた。しかし、ここで見たフランチェスコ・ディ・ヤコポ・デル・バーネ毛織物製造組合では、毛織物製造という事業の性格をよく理解した上で、製品別の製造原価を把握し得るように体系化された実務が形成されていた。残念ながら、製造原価と売却額（売上高）との対比が行われた具体的形跡を見出すことができず、また、組織全体の 1 会計期間における製造原価総額等を明らかにする計算書等は作成されていなかったと見られるが、以上のような実務は、決算において正確な期間損益

14-16 世紀イタリアにおける工業会計実務の発達

を算定するピランチオ作成の枠組みと決して矛盾するものではなく、全体的に見て、一応の体系性をもって構築されたものであったと評価することができるであろう。

4. ダティーニ毛織物製造組合の会計実務(14 世紀末)

(1) プラート・ダティーニ毛織物製造組合

14 世紀後半のイタリアにおいて飛躍的に発展した商業組織として、「ダティーニ商会」が知られる。この組織は、フランチェスコ・ディ・マルコ・ダティーニ (Francesco di Marco Datini, ca. 1335-1410) という一人の商人が一代で築きあげたもので、実際には、彼の生まれ故郷であるフィレンツェ近郊の都市プラート (Prato) を本拠とし、ヨーロッパ各地にそれぞれ独立した別個の組織として設立した多くのコンパニーアの集合体であった。ダティーニは、各拠点の設立に当たり、実際に経営に当たる者との共同出資でコンパニーアを結成したが、常に過半数の出資比率を維持して利益処分や解散の権利を独占し、すべての拠点を支配した。このような中央集権的な当時においては先進的な組織体制が構築される中で、会計実務も発達を見せ、1390 年代には組織全体において完全な複式簿記を用いた実務が行われるに至った。

このダティーニ商会の組織には、毛織物製造のための組織も含まれていた。西ヨーロッパ、北アフリカ、黒海沿岸、中東を含む広大な商業ネットワークを築いて交易活動を展開したダティーニは、国際交易品としての毛織物に着目し、早くから毛織物製造にも進出したのであった⁵⁾。

ダティーニは、組織体制を本格的に構築し始めた直後の 1384 年 8 月に、ピエロ・ディ・ジュンタ・デル・ロッソ (Piero di Giunta del Rosso)、フランチェスコ・ディ・マッテオ・ベッランディ (Francesco di Matteo Bellandi) とともに、プラートに毛織物製造のための最初の組織を設立した。毛織物の製造は経験のあるピエロに委ねられた。

この組織は 1387 年まで存続したが、その後、ダティーニは、1891 年にピエロの息子ニコロ (Niccolò) とともに新たな組合を設立し、続いて 1396 年にはピエロの息子アニョーロ (Agnolo) と組合を設立した。更に、1395 年には、これらの毛織物製造組合と並行して、染色を専門に行う組織も設立している。

体系的な商業会計実務を形成したダティーニ商会の毛織物製造組織で行われた会計実務は、どのようなものであったのだろうか。

(2)帳簿記入方法の体系化進展と原価算定実務の進化

ダティーニが設立した毛織物製造組合でも、**図表5**に示したような複数の帳簿が用いられていた。

図表5 ダティーニ毛織物製造組合で用いられた主な会計帳簿

- | |
|--|
| ① 羊毛仕入帳 (Libro di ricordanze e compere delle lane) |
| ② 売買記録帳 (Libro delle vendite e delle compere) |
| ③ 職人工賃帳 (Libro dei lavoranti) |
| ④ 紡績工賃帳 (Libro dei filatori) |
| ⑤ 整経・織布工賃帳 (Libro dell'ordine e del tessere) |
| ⑥ 染色・なめし・縮絨工賃帳 (Libro dei tintori, conciatori e gualcherai) |
| ⑦ 覚書帳 (Memoriale) |
| ⑧ 小帳 (Quadernuccio) |
| ⑨ 職人受け渡し記録帳 (Quadernucci delle consegne e riconsegne ai lavoranti) |

出所：Melis [1962], pp. 498-510.

これら以外にも『現金出納帳』や『貸付記録帳』等が用いられていたが、毛織物製造工程を管理するために用いられたものとしては、デル・ベーネ毛織物製造組合のものと大きな違いはないように思われる。しかし、ダティーニ毛織物製造組合においては、フィレンツェを中心とするトスカーナ地方の毛織物製造業の発展に対応する形で、各帳簿の記入方法の体系化の進展が見られた。一例として、『紡績工賃帳』の記入内容を見てみよう。

史料6の62頁に記入された部分を見ると、「45」番という製品の製造に用いられる梳毛紡績に係る工賃が、委託した紡績女工別に詳しく記入されている。


紡績のために委託した羊毛の分量や工賃及びその支払日がわかりやすく記載されており、工程管理や原価算定のためだけでなく、他の帳簿との連携関係も意識した記入方法が確立されている。


このように詳細に記入された工賃は頁ごとに集計されて、さらに別の頁に記入された工賃と合算される。すなわち、製品別に要した梳毛紡績に係るすべての工賃を算定しているのである。70頁には、62頁、65頁、69頁にそれぞれ記入された「45」番という製品の梳毛紡績工賃が転記され、その合計額が算定されており、さらにこの額は『覚書帳A』に転記された旨が記されている。

14-16世紀イタリアにおける工業会計実務の発達


史料6 ダティーニ織物製造組合『紡績工賃帳』の記入例(1397年)


c. 62v.

Mccclxxxxvij		
Filare di stame		
Stame di cilestrino franciescho di segno 45  , a dare a filare, a di 30 di luglio, per panni		
Monna Nanna d'Orlandino, che sta in Porta a Chorte, mazi 1, lib. una on. una,	lib. 1.1 - R	s. 7
Àne auto, a di 31 d'ottobre, s. sette; a Uscita A, a c. 94.		
Mo. Franciescha di Ghuardinno, in Roncholli, mazi 2, Àne auto, a di 31 d'aghosto, s. dodici d. otto;	lib. 2.2 - R mz.1 lib. 1 R.mz.1 lib. 1.1	s. 12 d. 8
a Uscita A, a c. 89		
:		

1397年		
梳毛紡績		
7月30日、「45  」番 フランス産空色梳毛、紡績工程へ投入		
ポルタ・ア・コルテのナンナ・ドルランディーノ夫人に 一束1ポンド1オンス。10月12日に s.7支払い。『出金帳 A』94頁に記入。	1ポンド1オンス	s. 7
ロンコッリのフランチェスカ・ディ・グアルディンノ夫 人に二束。8月31日に lb.12 s.8 支払い。『出金帳A』89 頁に記入。	2ポンド2オンス 1束：1ポンド 1束：1ポンド1オンス	s. 12 d. 8
(以下省略)		


c. 70v.

Mccclxxxxvij		
lib. 37	di stame cilestrino franciescho di segno 45  , dato a filare, partitamente in questo, arietro, a c. 62; tornò filato el sopra detto stame, chome apare a le dette charte, lib. 36 on. 9 ...	lb. 10 s. 15 d. 0
lib. 18 on. 5	di sopra detto stame dato a filare, partitamente in questo arietro, a c. 65; tornò filato el sopra detto stame, chome apare a le dette charte, lib. 18 on. 3 ...	lb. 5 s. 4 d. 8
lib. 16 on. 5	di sopra detto stame dato a filare, partitamente in questo arietro, a c. 69; tornò filato el sopra detto stame, chome apare a le dette charte, lib. 16 on. 3...	lb. 4 s. 10 d. 4
Somma lb. 20 s. 10 d. 0 pic.; sono, a fior lb. 7 s. 10 d. 8		
Posto lo stame filato, el chosto, al Memoriale seg. A, a c. 49.		

