

## 中世修道院の会計組織に関する一考察

片岡泰彦

### 第1節 まえがき（修道院の起源）

313年、コンスタンティヌス帝は、それまで迫害してきたキリスト教をミラノ勅令によって公認した。さらに、392年テオドシウス大帝は、キリスト教をローマ帝国の国教とした。かくして、キリスト教の信者達は、自由な信仰とそれに伴う自由な行動が許されることとなった。

この時代を前後として、多くのキリスト教信者達が、自らの欲望の抑制と瞑想によって神への信心を深めるため、エジプトや北方のトルコの荒野や山間の土地へ移住した。初めは、単独行動であったが、やがて仲間を得て共住するようにもなっていった。最初の単独で修行する修道者達は、隠修士と呼ばれた。隠修士達は、他人との交渉を断ち、自己の欲望と闘わねばならなかった。自己の欲望には、所有欲、金銭欲、名誉欲、肉体欲等があった。これらの欲望を克服し、神からの霊的救済を得ることを望んだのである。やがて、隠修士達も、徐々に集合し、一定の規則（=戒律）に従って、共住し始めた。その共住した特定の場所が修道院の始まりである。

ただし修道生活の起源は、明確ではない。同様な生活態度は、キリスト教のみならず、仏教、ヒンドゥー教、ユダヤ教にも見られる<sup>(1)</sup>。そして、その思想はギリシャ哲学にも見られる。当然、キリスト教の母体であるユダヤ教にその基礎をもとめることは、一般的である。

修道院の起源と場所と時代についても、明らかではない。学説上、一般的には、小アジアを中心とする北方起源説とエジプト起源説がある。ただし、1946年から1947年にかけて、死海の近郊で発見された「死海写本」には、「クムラン宗団」の神学の事実が論述されていた。これは従来の修道院起源説よりも古く、新たな歴史を作るものとして注目される<sup>(2)</sup>。

小アジアを中心とする北方起源説は、トルコ中心部のカッパドキアの地域に求めること

ができる。アルメニアのセバステの司教であったエウスタティオス（300-377年）が、カッパドキア一帯に修道的生活を流布した<sup>(3)</sup>。カッパドキアのカエサリエ出身のパレイシオス（329-379年）は、エウスタティオスの教えに従い、アテネでの留学の後、修道士の規則（=戒律）を作り、東方における共住の修道制の基礎を作った。修道士達は、狭い渓谷や谷の斜面の洞窟に僧房を作り、信仰と生活を共にしたと言われる。

エジプト起源説は、エジプトのコプト教信者による修道生活の地域に求めることができる。

アレクサンドリアの大司教アナタシウス（293-373年）が4世紀中葉に論述した「聖アントニウス伝」及びパコミウス（346年没）が作成した「修道戒律」等によって、修道生活の内容を知ることができる。「聖アントニウス伝」は、ラテン語、コプト語、シリア語、アラビア語、アルメニア語等の近東諸言語に訳され、多くの人々に読まれた<sup>(4)</sup>。アントニウス（356年没）は、275年頃に砂漠や山中に移住した。そして修行・苦行を実行した。さらにアントニウスは、肉やワインの飲食を自ら禁じた。アントニウスは、隠修士的共同体の修道院制を作ったと言われる。これに対し、パコミウスは、共住的修道院生活の作成者と言われる。元々、隠修士であったパコミウスは、兄弟的共同体としての修道院の戒律を作成した。上述のごとく、主として、エジプト説を起源とする修道院制度は、4-5世紀に西欧に広まっていく。特に、アレクサンドリアの大司教アナタシウスは、厳格なニカイア主義者としての主張を固守し、アリウス派と徹底的に対決した。そのため、親アリウス派の皇帝から、計17年間追放された。そのうちの2年間をライン地方のトリアー（335-337年）に、7年間をローマ（339-346年）で過ごした。その結果、エジプトの修道院制度をトリアーやローマ等の諸都市に伝える役割を果たした。なお325年、コンスタンティヌス帝は、小アジアのニカイア（Nikaia ; Nicaea）で、宗教会議を開き、アタナシウス派の神・キリスト・聖霊を一体とみなす三位一体論を正統とみなした。そしてイエスを神と近い人格とみなすアリウス派は追放された。世に名高きニカイアの公会議によって、アタナシウス派の主張した三位一体論は、世界で認められるに至った。