1397年		
45  番フランス産空色梳毛37ポンド、紡績工程へ順次投入、 本帳簿62頁記帳、36ポンド9オンスの梳毛糸生成		lb. 10 s. 15 d. 0
上記梳毛18ポンド5オンス、紡績工程へ順次投入、 本帳簿65頁に記帳、18ポンド3オンスの梳毛糸生成		lb. 5 s. 4 d. 8
上記梳毛16ポンド5オンス、紡績工程へ順次投入、 本帳簿69頁に記帳、16ポンド3オンスの梳毛糸生成		lb. 4 s. 10 d. 4
合計 lib. 20 s. 10 d. 0 フィオーリーノ建て lb. 7 s. 10 d. 8		
梳毛糸紡績工賃は、『覚書帳A』49頁に転記		

出所：A.S.P., Fondo Datini, Unità 272, cc. 62v., 70r.; Melis [1972], pp. 512-515.

『覚書帳』では、デル・ベーネ毛織物製造組合が見られたように、製品別の「製造原価集計表」が作成されている。史料7にその一例を示したが、デル・ベーネ毛織物製造組合のものに比べて、かなり詳細なものとなっているのがわかる。

「45」という毛織物3反を製造するのに要した工賃及び消耗品代等の全23項目の明細が記されている。理解を容易にするため、欄外に項目別に番号を付した。スペースの制約上、史料の途中の記載を省略しているが、項目内容については、下欄にすべての項目について日本語で記載している（金額は省略）。

まず、原材料である羊毛2種類の原価が記載され、各工程の工賃等がこれに続く。その項目数は⑩までの15項目に上り、梳毛紡績工賃については、先ほど見た『紡績工賃帳』で集計された金額が⑧に正しく転記されていることが確認できる。他の項目についても、それぞれの専用帳簿で体系的に集計された製品別の工賃合計が、ここにもれなく転記され、製品原価が算定される手続きが確立されているのである。




ここで注目されるのは、これらの工賃等につけて、賃借料や徒弟に対する俸給等の諸経費も計上されていることである。直接原価に止まることなく、一般経費についても、何等かの基準を設けて製品別に集計（あるいは、配賦）していたと見られ、より正確な製造原価を求める意識の高さを窺い知ることができるのである。


以上の20項目のコストの合計額を一旦算出した後、更に追加の費用と見られる2項目を加算し、最後にこの製品のために準備したものの未使用に終わったと見られる羊毛のコストを控除し、最終的な製造原価を算定している。こうした処理はデル・ベーネ毛織物製造組合では見られなかったもので、これもより正確な製造原価を算定しようとする意識の表れと見ることができる。

以上のように、ダティーニ毛織物製造組合の実務では、より体系化が進展し、製造原価算定もより正確かつ詳細なものへと進化していたことが確認された。ダティーニ商会の会計帳簿を包括的に分析したフェデリーゴ・メリス（Federigo Melis, 1914-1973）は、この毛織物製造組合の実務の完成度の高さについて、「工業原価会計の驚くべき精緻さ（Meraviglioso saggio di contabilità dei costi industriali）」（Melis [1950], TAV. XLVI）と感嘆の言葉を残している。残念ながら、現存する史料の制約により、ここで見た製造原価の算定が、組織全体の期間損益計算にどのように繋がっていたのかは不明であるが、15世紀末までに、イタリアにおける工業会計実務も、商業会計と同様、かなり高いレベルにまで体系化と進化が見られたと言えるであろう。

14-16 世紀イタリアにおける工業会計実務の発達

史料7 ダティーニ毛織物製造組合「製造原価集計表」(1397年)

Mccclxxxvij			
iij panni cilestrini di lana francesca di Chodisghuldo di segno 45  , chomperai da Francescho di Marcho e Stoldo di Lorenzo di Firenze, chome apare in questo, ...			
Lib. 192 di lana bianca divetata francescha di Chodisghualdo, de la ragione di segno 45  , chomperai ...	a.f., lb.	97 s. 18 d. 5	①
lib. 10 1/2 di lana azurina filata avanzata di segno 46  , tesse in uno de' detti panni ...	a.f., lb.	4 s. 4 d. 0	②
Chosto divettare di bianco, come apare a Libro lavoranti ...	a.f., lb.	2 s. 8 d. 4	③
Chosto veghegiare per tigniere cilestrini a ragione di ...	a.f., lb.	1 s. 2 d. 6	④
Chosto tigniere, chome apare a Libro tintori segn. A, a c. 3 ...	a.f., lb.	21 s. 1 d. 9	⑤
Chosto ischamatare e petinare e schapucciare e apenechiare ...	a.f., lb.	8 s. 4 d. 9	⑥
Chosto ischardassare e detti tre panni, chome apare ...	a.f., lb.	6 s. 5 d. 7	⑦
Chosto filare di stame, per lib. 71 on. 3, chome apare a Libro de le filatori segn. A, a c. 70, lb. 20 s. 10 d. 0 pic, ...	a.f., lb.	7 s. 10 d. 8	⑧
Chosto filare di lana, per lib. 206 on. 2, chome apare ...	a.f., lb.	9 s. 17 d. 3	⑨
:	:	:	:
Ragioniamo chostino pigioni e discepoli, ...	a.f., lb.	5 s. 10 d. 0	⑩
Ragioniamo chostino di spese minute, ...	a.f., lb.	2 s. 10 d. 0	⑪
Chosto cimare di chonpiuto e detti tre panni, ...	a.f., lb.	0 s. 18 d. 0	⑫
203 / 18 / 9			
Chosto tigniere in verde sanbuchato uno de' sopra detti tre panni, chome apare a Libro tintori segn. A ...	a.f., lb.	2 s. 12 d. 9	⑬
Chosto per afetare e pieghare e detti tre panni ...	a.f., lb.	0 s. 18 d. 0	⑭
Soperchio di lana filata lib. 44, ragionialla s.8 d. 0 a f. la lib., chome apare a Libro de l'orditori e tesitori segn. A ...	a.f., lb.	17 s. 12 d. 0	⑮
Soma chostino e sopra detti panni, chome apare qui di sopra, lb. 211 s. 13 d. 6 a f.; àsene a sbatare, per lo sperchio, lb. 17 s. 12 a f., sì che restano netti lb. 194 s. 1 d. 6 a f.			

1397年 45  マーク空色フランス羊毛織物3反 (の製造原価内訳)

① 白色羊毛192ポンド購入費	⑩ 梳毛具・油代	⑱ 賃借料及び徒弟俸給
② 空色羊毛10.5ポンド購入費	⑪ 整経費用	⑲ 諸経費・雑費
③ 不純物除去費用	⑫ 織布費用	⑳ 完成品剪毛費用
④ 打毛費用	⑬ 節取り費用	(合計) lb.203 s.18 d.9
⑤ 染色費用	⑭ ひだ付け費用	㉑ 緑色染色費用 (1反)
⑥ 櫛毛費用	⑮ 作業場費用及び	㉒ 織物折り畳み費用
⑦ 梳毛費用	梳毛具・洗浄剤代	(合計) lb.211 s.13 d.6
⑧ 梳毛紡績費用	⑯ 縮絨費用	㉓ 控除: 羊毛44ポンド余剰
⑨ 紡毛紡績費用	⑰ 全体刈り込み費用	(原価計) lb.194 s.1 d.6

出所: A.S.P., Fondo Datini, Unità 246; Melis [1972], pp. 530-531.

5. メディチ家の毛織物製造と会計実務(15世紀中葉～16世紀)

(1) 別系統のメディチ家と毛織物製造

アメリカ・ボストンにあるハーバード・ビジネススクールのベイカー図書館 (Baker Library) に、フィレンツェのメディチ家が毛織物の製造・販売を行うために15世紀から16世紀にかけて結成した複数の組織で記録された約100冊の会計帳簿が現存している⁶⁾。しかし、このメディチ家は、イタリア・ルネサンス最大のパトロンとして知られる歴史上有名なメディチ家と同じものではない。当時のフィレンツェには「メディチ」を名乗る家系は他にも多数あり、それぞれが独立して生計を立てていた。ここで見るメディチ家は、歴史上有名なメディチ家の発展の礎を築いたジョヴァンニ・ディ・ピッチの祖父キアリッシモの兄弟であるジョヴェンコの子孫の家系である。すなわち、有名なメディチ家とは遠縁の関係にあり、同家とは資金貸借等の関係があったようであるが、その事業活動はまったく独立したものであった。

フィレンツェを政治的にも支配した本流のメディチ家も毛織物や絹織物の製造を事業として行っていたが、貿易や銀行業がその活動の中心であったのに対し、本章で見る別系統のメディチ家は、毛織物の製造及び販売を一族の事業の中心に据え、15世紀から16世紀末までの間、数世代に亘ってこの事業を継承した。この間、毛織物の製造工程を管理するための工業会計実務が形成され、「16世紀には、真正な複式簿記で帳簿記入が行われるに至った」(De Roover [1941], p. 23) とされる。また、同家の組織で見られた実務は、これまで見てきたデル・ベーネ毛織物製造組合やダティーニ毛織物製造組合で見られた実務の延長線上に位置づけられるものと考えられる。その詳細について、検証していきたい。

(2) 毛織物製造開始当初の会計実務(15世紀中葉)

この別系統のメディチ家が本格的に毛織物製造を行うようになったのは、1431年にベルナルド・デ・メディチ (Bernardo de' Medici) が中心となって、兄のジョヴェンコ・ダントニオ (Giovenco d'Antonio)、従兄のジョヴェンコ・ディ・ジュリアーノ (Giovenco di Giuliano) と共同出資でコンパニアを結成して活動をスタートした時と考えられる。この時結成された組織は、メンバーを入れ替えながら再結成を繰り返し、1460年まで存続した。

ベルナルドは、この組織と並行して、1441年に別の毛織物製造組合を、一族以外の2人との共同出資で設立した。この組織は、「アヴェラルド・ディ・ベルナルド・デ・メディチ毛織物製造組合 (Averardo di Bernardo de' Medici e comp. lanaiuoli)」と息子の名が付けられ、ベルナルドは自らの個人事業組織と息子のアヴェラルドの名

14-16 世紀イタリアにおける工業会計実務の発達

で総資本の 80%を出資し、2 人の共同出資者が残りの 20%を出資した。そして、毛織物製造の具体的な事業運営はこの 2 人に委任された。この組織で用いられた会計帳簿（元帳）に残されたビランチオから、同家の毛織物製造開始当初の会計実務の概要を知ることができる。

結成から 3 年が経過した 1444 年の結成期間満了時に作成されたビランチオは、このメディチ家において作成された現存するビランチオのうち、最初の完全なものとされる (Edler [1934], p. 358)。このビランチオは、3 頁に亘って作成されており、最初の頁 (c. 81v.) には、同組合で製造された毛織物やその原料たる羊毛、そして毛織物を染色するための染料等の残高が、備品類の残高等とともに記載され、これに続けて同頁の途中から次頁にかけて、人名別の債権残高が記載されている。しかし、現金残高はこれらの中に含まれておらず、それは決算を前にして出資者間ですべて分配されたことによるとされる (Edler [1934], p. 358)。最終頁 (c. 82v.) には人名別の債務残高と出資者各人の出資額が記録されており、以上のものを債権明細が記された 2 頁目の下半分に集計し、期間利益が算定されている。史料 8 はその部分を示したものである。

資産合計を集計した部分には、「毛織物、端布、染料、その他の商品及び債権の合計額」と表題が記されており、決算日現在の資産に該当するものがもれなく含まれていることを示している。そして、ここから負債合計及び出資額を差し引いて利益が算定され、その利益は出資者間で結成契約によって予め定めた比率に従い、ベルナルドの個人事業組織と息子に 2 分の 1 が、事業運営を担った 2 人には 4 分の 1 ずつが分配される計算がなされている。

以上のように、期間損益は財産法によって算定されており、ビランチオ作成に当たっては、製品たる毛織物や原材料たる毛織物の残高が資産に含まれていた。具体的な実務の全体像は明らかではないが、『羊毛売買帳 (Libro compere e vendite)』、『染色工賃・職人工賃帳 (Libro tintori e lavoranti)』等複数の会計帳簿が用いられていたと見られており、これらの帳簿に製品別に原材料や工程別工賃が記入され、決算に当たっては、未売却の毛織物、製造工程に未投入の羊毛、未使用の染料等、資産として計上されるべきものが別途集計されてビランチオ作成に用いられたと考えられる。すなわち、ここで作成されたビランチオは、14 世紀中葉にフランチェスコ・デル・ペーネ毛織物製造組合で作成されたものとほとんど同じものであったと言えるのである。

史料8 アヴェラルド・デ・メディチ毛織物製造組合のビランチオ(1444年)

†Mccccxliiij	
.....	
Somma in tuto pani e schanpoli e altra merchatantia e debitori chome apare di sopra	f.mmdlj s.xxvj d.iiij
Abatesene per diciotto creditori ci troviamo chome apare di sotto in questo c. 83	f.ccccx s.xxv d.xj
Abatesene pel corpo di Bernardo e cho. e d'Averardo in questo c. 41 in 2 partite	f.mij
Abatesene pel corpo di Giovanni di Giovanni in questo c. 41	f.cclxxvij s.ij -
Abatesene pel corpo di Simone Istrada in questo c. 70	f.l
† Avanzamo a detta ragione chome si vede f. seicento tredici s.xxvij d.v a fiorini saldatta questo dì xvij di febraio 1444	f.dcxiiij s.xxvij d.v
Tochano a Bernardo de' Medici e cho. e Averardo per la metà in questo c.83	f.306 s.28 d.2
Tochano a Giovani di Giovanni per la 1/4 parte in questo c. 83	f.153 s.14 d.j
Tochano a Simone di Bartolo Istrada per la 1/4 parte in questo c. 83	f.153 s.14 d.j

1444年		f.	s.	d.
(ここまでの部分記載省略)				
毛織物、端布、その他の商品及び債権等 (資産) 残高合計 A		2,551	26	4
負債残高18項目合計		410	25	11
ベルナルド商会&アヴェラルド出資金		1,002	-	-
ジョヴァンニ・デイ・ジョヴァンニ出資金		277	2	-
シモーネ・イストラダ出資金		50	-	-
貸方 (=負債・出資金) 残高合計 B		<u>1,937</u>	<u>27</u>	<u>11</u>
当期利益 (= A - B)		<u>613</u>	<u>27</u>	<u>5</u>
ベルナルド・デ・メディチ商会&アヴェラルドへ分配		306	28	2
ジョヴァンニ・デイ・ジョヴァンニへ分配		153	14	1
シモーネ・イストラダへ分配		153	14	1

出所：Edler [1934], pp. 358-359.