## 第2節 修道会の分類

3-4世紀に起源を持つ修道院は、529年設置のモンテ・カッシーノ（Monte Cassino）修

道院以来急増していった。この修道院で、ヌルシアのベネディクトゥス（480年頃-560年頃）が執筆した修道士が従うべき規則が、後のヨーロッパの修道士達の戒律となった。すなわち、ベネディクトゥスが作成した戒律は、12世紀に至るまでに西方修道会の戒律のモデルとなったのである。そして、中世において、多くの修道会や修派が設立され、現在に至り、存在している。修道会を大きく分類すると、Ⅰ観想修道会、Ⅱ修道参事会 // 女子修道参事会、Ⅲ病院修道会、Ⅳ騎士修道会、Ⅴ托鉢修道会、Ⅵ新修道会の6つに分類できる<sup>5)</sup>。さらに各修道会は、それぞれいくつかの修派に分類される。

### Ⅰ 観想修道会

- (1) ベネディクト会（6世紀創設、1893年連盟結成）、カマルドリ会（1000-1012年頃）
- (2) シトー会（1098年創設）、フィヤン会（1596年独立）、厳律シトー会（トラピスト会、1892年独立）
- (3) カルトウジア会（1084年創設、1140年修道会設立）

### Ⅱ 修道参事会 // 女子修道参事会（アウグスティヌス）

- (1) アウグスチノ修道参事会（11世紀）
- (2) アウグスチノ女子修道参事会（11世紀）
- (3) プレモントレ会（1120年修道院創設）
- (4) 女子プレモントレ会（12世紀）

### Ⅲ 病院修道会

- (1) 聖アントニオ修道会（1095年頃-1775年頃）
- (2) 聖霊修道会（1200年頃）
- (3) 聖ヨハネ病院修道会（1540年設立、1572年正式に修道会となる）

### Ⅳ 騎士修道会

- (1) ヨハネ騎士修道会（1080年頃）
- (2) テンプル騎士修道会（1119-1312年）
- (3) ドイツ騎士修道会（1190年）

### Ⅴ 托鉢修道会

- (1) フランシスコ会（1209年創立）  
第一会

- (イ) オブセルヴァンテス派 (14 世紀分派、1897 年統合)
- (ロ) コンヴェントゥアル派 (1517 年分派、1897 年独立)
- (ハ) 改革派 (1532-1897 年)
- (ニ) 跣足派 (1542-1897 年)
- (ホ) レコレクト派 (16 世紀-1897 年)
- (ヘ) カプチン会 (1528 年認可)

#### 第二会

クララ会 (1212 年)

#### 第三会

フランシスコ第三会 (1211 年頃から開始)

律修第三会 (1323 年、最初の会則)

- (2) ドミニコ会 (1215 年)
- (3) カルメル会 (12 世紀、最初の会則は 1206 / 14 年)
- (4) アウグスチノ隠修士会 (1256 年、教皇承認)

### VI 新修道会

イエズス会 (1540 年教皇認可)

上述したように、多くの修道会と修派が存在した。そしてそれぞれの修道会と修派によって、その会則は共通点と相違点を有していた。例えば、貞潔、服従、共住の原則についても、その厳格度は修派によって異なっていた。また非営利主義の思想を有した修道会の中でも営利活動すなわち経済活動を遂行した修道院が多数存在した。

ここでは、際立った経済活動を実行したシトー修道会、ルカ・パチョーリの所属したフランシスコ会、ピエトラの所属したベネディクト会、フローリの所属したイエズス会についてのみ解説する。

#### (1) ベネディクト会

ベネディクト会 (Ordo Sancti Benedicti) は、ヌルシアのベネディクトゥスを開祖とする修道会である。529 年、ベネディクトゥスは、ローマとナポリの中間に位置するモンテ・カシーノ修道院を創設した。ベネディクトゥスが作成した戒律は、服従、清貧、純潔、定

住の誓願と労働と祈りを義務とする共同生活の会則であった。このベネディクトゥスの戒律は、16世紀に至るまでに、西方修道会における唯一の規則となった。この戒律は、認識、瞑想、黙想という心的存在と合一する「観想修道会」で遵守されたのはむろんのこと、外的伝道活動を重視するフランシスコ及びドミニコ会のような「托鉢修道会」の模範ともなった。

ベネディクト会の活動範囲は、イタリアのみならず、イギリス、ドイツ、デンマーク、スカンジナビア半島、アイスランド、スイス、スペインにまで広がった。さらに、中世ヨーロッパ文化に与えた影響も大きい。すなわち、神学、哲学、歴史研究、建築、音楽、自然科学、教育制度等の分野に多くの影響を与えた。例えば、典礼の儀において音楽は必須条件であった。したがって、修道院学校の生徒達には、聖歌の授業が行われた。生徒達は実技としての歌のみならず、伝道のためには、音楽理論をも必要とした。彼等は「歌い手」(cantante)と同時に「音楽家」(musicus)であることが要求された<sup>(6)</sup>。