本流のメディチ家が経営したメディチ銀行では、1435年の組織再編以降、コジモ・デ・メディチ (Cosimo de' Medici, 1389-1464) の主導により、組織全体で14世紀末までに生成した複式簿記を用いた体系的な会計実務が実践されたが⁷⁾、1444年のこのメディチ家における実務は、依然として14世紀の主流であったビランチオ作成を通じて財産法によって期間損益を算定するものであった。同じメディチを名乗る家系

14-16 世紀イタリアにおける工業会計実務の発達

でありながら、この時点では本流のメディチ家の実務に遅れを取ったものであったと言える。

(3) 複式簿記に基づく工業会計実務の完成(16 世紀)

15 世紀中葉から始められたこのメディチ家における毛織物製造は、ベルナルドの牽引によって本格化したと言えるが、彼は主として資金的な側面から貢献し、組織の経営そのものは、一緒に組織を設立した従兄のジョヴェンコ・ディ・ジュリアーノが率いた。そして、その後、同家の毛織物製造は、このジョヴェンコの子孫に承継されていった。

16 世紀に入ると、ジョヴェンコの曾孫のラファエロ・デ・メディチが、1531 年に、遠縁のキアリッシモ・デ・メディチ (Chiarissimo de' Medici) とベルナルド・バリオーニ (Bernardo Baglioni) の 2 人と毛織物製造組合を設立した。同組合の工房はポルタ・ロッソ通り地区に置かれ、二級品の「ガルボ毛織物」⁸⁾を製造したことから、「ラファエロ・デ・メディチ・ガルボ毛織物製造組合 (Raffaello de' Medici e Cia lanaiuoli di Gharbo)」と名称がつけられた⁹⁾。

この組織の結成契約書によれば、ラファエロが f. 2,400、キアリッシモが f. 1,200 を出資し、バリオーニは出資しないが、組織の実質的な運営を委任されたことの対価として f. 1,050 の出資があったものと擬制し、得られた利益は、以上の出資比率に従って分配されることとされた。そして、結成から 3 年が経過した 1534 年 1 月 31 日付の組織の解散に伴い、決算が行われた。

メディチ家の毛織物製造組合では、16 世紀に入って以降、『仕訳帳』、『元帳』、『現金出納帳』、『工賃元帳』、『紡績工賃帳』等、8 種類の会計帳簿が用いられ (De Roover, [1941], p. 23)、すべての取引が貸借二面的に記入されたと見られている。1531 年に結成された上述の毛織物製造組合については『仕訳帳』と『元帳』のみが現存しているが、そこに残された記録から、帳簿の記入は複式簿記の原理に基づいて正しく行われていたことがわかる。

これまで見てきた他の毛織物製造組合で見られた実務と同様、本組合においても、原材料である羊毛の仕入れや工程別の工賃については、それぞれに設けられた専用の会計帳簿に、製品別にその詳細が記入されたと見られる。その上で元帳に転記され、決算に当たっては、勘定別に残高を算出して集計し、最終的に期間損益が算定されたと考えられる。

史料9 ラファエロ・デ・メディチ毛織物製造組合「毛織物製品」勘定(1534年)

<p style="text-align: center;">† YHS Mdxviiiij</p> <p>Panni finiti di nostra ragione di chontro deono dare ... ne fanno buoni per lane di nostra ragione avere in questo c. 23 ... tunte le lane chonsumate ... f.3899 s.19</p> <p>E deono dare ... fanti buoni a tinture di guado e d'arte maggiore avere in questo c. 24 ... f.2187 s.4-7-</p> <p>E deono dare ... fanti buoni a manufature di nostro chonto ... per tunta la manufatura di tunti panni fanti in questa ragione f.5196 s.14-9-</p> <p>E deono dare ... fanti buoni avanzi e disavanzi avere in q° c. 68 f.- s.1-4-</p> <p>E deono dare ... Rafaello de' Medici proprio ... tanti li tocha delli utili mostra questa ragione che sono f.1554.5.6 ... per la messa di suo chorpo di f.2400 ... f.803 d.10</p> <p>E deono dare ... Chiarissimo de' Medici avere ... per la sua erata delli utili si trovano in questa ragione per quando richose saranno de f.1554.5.6 di oro per la mesa de f.1200 ... f.401 s.10-5-</p> <p>E deono dare ... Bernardo Baglioni avere per la sua erata li tocha delli utili di questa ragione che sono f.1554.5.6 ... f.349 s.14-3-</p> <p style="text-align: right;">f.12838-5-2</p>	<p style="text-align: center;">† YHS Mdxviiiij</p> <p>Panni 364-</p> <p>Panni finiti di nostra ragione deono avere posto debino dare in q° c. 80 per resto di quell chonto per tirarlo Avanti f.12737 s.1-1-</p> <p>E deono avere f.xviiiij s.xiiiij d.viii larghi di oro per la fine di 2/3 d'achordelato nero largho di segno 59 no 2 finito a taglio dare in q° c. 101 per detto prezzo monta f.29 s.14-9-</p> <p>... f.71 s.9 d.4</p> <p>pⁱ 366 2/3</p> <p style="text-align: right;">f.12838-5-2</p>
--	--

借方	f.	s.	d.	貸方	f.	s.	d.	
羊毛仕入高	3,899	19	-	毛織物364反 売却収入	12,737	1	1	
染色工賃及び染料代	2,187	4	7	(前頁からの繰り越し)				
製造諸費用・工賃	5,196	14	9	毛織物2/3反 売却収入	29	14	9	
差額調整		1	4	毛織物2反 売却収入	71	9	4	
ラファエロ・デ・メディチ	803	-	10					
キアリッシモ・デ・メディチ	401	10	5					
ベルナルド・バリオーニ	349	14	3					
借方合計	12,838	5	2		貸方合計	12,838	5	2

出所：Edler [1934], pp. 364-365; De Roover [1941], p. 25 より作成。

14-16 世紀イタリアにおける工業会計実務の発達

この組織における会計実務を特徴づけるものとして、『元帳』に設けられた「製造、販売された毛織物製品 (Panni finiti e lavorati)」勘定 (以下、「毛織物製品」勘定と省略して表記。) が注目される。史料9は、この勘定の最終部分の貸借の記入内容を示したものである。帳簿の見開きの左右に、貸借を対照させて記入しており、最下部に算出された貸借計上額合計が一致していることから、この勘定は正しく締め切られていることがわかる。