ベネディクトゥスが作成した戒律(Regula)の特徴である服従、清貧、純潔、定住、共住のうち問題となるのは、清貧すなわち貧しさである。

この貧しさとは、修道僧に対し、所有権を認めないという規則を課した。私有は悪徳と言われた。したがって修道僧には一切の所有権が認められず、使用权のみが認められた。修道僧は、本、ノートのみならずペンさえも私有できなかった。しかし、これには抜け道があった。修道院長の許可があれば所有できた。しかも、この貧しさは個人の貧しさであって、修道院という組織体の貧しさではなかった。個人に認めなかった所有権は、修道院では認められていた。したがって、中世の修道院は、土地の所有権を有し、土地領主となり、政治的・経済的権力を有するようになった。修道院は、修道院長の管理の下に、中世の政治的、経済的、文化的発展に寄与したのである。すなわち、中世を暗黒の思想と見る一面の思想があった。このような思想の世界の中でも、経済的活動を続けた共同体として修道院を輝く経済組織としてとらえることが可能である。

このベネディクト会も、広大な領地や財産を有するようになる。そして12世紀中頃以後に世俗化した時代があった。1400年頃から改革運動が起こった。さらにこのベネディクト会から、シトー会、厳律シトー会(=トラピスト会)、クリュニー会、カマルドリ会等が派生した。これらの会は、修道院の富裕化に反対し、本来の宗教上の精神を取り戻そ

うとするものであった。このベネディクト修道会の修道僧であったピエトラは、ベネディクト修道院をモデルとして、1586年、複式簿記文献を出版した。ピエトラは、後述するように修道院を営利的組織体としてとらえ、複式簿記を解説したのである。

## (2) シトー会

修道院における経済活動の初期の動向は、シトー会修道院の中に見られる。シトー会修道院は1098年にモレーム修道院長のロベールが、12名の修道士とともに、フランスのシトーの地に修道院を設立した時を嚆矢とする。シトー会の思想は、クリュニー会のような典礼重視の目標と異なる修道生活の自由なる変革を求めるものであった。シトー会は、グランギアという個別農場を設立した。グランギアでは、組織的な経営活動が遂行された。グランギアでは、生活上の設備、寝室、厨房、穀物用倉庫、地下貯蔵室、家畜小屋そして作業場等が設置された<sup>(7)</sup>。グランギアには、グランギア長、助修士（労働修士、信徒修道士等）が生活をともにした。修道院に寄進された土地のみならず、修道院が購入した土地にも、積極的にグランギアが設立された。グランギアでは、穀物のみならず、果物、家畜等を所有した。そして葡萄からワインを製造し、羊から羊毛を生産した。これらの生産物を市場に売却することによって、現金収入を得ることも可能であった。さらにシトー会は、鉱山業にも進出した。そして優れた水利技術、水車、鍛冶場等を発展させた<sup>(8)</sup>。12世紀中頃には、グラーツ近郊のライン修道院のように、居酒屋を経営し、修道院が製造したワインを販売したのである。

シトー会は、羊毛及びワインのみならず鉄や塩の様な原料も生産した。さらに商業においても重要な役割を果たした。その販売場所は、地方のみならず都市でもシトー会自身が設立した都市商館で販売を遂行した。その原動力は、都市における流通税特権や公課免除等によっても促進された。そのことは都市商人の活動を脅かす結果ともなった。12世紀後半以後、シトー会は、水車小屋や農奴を獲得し、封建的支配権への確立を進めたのである。

13世紀のシトー会のグランギアには、管理係 (cellerarius) または会計係 (busarius) が存在し、会計責任者としての役割を果たした。この会計責任者は、年に数回、定期的に会計報告書を作成して、修道院長や修道院会議に会計報告をしなければならなかった。この際、会計監査も厳格に実施された。すなわち、シトー会では、組織的な会計が遂行されたのである。

### (3) フランシスコ会コンヴェントゥアル派

フランシスコ会は、アッシジの聖フランシスコ（またはフランチェスコ、1182-1226年）を開祖とする。

正式名は、「小さき兄弟会」(Ordo Fratrum Minorum=ラテン語、Order of Friars Minor=OFM)である。この小さき兄弟会は、多くの派に分かれたが、後述するように、現在は、大別して、フランシスコ会、フランシスコ会コンヴェントゥアル派、カプチン会に分類されている<sup>(9)</sup>。

フランシスコは、1182年に、裕福な織物商人であった父ピエトロ・ベルナルドーネと母ピカの長男として、中央イタリアのアッシジ(Assisi)で生誕した。若き時代、騎士になることを希望し、1202年のアッシジとペルージャとの戦いにも参戦した。しかし、突如としてキリスト教への道を志す。その理由として2つの節がある。第1は、1205年頃、ハンセン病患者との出会いによって新しい生き方をつかむ機会を得たと言われる。第2は、1206年頃、サン・ダミア教会の十字架から神の啓示を聞き、本格的に宗教の道へ入ったとも言われる。

フランシスコは、托鉢をしながら、平和と愛、清貧を唱えているうちに、兄弟と言いつける同志が集まり、12人の仲間と共に「小さき兄弟会」と名乗るようになった。1210年、フランシスコと兄弟達は、ローマ教皇インノケンティウス三世(Innocentius III、在位1198-1211年)から創立の許可を得て活動を進めた<sup>(10)</sup>。小さき兄弟会として出発したフランシスコ会は、身分の差のない会として、修道士同志は平等の権利と義務を持ち、同じ生活様式を実行した。この修道会の理想は、「福音の精神」「小さき者として生きること」「説教活動」「労働による生活の糧の確保」等であった。さらに、財産に対しては使用权のみを認め、所有権を認めないとする規律があった。すなわち、現金を含む財産の所有を否定する思想があった。このフランシスコ会は、急速に発展し、ヨーロッパ全土へと広がった。さらに、エジプト、モロッコ、パレスチナへと、その活動の場を伸ばしていった。そして1223年、フランシスコが起草した会則が、教皇ホノリウス三世(Honorius III、在位1216-1227年)によって許可された。これが現行の会則となっている。やがて、1226年10月3日、フランシスコはアッシジにおいて44歳で没する。2年後の1228年、教皇グレゴリウス九世(Gregorius IX、在位1227-1241年)により聖人の列に加えられた。

聖フランシスコの死後、修道会の規模が拡大したが、その性格も大きく変わった。初期の貧しい生活、無所有権に対する反対運動が起こった。またこの運動を阻止しようとする運動も生じた。この対立の混乱期は1321年から1517年にかけて行われた。いわゆる「清貧論争」である。使用权のみならず所有権の認可、托鉢の否定等を実行する穏和派は、教皇庁の保護を得た。この穏和派はコンヴェントゥアル派と呼ばれた。

これに対立する形で、会則を厳しく守り所有権を否定する運動が起こった。この派はオプセルヴァンテスと呼ばれた。このコンヴェントゥアルとオプセルヴァンテスの対立は深まった。そこで、1517年教皇レオ十世（Leo X、在位1513-1521年）は、小さき兄弟会の論争を解決するために、大会を開催した。その結果、コンヴェントゥアルとオプセルヴァンテスは、分裂した。コンヴェントゥアルはフランシスコ会コンヴェントゥアル派として、オプセルヴァンテスはフランシスコ会（=小さき兄弟会）と称し、独自の理念に従って歩みを進めることとなった。その後、フランシスコ会からカプチン派（1525年）、レフォルマティ派（1532年）、ディスカルチェアティ派（1563年）、レコレクティ派（1579年）の分派が生まれた。このうち、カプチン派は、1528年に独立してカプチン会となる。しかし、レフォルマティ派、ディスカルチェアルティ派、レコレクティ派は、1897年に教皇レオ13世によってフランシスコ会に統合された。したがって、現在はフランシスコ会には、フランシスコ会（=小さき兄弟会）、フランシスコ会コンヴェントゥアル派、カプチン会の3つの独立した修道会がある。

パチョーリはこのうちのコンヴェントゥアル・フランシスコ会に属していた。したがって、パチョーリは、フランシスコ会の修道僧であったが、コンヴェントゥアル派であったので、財産権を有することができた。そして財産の重要性を説いた。

例えば、パチョーリ簿記論の第1章で、商人に対して、商売を始める場合に最も重要なものは、現金と実在する資産である。商人は資産の助けがなければ、商売を営むことは不可能であると論じている<sup>111</sup>。パチョーリ自身、数学の大学教授としての多少の収入を得た。そして財産を残した。残した財産を親族関係に相続するために、2回も自筆の遺言書を作成したのである。パチョーリが、なぜコンヴェントゥアル・フランシスコ会に入会したのか、確実な証拠はない。第1に考えられることは、パチョーリが宗教上の信仰に目覚めたということである。しかし、パチョーリのその後の行動を見る限り、この説だけでは十分

ではない。

テイラーが指摘しているように、当時の青年たちが職を得るために、修道会に入ることには最善の方法であった<sup>42)</sup>。またパチョーリは、ロベーレ家とかなり親しかった。ロベーレ家のうち1人は教皇シクトゥス四世 (Sixtus IV、在位 1471-1484 年) となっていた。そしてこの教皇はフランシスコ会であった。さらにパチョーリの2人の甥も、この僧団に属していた。パチョーリが、このフランシスコ会に入れば、ロベーレ家の支援を受けることができたことは十分可能であった。

また、パチョーリは、大学の教授になることを望んでいたが、当時としては、それはそれほど易しいことではなかった。しかし、僧団への入会は、それを可能にする一つの方法であったとも考えられる。