この勘定については、同帳簿内の先行する頁に記入スペースが設定されており、貸方項目の記入が既に多数行われ、ここに見る最終部分にそれまでの計上額が繰り越されている。貸方の最初の記入部分は、それまでに記入された計 364 反の毛織物の売却額が繰り越されたものであり、この勘定の貸方には売上高が計上されていることがわかる。これに続けて、2 件の毛織物売却に関する記入が見られ、以上をすべて合算すると、組合結成から決算までの 3 年間で計 366 と 2/3 反の毛織物を売却し、その売却額合計は f. 12,838 s. 5 d. 2 に上ることが知られるのである。

一方の借方には、売却した毛織物の製造原価及びその他の費用が計上されている。最初の記入は、原料として用いられた羊毛の原価であり、これは同帳簿に設けられた羊毛勘定から振り替えられ、次の染色工賃及び染料代も同じく同帳簿内の同名勘定から振り替えられたものである。そして、3 番目の工賃・諸経費については、『工賃元帳』に計上された諸工賃残高が元帳内の工賃・諸経費勘定に振り替えられ、そこに計上された備品の減価償却費やその他の経費と合算され、最終的にこの勘定に振り替えられたものである。

その後、計上額の修正と見られる記入が 1 件加えられ、以上をもって当組合の結成期間中に販売された毛織物に関する収益と費用のすべての記入が完了している。

そして、貸方に計上された売却額の合計から、借方に計上された原材料、工賃、諸費用の合計 f. 11,283 s. 19 d. 8 を差し引き、利益が f. 1,554 s. 5 d. 6 と算定されたものと考えられる。その上で、この利益を、予め結成契約書で定めた比率に基づいて分配し、各人の持分勘定に振り替えている。以上の記入により、貸借計上額合計は一致し、この勘定が締め切られているのである。以上の記入に関する勘定間の連絡図を図表6に示した。

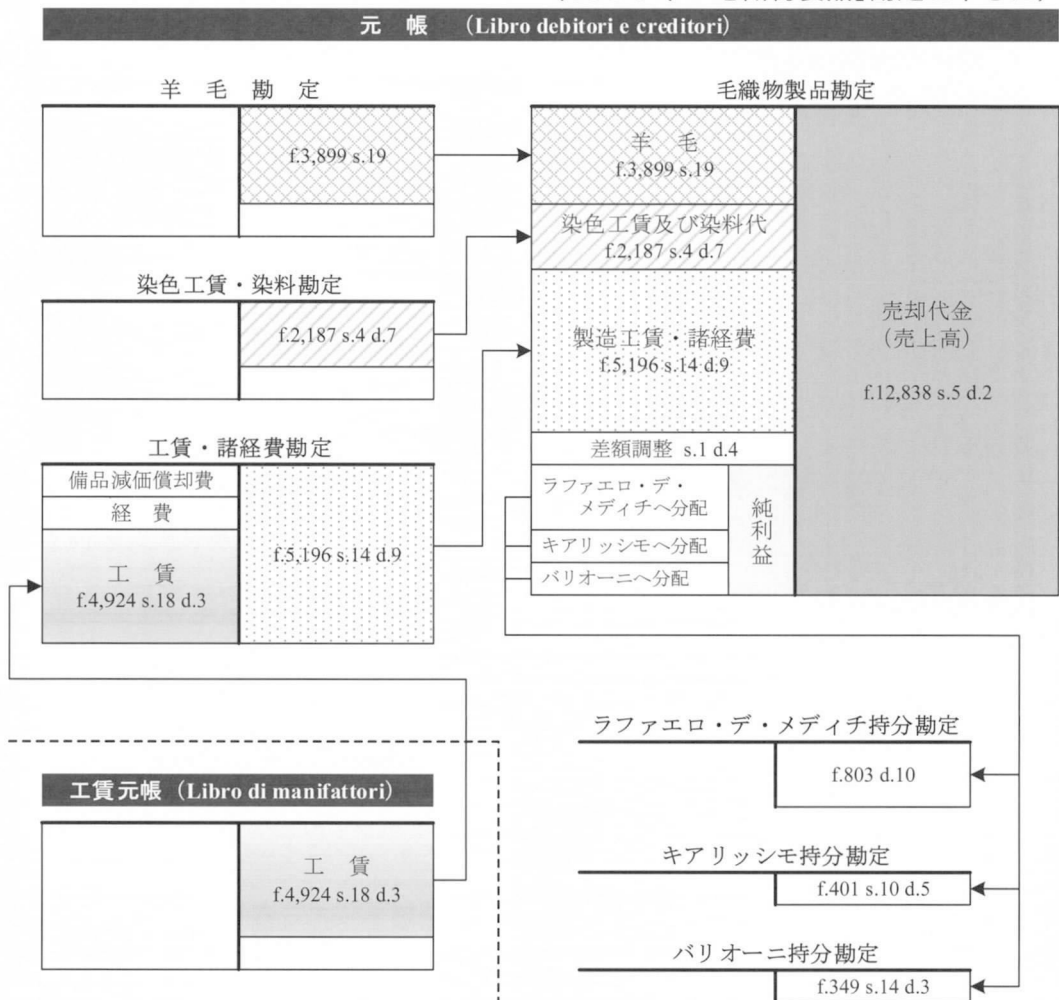
この毛織物製品勘定における記入方法は、ヴェネツィア等のイタリア海洋都市の商人たちが口別損益計算を行うために設定した商品別勘定の記入方法とまったく同一である。

しかし、この勘定は、当組合で扱った特定の商品を対象としたものではなく、結成

期間中に製造し販売した毛織物製品すべてを対象としていた。すなわち、一商品の売却益ではなく、組織全体の損益が算定されているのである。そのような意味では、集合損益勘定と同じ機能を果たしており、当組合では、この勘定の貸借記入記録から、期間損益が損益法で算定されているのである。

このように、15世紀のベルナルドの時代に見られたビランチオ作成を通じて財産法によって期間損益を算定する実務は、16世紀に入り、損益法によって期間損益を算定する実務へと転換を遂げた。ラファエロ・デ・メディチ毛織物製造組合では、もはやビランチオを作成して財産法で損益を算定していないのである。

図表6 ラファエロ・デ・メディチ毛織物製造組合 勘定連絡図
(1534年・「毛織物製品」勘定を中心に)



14-16世紀イタリアにおける工業会計実務の発達

図表7 ラファエロ・デ・メディチ毛織物製造組合の複式決算(1532~1534年)

(1)損益計算(1532年2月1日~1534年1月31日)

	f.	s.	d.	売上比
毛織物総売却高	12,838	5	2	100.0
羊毛代	3,899	19	-	30.4
染色工賃	1,967	12	5	15.3
染料代	219	12	2	1.7
洗浄剤代	98	15	10	0.8
起毛・剪毛工賃	6	-	5	0.0
製造諸費用	4,920	8	5	38.3
製造原価合計	11,112	8	3	86.6
賃借料	98	-	-	0.8
給料	70	-	-	0.5
備品減価償却費	3	11	5	0.0
諸経費合計	171	11	5	1.3
費用合計	11,283	19	8	87.9
当期純利益	1,554	5	6	12.1