#### (4) イエズス会

イエズス会 (Societats Iesu) は、イグナティウス・デ・ロヨラ (Ignatius de Loyola, 1491-1556 年) を開祖とする。イエズス会は、1540 年 9 月 27 日、教皇パウエル三世 (Paulus III、在位 1534-1549 年) によって許可されたカトリック教会の男子修道会である。

イグナティウスは、バスク地方の貴族の出身で、カスティリア王国のイザベラ女王の大財務官であったファン・ベラスケス・デ・クエリャルに仕えた軍人であった。1521 年、パンプローナの対仏戦争に参加して負傷した後、信仰心に目覚めた<sup>43)</sup>。1523 年のエルサレム巡礼の後、イグナティウスは、伝道のためには学問が必要であることを悟った。

パリの大学で本格的な勉強を始め、修士の学位を得た。このパリで彼は 6 人の同志を得た。その中には、後に日本に來日するスペイン出身のフランシスコ・ザビエルがいた。

1534 年 8 月 15 日、彼の同志達は、パリ郊外のモンマルトル丘の中腹のサン・ドニ大修道院教会堂に集まり、誓いを立てた。この日がイエズス会の創立日とされている。彼等は、清貧、貞潔の誓いとともに、同志的結合を重視し、教育と布教に力を注ぎ、エルサレムへの巡礼と同地での奉仕を誓った。パウルス三世は、1540 年、イエズス会を認めた。イエズス会の創立は、宗教改革 (1517 年) の直後であった。したがって、イエズス会は、プロテスタントに対抗して創立されたとする説もある。

ルネサンス後期のイエズス会の成果は、世界への伝導のみならず、大学の運営と高等教育機関の設立にまで及んだ。1556 年イグナティウスの逝去時まで、イエズス会は 3 つ

の大陸で74の大学を運営していた。教育内容には、宗教上の教育のみならず、ギリシャ語、ラテン語、古典文学、詩、哲学、科学、演劇、絵画、音楽に及んだ<sup>14)</sup>。

このイエズス会の修道士フローリは、イエズス会の修道院を舞台として、1636年に複式簿記文献を出版したのである。

### 第3節 『薔薇の名前』における修道院の実態

ウンベルト・エーコ (Umberto Eco) の小説『薔薇の名前』(Il Nome della Rosa) は、1980年ミラノで出版された。533頁に及ぶ中世修道院を舞台としたこのイタリア語の小説は、世界中の多くの言語に訳され、大ベストセラーとして多くの人々に読まれた。さらに映画化もされた<sup>15)</sup>。

小説の書き出しが、ヨハネによる福音書第1章の「初めに言葉があった。言葉は神と共にあった。言葉は神であった。」とあるように、小説の根底には、キリスト教カトリックの思想が深く根付いている<sup>16)</sup>。しかしその内容は修道院内の修道僧同志の妄想と奸計に満ちた、殺人事件を扱った恐ろしい小説として仕立てられている。小説の舞台は、北イタリアのアペニン山脈の麓に聳えるベネディクト会修道院である。エーコは、この修道院の建物を調和と均斉の取れた美の化身として次のように表現する。

その建物は、八面体の建造物であったが遠目には四面体のように見えた。その完璧な姿は、難攻不落な神の都を表している。三層に積み上げられた窓は、キリスト教の三位一体の精神を表し、八面体の建物は四面体のように見え、この地上に根を下ろした四面体は肉体を現していた。小さな四角の七面体の塔は、それぞれ五面体となって外に張り出していた。そして、エーコは八が各四面体の完全数であり、四は福音書の数、五は世界の気候帯の数、七は聖書の贈り物の数であると解説する<sup>17)</sup>。

時は、1327年12月の最後の週である。若き修道士メルクのアトソンがかつて修道院内で経験した7日間にわたる歴史上の事実をも交えた恐ろしい実話の物語である。しかも、この物語は、アトソンが、後年オーストリアのメルク修道院の一室で、1327年12月の若き日の貴重な経験を死の間際に書き残した日記に基づくという形式をとっている。