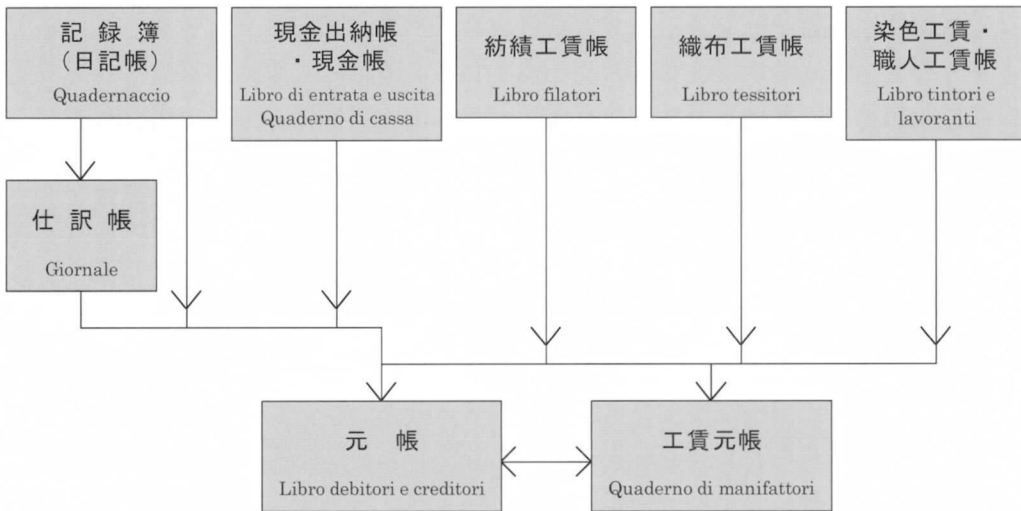
(2)財産計算(1534年1月31日現在)

《資産》	f.	s.	d.	《負債・資本》	f.	s.	d.
備品類	25	-	-	債務(2件)	82	15	7
羊毛(原材料)	124	-	-	ジュリアーノ・デ・メディチ	36	5	9
毛織物(製品)	1,153	19	9	その他負債	506	1	3
銀行口座残高	350	18	2	ラファエロ出資金	2,400	-	-
現金	143	18	6	キアリッシモ出資金	1,200	-	-
ラファエロ引出金	1,980	4	3	当期純利益	1,554	5	6
キアリッシモ引出金	1,536	8	7				
バリオーニ引出金	161	13	5				
債権(10件)	303	5	5				
合計	5,779	8	1	合計	5,779	8	1

出所：De Roover [1941], p. 26, APPENDIX III より作成。

しかし、元帳上の諸勘定残高を集計すると、財産法によっても同額の期間損益が算定されることが確認される。図表7は、具体的な数値を用いて、損益計算と財産計算の詳細を示したものである。実際には、ここに示したように、二面的な期間損益算定を行い、算定された利益額の一致を確認する手続きがとられてはいないが、複式決算が成立していることは明らかである。

図表8 メディチ家の毛織物製造組合における帳簿組織(16世紀)



出所：Edler [1934], p. 386.

用いられた8種類の帳簿は、図表8に示したように体系化され、転記・集計のフローが構築されていた。こうした帳簿組織に基づき、すべての取引が、最終的に、『元帳』に設けられた資産、負債、資本、収益、費用の5つのカテゴリーの勘定を用いて貸借二面的に正しく記入されていることから、複式決算が実現されているのである。以上の実務は、これまで見てきた先行する毛織物製造組合において実践されてきた実務を踏襲するものと見ることができるが、同時に、これを複式簿記の枠組みに整合的に組み込んで完成させたものであったと言える。

メディチ家の工業会計実務は、その後も更なる進化を続けた。1556年にラファエロの孫のフランチェスコが設立した毛織物製造組合における1558年の決算では、『元帳』及び『工賃元帳』の記入記録から、図表9に示したような原価構成を明らかにする詳細な損益計算明細を作成することができるまで、実務の体系化が進行しているのである。

これまで見てきたように、メディチ家における工業会計実務は、長い年月の実務の積み重ねの上に、現代の感覚からしても、極めて体系的なものとして完成された。もちろん、今日の工業会計実務において見られるような製造原価明細書どころか、損益計算書も作成された形跡を見出すことができなかつたが、そうした計算書類に記載される情報を得ることを可能にするものであった。この点について、レイモンド・ド・ルーヴァー (Raymond de Roover, 1904-1972) は、「メディチの簿記システムは、彼

14-16世紀イタリアにおける工業会計実務の発達

らの目的に適ったものであり、その組織に完全に適合したものであった。それは、経営層が、資金の動きと同様、原材料の流れをコントロールするために必要となる手段を提供した。原価発見のシステム (cost-finding system) とは言えなかったとはいえ、それに極めて近いものであった。会計帳簿は、メディチ家の人々が原価の概算について詳しい情報を十分に得て、製造された毛織物の価格設定にこの情報を用いたであろうことを想像させるに十分な内容を持つものであった。」(De Roover [1941], p. 28) と指摘している。

図表9 フランチェスコ・デ・メディチ毛織物製造組合の損益計算
(1556~1558年)

	f.	s.	d.	f.	s.	d.	売上比
毛織物71反売却高				2,970	15	9	100.0
原材料代 (羊毛)				921	6	11	31.0
準備工賃							
洗淨工賃	19	14	-				
打毛工賃	56	19	8				
櫛毛工賃	106	15	9				
梳毛工賃	90	8	7	273	18	-	9.2
紡績工賃				650	11	1	21.9
織布工賃							
整経工賃	22	5	-				
織布工賃	365	2	3	387	7	3	13.0
仕上工賃							
節とり工賃	18	17	7				
夾雑物除去工賃	27	15	5				
縮絨工賃	13	19	2				
布張り工賃	9	8	10				
剪毛工賃	23	6	-				
補修工賃	1	8	8				
ひだ付け工賃	5	10	9	100	6	5	3.4
染色工賃				309	5	6	10.4
消耗品費							
油	53	8	5				
染料	36	12	10				
石鹼	33	14	9	123	16	-	4.2
製造費用合計				2,766	11	2	93.1
間接費							
備品費	12	10	-				
賃借料	52	-	-				
管理費用	98	5	10				
使用人給料	128	13	4				
仲買手数料	7	15	-				
大青洗淨代	10	19	7	310	3	9	10.4
費用合計				3,076	14	11	103.6
当期純損益				▲105	19	2	▲3.6

出所：De Roover. [1941], p. 33 より作成。

現代の実務とは大きく異なる点が存在することを認めながらも、中世イタリアにおける工業会計実務は、16世紀中葉までに、複式簿記の枠内に整合的に組み込まれたものとして完成を見たのである。

6. 結語

本稿では、14世紀から16世紀のイタリアにおいて飛躍的な発展が見られた毛織物製造を行っていた3家において結成された組織の会計実務を分析し、産業革命を迎えるはるか以前の時代の工業会計の具体的内容とその発達の様子を見てきた。いずれの組織においても、問屋制家内工業という当時の毛織物製造の事業運営形態に適合して体系化された会計実務が行われていたことが確認された。すなわち、原材料である羊毛の買い付けに始まり、複数の工程を経て製品として完成されるまでのコストを、工程別に設けられた複数の会計帳簿を用いて製品別に記入し、これらを集計して製造原価を算定するとともに、組織全体の期間損益もこうした実務と矛盾することなく行われていたのである。

本稿の冒頭において、産業革命以前の時代の工業会計に関してリトルトンとガーナーによる対立する2つの見解が存在することを見たが、このように両者の見解が異なるのは、工業会計の中心部分とも言える原価計算の本質についての理解の違いに起因していると考えられる。すなわち、原価計算は、狭義では、「財務会計機構と結合してもたらされる原価会計」と捉え、他方、広義では、「財務会計とはまったく結びつかない（必要としない）単なる原価算定を含む」ものとする理解の違いである。ガーナーは、原価計算の本質を最広義でとらえ、体系的な複式簿記機構（すなわち、期間損益あるいは期末資本の二面的な算定を可能とする記録計算体系）とは必ずしも連携しない経営管理のために行われた原価（あるいは、原価らしきもの）の算定をもって、中世に原価計算の起源を求めたのに対して、リトルトンは最狭義で捉え、原価計算に複式簿記が明瞭に活用され始めた19世紀初頭をもってその起源とし、同時に工業会計の始まりとしたのである（櫻井 [1981] 9-20頁）。

しかし、本稿における考察の結果、2人の見解はいずれも正しいものではなかったことが明らかになった。14世紀から16世紀のイタリアで見られた毛織物製造組織における会計実務は、経営管理のための単なる製品原価の算定に留まるものではなく、原価算定の実務が、組織全体の期間損益を算定する会計実務の体系に当初より組み込まれて実践されていた。そして、16世紀には、そのような実務が複式簿記機構の枠内で体系化され、完成を見たのであった。こうした事実からは、原価計算の本質について

14-16 世紀イタリアにおける工業会計実務の発達

ての理解の違いに関わらず、体系化された工業会計と呼ぶことができる実務が、中世後期のイタリアにおいて既に形成されていたことが認識されるのである。もちろん、間接費の配賦計算や製造原価報告書の作成等を含む今日見られる実務とまったく同一のものであったとは言えないが、合目的な極めて合理的な体系が構築され、実践されていたことが事実として確認されるのである。

中世イタリアにおける商業活動実践の中から複式簿記が生成したことについては、これまでもその歴史的な重要性が多く研究者によって指摘され、広く認識されてきたと思われるが、工業活動実践の中から、今日の感覚からしてもかなり体系的な工業会計実務が、複式簿記の記録計算機構の枠内で形成されていたことについても、その重要性が正しく認識されるべきである。

注

- 1) 「コンパニーア」とは、「ともにパンを食べる仲間」を意味するラテン語の“cumpanis”に由来し (Lopez & Raymond [1955], p. 185)、通常 2~3 年の存続期間を前提に複数者の出資によって結成され、期間が満了すると、決算を行い稼得した利益を算定して出資比率に応じて出資者間で分配することとされたが、資本がそのまま据え置かれ、同じメンバーによって新たな結成契約が締結されて事業を継続することが多く、実質的に同一のコンパニーアが長期にわたって存続することとなった。
- 2) 「カリマラ組合」は、イングランド、フランダース等から未仕上げの毛織物半製品をフィレンツェに持ち帰り、これをオリエントから輸入した染料で染色して仕上げ加工し、さらにこれを再輸出することに従事していた商人たちによって結成され、「商人組合 (Arte dei Mercanti)」とも呼ばれた。尚、「カリマラ」という名称は、組合所属の多くの商人の店舗や組合の本部があった通りの名前 (Via di Calimala) に由来する。一方、「毛織物製造組合」は、織元及び原毛から製織までのすべての工程の職人が所属した。これら 2 つの組合は、「裁判官・公証人組合 (Arte dei Giudici e Notai)」、「両替商組合 (Arte del Cambio)」、「絹織物製造組合 (Arte della Seta)」等とともに当時のフィレンツェの「大組合 (Arti Maggiori)」に属し、政治的に重要な役割を担うとともに、大聖堂を始めとする公共建築造営のパトロンとして、ルネサンス都市フィレンツェの壮麗化に大きく貢献した。
- 3) 「ビランチオ」とは、「天秤」を意味する“bilancia”が語源となっており (片岡 [2001] 48 頁)、現代イタリア語では貸借対照表を意味する。しかし、当時作成されたビランチオは、今日の貸借対照表とは異なる目的や機能を有することから、そのまま「ビランチオ」と呼ぶことが通例となっている。
- 4) I 期についても、業績が落ち込み、決算が見送られたが、K 期に回復したため、2 年 6 か月の期間を対象として一括した決算が行われたものと見られる。

- 5) これらの毛織物製造組合の注文主は、フィレンツェ・ダティーニ商会であった。すなわち本業の交易活動において取り扱う有力商品の一つとされていた。
- 6) これらの帳簿は、1919年に同家の末裔によってクリスティーズ (Christie's) のオークションで売りに出されたものであった。それらは、ロンドンにセルフリッジ百貨店を開いたアメリカ出身の実業家で、コジモ・デ・メディチ等の歴史上の著名な事業家の事績に関心をもっていた H. G. セルフリッジ (Harry Gordon Selfridge, 1858-1947, cf. Selfridge [1918]) に買い取られ、その後、1927年にハーバード・ビジネススクールに預託された (Richards [1932], pp. 3-10; Goldthwaite [2011], p. 165)。
- 7) メディチ銀行における複式簿記に基づいた会計実務の詳細については、橋本 [2015] を参照されたい。
- 8) フィレンツェで製造される毛織物は、当初、フランチェスコ・ディ・ヤコポ・デル・ベネ毛織物製造組合でも製造されていた高級品の「ティンティッラーノ毛織物」と二級品の「スタメット毛織物」の2種類に分けられていたが、14世紀末以降、サン・マルティーノ地区で高級品の製造が始められたことから、その後1408年の毛織物製造組合の条例で同地区のみがイギリス産の最高級羊毛を使用できると規定され、他の地区ではガルボ羊毛と呼ばれる西地中海各地で産する羊毛が用いられることとなった。その結果、フィレンツェの毛織物は、一級品である「サン・マルティーノ毛織物」と二級品の「ガルボ毛織物」の2種類に規格化され、この区分は16世紀前半まで継続した (Hoshino [1980], pp. 206-211; 齊藤 [2002] 75頁)。
- 9) 同名の毛織物製造組合は、それよりも大分前に設立され、結成期間満了のたびに再結成が繰り返されてきたと見られ、この年に設立されたものは「会計期間 L (Ragione L)」と言及されている。

史料

Archivio di Stato di Firenze (A.S.F.), Carte del Bene,

- n. 5 : Libro bianco di Francesco di Iacopo del Bene e comp. lanaiuoli
(フランチェスコ・ディ・ヤコポ・デル・ベネ毛織物製造組合『白帳簿』、1355-1371年)
- n. 9 : Libro lavoranti (同組合『職人工賃帳』、1367-1368年)
- n. 10 : Libro memoriale (同組合『覚書帳』、1367-1368年)
- n. 11 : Libro di tintori (同組合『染色工賃帳』、1367-1368年)
- n. 12 : Libro delle lane (同組合『羊毛帳』、1367-1368年)
- nn. 15-16 : Bastardelli di vendite (同組合『売上帳』、1367-1369年、1368-1370年)
- n. 50 : Quadernuccio de' fogli (cc. 15-79v. 同組合『小帳 (決算記録簿)』)