アトソンは、ベネディクト会の修道士（正式には修練士）であるが、フランシスコ会修道士バスカヴィルのウィリアム（＝元異端審問官）に随行して旅を続けている。まず、フ

ランシスコ会修道士のウィリアムにベネディクト会のアトソンが共に旅をして、多くの教えを受けていることに驚かされる。なぜなら、フランシスコ会とベネディクト会は教義も習慣も異なるはずだからである。しかし、エーコはそんなことに関係なく、同じ教義と習慣を有する2人の修道士として描き出す。アトソンは、父親を男爵とする裕福な家の子であるが、父親の教育法により、ウィリアムに従い、修道士として清貧な旅を続けている。フランシスコ会修道士ウィリアムが、ベネディクト会修道院の山門に近づくと、ベネディクト会修道僧の厨房係が、ウィリアムを丁重に山門の中へ招き入れる。1327年と言えば、アヴィニオン教皇庁の時代（1309-1377年）である。教皇は、二代目の教皇ヨハネス二十二世（1316-1334年）である。そして、ウィリアムは、皇帝の特使として、このベネディクト会の僧院を訪れたのである。もちろん、この修道院の厨房係は、その事実を知っていたのである。ウィリアムの当初の目的は、その時代の宗教界で起こった「清貧論争」と呼ばれるフランシスコ会とアヴィニオン教皇庁との大論争に決着をつけることにあった。すなわち、この修道院内で開かれる会議の調停役としてウィリアムは、訪れたのである。しかしこの修道院内で多くの殺人事件が起こり、これらの事件を解決するため、彼は活躍することとなる。小説での清貧論争は、第5日の一時課(Quinto Giorno, Prima)に実行される<sup>18)</sup>。元々、清貧論争とは、フランシスコの死後（1226年以後）、フランシスコ修道会内部で巻き起こった激しい論争であった。オブセルヴァンテス修道士達は、厳格な清貧方針を支持した。他方、コンヴェンツアル修道士達は、財産の使用権のみならず、所有権を許容する理念を主張した。この清貧方針を主張し、実行しようとするオブセルヴァンテス修道僧達は、裕福なローマ教皇から攻撃を受けた。そして、1311年から1326年にかけてのウィーン公会議において、その信奉者達は、異端者として批判された。

上述の如く論争の発端は、フランシスコ会の内部論争であった。しかし小説では、フランシスコ会のみならず、ベネディクト会、ドミニコ会等他の修道会、そして教皇の代表団を巻き込む大論争となる。小説では、ベネディクト会修道院の修道院長、枢機卿、フランシスコ会修道僧、ドミニコ会修道僧他等によって、論争が遂行された。それは、キリストの清貧思想にまで及ぶ根本的宗教論争にまで発展した。エーコによると、この宗教上の歴史的事実は、1327年11月に起こった出来事として設定されている。そしてこの論争は、結局、結論が出ず、破局となる。ウィリアムの調停は無効に帰す。興味深いことは、中世

の各修道会はそれぞれ独立した別個の共同体であった。しかし、エーコによれば、各修道会は、交流を持ち、会合や議論を遂行していたことになる。エーコの描くベネディクト会修道院は、極めて裕福である。60名の修道士に対し、150人の従僕がいる。1人の修道士に対し、2人から3人の従僕がついていることになる。ベネディクトゥスが作成した清貧、純潔、沈黙の戒律を守る修道士は誰一人いない。食事は豪華、肉体的欲望も満たされ、住居も豊かである。図書館は最大の規模と蔵書数を誇り、貴重書も隠されている。地下室には、宝物が保管されている。エーコの描く修道院は、領地を持ち経済活動を実行していた。まさに、営利組織体である。そこには会計係が会計記録を遂行し、監査係が検査した。会計係は会計記録の結果を定期的に修道院長に報告していた。当然その修道院では複式簿記が採用されていたと推定することは可能である。

## 第4節 ピエトラの簿記書

### I 序

ドン・アンジェロ・ピエトラ (Pietra, Don Angelo) の簿記書『会計係の方針、または複式簿記記入で規則的に記録するために整理された教育』(Indirizzo de gli economi, o sia ordinatissima instruzione da regolatamente formare qualunque scrittura in un libro doppio) は、1586年に、マントヴァで出版された。この簿記書は、ベネディクト会の修道僧であったピエトラが、修道院を舞台として解説した文献である。

ピエトラは、1550年頃ジェノヴァで生まれた。そして、1569年にベネディクト会の修道僧になる決意をした。そしてリグリアで長年過ごした後、マントヴァ近郊の聖ジョヴァンニ・バッティスタ修道院の修道僧となった。初めは貯蔵庫の長(maestro di cantina)となったが、すぐに食糧貯蔵庫管理長(CELLERARO)となった。この職は、修道院の会計命令者兼検査官であった。この頃、複式簿記の勉強をしたものと思われる。そしてマントヴァ公グリエルモ・ゴンツァーガ(Guglielmo Gonzaga)の依頼で、修道院の会計組織の改善を遂行した。

1587年には、モンテ・カッシーノ大修道院(ABBazia di Montecassino)の修道僧となった。そして1590年7月に没している<sup>109)</sup>。