Archivio di Stato di Prato (A.S.P.), Fondo Datini,

- Unità 246 : Memoriale A, Compagnia Francesco di Marco Datini e Agnolo di Niccolo di Piero di Giunta del Rosso (ダティーニ毛織物製造組合『覚書帳 A』、1395-1399年)
- Unità 272 : Libro dei filatori A, Compagnia Francesco di Marco Datini e Agnolo di Niccolo di Piero di Giunta del Rosso (ダティーニ毛織物製造組合『紡績工賃帳 A』、1396-1399年)

参考文献

- Ceccherelli, Alberto [1910], *Le scritture commerciali nelle antiche aziende fiorentine*, Firenze, Tip. Roberto Lastrucci.
- Corsani, Gaetano [1922], *I fondaci e i banchi di un mercante pratese del trecento, Contributo alla storia della ragioneria e del commercio*, Prato, La Tipografica.
- De Roover, Raymond [1941], "A Florentine Firm of Cloth Manufactures: Management and Organization of A Sixteenth-Century Business," *Speculum: A Journal of Mediaeval Studies*, XVI, pp. 3-33.
- Edler, Florence [1934], *Glossary of Mediaeval Terms of Business: Italian Series 1200-1600*, Cambridge, The Mediaeval Academy of America.
- Franceschi, Franco, [2017], "La lana a Firenze nel Trecento –L'affermazione di una grande manifattura di lusso–, in (a cura di Hollberg, Cecilie) *Tessuti e ricchezza a Firenze nel trecento –Lana, seta, pittura–*, Firenze e Milano, Giunti Editore, pp. 43-51.
- Garner, S. Paul [1954], *Evolution of Cost Accounting to 1925*, University of Alabama Press.
(品田誠平他訳 [1958]『原価計算の発展：1925年まで』一粒社。)
- [1955], "Highlights in the Development of Cost Accounting," in Thomas, W. E. ed., *Readings in Cost Accounting, Budgeting and Control*, New York, South-Western Publishing Company, pp. 2-14.
- Goldthwaite, Richard A. [2011], "The Return of a Lost Ledger to the Selfridge Collection of Medici Manuscripts at Baker Library," *Business History Review*, Volume 83, Special Issue 1, pp. 165-171.
- Hoshino, Hidetoshi [1967], "Francesco di Iacopo del Bene, cittadino fiorentino del trecento –La famiglia e l'economia–," *Annuario*, Istituto Giapponese di Cultura in Roma, Vol. IV, pp. 29-119.
- [1968], "Francesco di Iacopo del Bene, cittadino fiorentino del trecento –La famiglia e l'economia– (continuazione e fine)," *Annuario*, Istituto Giapponese di Cultura in Roma, Vol. V, pp. 111-190.
- [1980], *L'arte della lana in Firenze nel basso medioevo: Il commercio della lana e il mercato dei panni fiorentini nei secoli XIII-XV*, Firenze, Leo S. Olschki.
(齊藤寛海訳 [1995]『中世後期フィレンツェ毛織物工業史』名古屋大学出版会。)
- Littleton, Ananias C. [1933], *Accounting Evolution to 1900*, New York, Russell & Russell.
(片野一郎訳 [1995]『リトルトン会計発達史 (増補第5版)』同文館出版。)
- Melis, Federigo [1950], *Storia della ragioneria, Contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia economica*, Bologna, C. Zuffi.
- [1962], *Aspetti della vita economica medievale (Studi nell'Archivio Datini di Prato)*, Siena, Monte dei Paschi di Siena.
- [1972], *Documenti per la storia economica dei secoli XIII-XVI*, Firenze, Leo S. Olschki.
- Peragallo, Edward [1938], *Origin and Evolution of Double Entry Bookkeeping: A Study of Italian Practice from the Fourteenth Century*, New York, American Institute Publishing Company.
- Richards, Gertrude R. B. [1932], *Florentine Merchants in the Age of the Medici*, Cambridge, Harvard University Press.
- Sapori, Armando [1932], *Una compagnia di Calimala ai primi del trecento*, Firenze, Leo S. Olschki.

- Selfridge, H. Gordon [1918], *The Romance of Commerce*, London & New York, John Lane & Bodley Head. (加藤三郎譯 [1931]『世界商業秘話』千倉書房。)
- Staley, Edgcumbe [1906], *The Guilds of Florence*, London, Methus & Co.
- Tognetti, Sergio [2017], "L'economia fiorentina tra XIII e XIV secolo," in (a cura di Hollberg, Cecilie) *Tessuti e ricchezza a Firenze nel trecento -Lana, seta, pittura-*, Firenze e Milano, Giunti Editore, pp. 31-41.
- 泉谷勝美 [1997]『スンマへの径』森山書店。
- 片岡泰彦 [2001]『会社財務会計』森山書店。
- 鴨野洋一郎 [2017]「もう1つのメディチ家」と毛織物工業、そしてオスマン帝国『経済系：関東学院大学経済学会研究論集』第271集、13-24頁。
- 神田忠雄 [1960]「フローレンス毛織物業の経営・会計についての一考察—デル・ベネ商会を中心として—」松尾憲橋編『批判会計学の基礎』森山書店、157-197頁。
- 岸悦三 [1974]「一六世紀フローレンス毛織物業会計について」『會計』第105巻第1号、19-40頁。
- 木村和三郎・小島男佐夫 [1967]『改訂工業会計入門』森山書店。
- 小島男佐夫 [1957]「メディチ家の毛織物工業組合の会計事情—製造勘定の生成過程に関する一考察として—」『商学論究』関西学院大学商学研究会、第20号、1-31頁。
- [1958]「製造勘定の生成—前期商業資本の時代における—」『月刊簿記』第9巻第2号、12-17頁。
- 齊藤寛海 [1972]「フィレンツェ毛織物工業の存続条件」『社会経済史学』第38巻第1号、32-64頁。
- [2008]「二つのイタリア」北原敦編『イタリア史』山川出版社、第5章、147-211頁。
- 櫻井通晴 [1981]『アメリカ管理会計基準研究—原価計算の管理的利用から現代の管理会計—』白桃書房。
- 清水廣一郎 [1990]「中世後期イタリアにおける都市国家の膨張と市民—ヤコポ・デル・ベネの会計簿—」同著『イタリア中世の都市社会』岩波書店、IV、67-99頁。
- 建部宏明 [1985]「原価計算の初期的発展に関する一考察」『明治大学大学院紀要 経営学篇』第22集、31-45頁。
- 狭間義隆 [1997]「16世紀までのイタリア毛織物工業の会計」『奈良県立商科大学研究季報』奈良県立商科大学、第8巻第2号、1-15頁。
- 橋本寿哉 [2009]『中世イタリア複式簿記生成史』白桃書房。
- [2015]「メディチ銀行の会計実務に関する研究—複式簿記が生成直後の15世紀に実務において果たしていた役割—」『会計史学会年報』日本会計史学会、第33号、111-129頁。
- 早川豊 [1974]『工業会計発達史(上巻)』森山書店。
- 星野秀利 [1980]「十四世紀フィレンツェにおける毛織物生産」『イタリア学会誌』イタリア学会、第28号、1-14頁。