このピエトラの文献に対しては、世界の会計史学者達が、次のように多くの讃美を投げ掛けている。ブラウンの会計史の中でフォーゴは、「ピエトラは商業簿記を修道院会計に

応用した。」「ピエトラは商業会計について完全な知識を示している<sup>20)</sup>。」と記述している。またウルフは、「本書は、複式簿記を宗教団体の会計に適用した最初の書物であって、当時の修道院の管理に大きな光明を投げかけた。ピエトラは偶然にも総合的な簿記に対して分析的な簿記の優れていることを主張し、さらに諸種の棚卸資産管理法に関して精巧な指示を与えている。」と記述している<sup>21)</sup>。そして、メリスは、「アンジェロ・ピエトラは1586年に、企業の複式簿記を、修道院の内部資産の運用にまで応用する新領域を開いた、もう少し正確に言えば、企業で採用される複式簿記の基礎を、一般会計の範囲にまで採用したのである。」「ピエトラは、ヴェネツィア式とは異なる状態で、マントヴァの修道院の管理に應用されるよう複式簿記を解説している<sup>22)</sup>。」さらにヤーメイは、「ピエトラの簿記書は、複式簿記に関する初期の優れた文献である。著者は、ベネディクト派修道院の諸種の経済活動に、この簿記組織を應用したのである。しかし会計の手続きと最終の会計の調整は、明らかに商業企業向けに、應用されている<sup>23)</sup>。」と記述している。ピエトラが、修道院内の会計組織を、複式簿記をもって解説したことは確かである。

## II 簿記書の構造

ピエトラの簿記書は、モルト神父への献呈文、善良な読者への序文の後、52頁（67章）にわたる複式簿記についての解説、そして仕訳帳と元帳の一連の簿記例題からなる<sup>24)</sup>。次に、複式簿記についての解説のうち、重要点について概説する。

まず、第1章では、初めに記録される日記帳 (Memoriali, Squarciafogli, Vacchette) または他の帳簿 (altri libretti) は、仕訳帳と元帳を正確に作成するために必要であることを解説している。

第2章で、複式簿記 (Libro Doppio) の定義について解説する。複式簿記は、仕訳帳 (Giornale) と元帳 (Libro Maestro) に取引を記入する。その際、仕訳帳では、取引を Per と A という用語で、元帳では debito (借方) と credito (貸方) へと左右に複式で記入する。そして、最終的には元帳からビランチオ (bilancio= 残高試算表) を作成する。

第3章と、第4章では、銀行家 (Banchieri)、商人 (Mercanti) そして貴族 (Nobile) の簿記の相違点について解説する。

第6、第7、第8の各章では、財産目録 (Inventario) について解説する。財産目録には、

第1に水車小屋 (molina)、家屋 (case)、店 (botteghe)、財産 (censi)、小作地 (livelli) 及び他の物を含む所属地域内 (territori) の不動産 (beni stabili) を記入する。そして財産目録の第2の部分には、商品 (roba) を、第3の部分には動産 (Benimobili) を記録する。主たる勘定科目は、修道院独特のものである。

第10章では、簿記係が持つべき基本的な必要条件として、有能であること (sufficienza)、勤勉であること (diligenza)、誠実であること (lealta) の3つの事柄について記述している。

第11章では、この文献の会計例題で採用された貨幣制度について解説する。ピエトラが解説した貨幣制度は、一般的説明で、具体的ではなかった。ピエトラが簿記例題で示した貨幣単位は、リラ (L.) の貨幣単位名のみであった。しかし、その金額の計算内容から、リラ、ゾルディ、グロッシであることは明らかである。そして1リラは20ゾルディ、1ゾルドは12グロッシである。

第12章では、この文献の会計例題で使われた、商品の個数、重量及び尺度の単位について解説する。例えばライ麦 (biade) については、モッジョ (moggio、農地の測量単位)、サルマ (salma、農地の面積単位、1サルマは約17平方メートル)、ルッビオ (rubbio、イタリア中部で、麦の容積をはかる単位、約290リットル、ピエトラは複数で rubij と表示)、トモロ (tomolo、イタリア南部で使われている農地面積の単位)、スタラ (stara) 等がある。また木材 (legna) については、パッソ (passo、歩幅一步分の長さ)、本数 (numero)、カーラ (carra)、ホーム (fome) そしてカンターラ (cantra) を、毛織物 (panno) については、ペッツァ (pezza)、カーネ (canne)、ブラッツァ (brazza)、パルミ (palmi、尺度単位で親指の先から小指までの長さ)、クアルテイ (quarti) の単位がある。

第13章では、所有地 (posessioni) で収穫された作物 (racolto) の価格に (= 資産評価) について解説している。まず、作物は時価 (Prezzo carrente) より低い一般価額 (Prezzo commune) で評価すべきである。そして、作物の消費分 (consume) は、年度末に一般費用 (spesa generale) へ振り替えるべきであり、残りの部分は残高勘定へ振り替えるべきである。しかし、売却された部分は、時価は一般価格より高いので、一般価格の増加分、すなわち時価と一般価格の差額は、一般利益 (entrata generale) へ振り替えるべきである。

第14章では、数字の用法について説明する。帳簿上使われる数字は、ローマ数字ではなくアラビア数字を採用すべきである。例えば MDCCLXXXVIII ではなく 1789 と記入

すべきである。銀行家や商人は不正の記入を恐れており、ローマ数字は数字を変えることが難しい。そして、アラビア数字より易しく、より一般的である。さらに、数字の前に貨幣単位を記入し、数字と数字の間にダッシュ（-）を記入することによって、不正記入を防ぐことが容易となるのである。

第15章は、会計年度について解説している。会計年度は、教団の慣習 (*costume dragli ordini*)、教会の法律 (*leggi di santa chiesa*) が無い限り、自由に定めることができる。しかし、期間は12ヶ月 (= 1年) でなければならない。この解説の内容は、パチョーリと同様である。

第16章及び第17章では、日記帳 (*Libretti dalle Vacchette, Squarciafogli*) について解説している。仕訳帳及び元帳は、法律上の証明が必要なため、指定された1人の簿記係によってのみ記録が可能である。しかし、取引はいろいろな時と場所で発生する。その場所は、帳簿が記録されている場所とは限らない。したがって、幾冊かの日記帳が同時に必要となってくる。少なくとも3種類の日記帳が、用意されるべきである。第1は、現金の受取と支払、銀行預金用のものであり、第2は、その他すべての取引のためのものである。そして第3は、修道院や農地に毎日発生する少額の支出用の物である。

第20章から29章にかけては、仕訳帳 (*Gionale*) について解説している。仕訳帳への記録は、毎日遂行されるべきである。しかし、時々不可能となる。そこで、修道院では、各部門の日記帳が月に1回集められ、日記帳から仕訳帳へ移記することとなる (22章)。

仕訳帳へ正確に仕訳記入するためには、次の8つの事柄がいつも必要である。それは、借方 (*dare*)、貸方 (*avere*)、時 (*tempo*)、価値 (*valuta*)、性質 (*qualita*)、量 (*quantita*)、価格 (*prezzo*)、そして整理 (*ordine*) である。最初の2つが特に重要である (25章)。

仕訳帳への記入上最も重要なことは、何が借方で、何が貸方かを見出すことである。すべての取引は、3つの基本的な取引に分類することができる。第1が収入 (*imborsio*) と支出 (*sborsio*) に関する取引である。第2が買入れ (*compra*)、売上げ (*venduta*) そして交換 (*baratta*) に関する取引である。そして、第3が譲渡 (*cession*) に関する取引である (第26章)。さらに、この収入、支出、買入れ、売上げ、交換そして譲渡を15の取引に分類している (第27章)。

第30章以降は、元帳の記入に関連する解説である。元帳において、まず重要な勘定は、

我々の修道院 (Monastero nostro) 勘定である。この勘定は、一般の資本金勘定にあたる。

一般損益勘定の決算は、最も難しいとピエトラは考えた。なぜなら、3つの計算方法を持つ多くの勘定があるからである。第1は売上げによる利益であり、第2は企業の他の部分によって使われた商品 (roba) であり、第3が手許にある商品である (57章)。

食糧貯蔵庫管理系の修道僧は、我々の修道院の規則に従い、修道院の他の長老修道僧の出席のもとに、修道院長へ経営上の勘定書を年4回提出すべきである。しかし、實際上、年4回提出できない場合は、年度末に1回提出すれば十分である (60章)。

61章で作成された報告書によれば、左側に、小麦、諸種の物、小麦粉、ワイン、チーズ、油等の収穫された重量が記入され、右側には、消費されたかまたは売上げられた数量、そして残された数量が記入されている。ここでは、作物の数量のみが記録され、それにあたる金額は記入されていない。

ピエトラは、パチョーリ及びマンゾーニ等の簿記文献を参照して、簿記書を執筆した。しかし、ピエトラはパチョーリやマンゾーニが記述しなかったいくつかの重要項目も、解説の中で論述している。ピエトラは、ビランチオ (bilancio) について記述している (54章、55章、56章)。まずビランチオは、元帳の決算時に、元帳に関連して、元帳とは別に作成される。元帳の残高勘定を集合する方法で作成されるので、残高試算表としての役割を持つ。そして元帳記入上の誤記も発見される。さらに修道院内の財政状態をも明確にするのである。ただし、簿記例題の中では、このビランチオは作成されていない。

次にピエトラの簿記の特徴を記述する。

- (1) ピエトラは、修道院の会計を解説したので、パチョーリやマンゾーニに見られない、修道院独特の用語が見られる。例えば、資本金を我々の修道院という言葉で表している。また、食糧貯蔵庫管理長が重要な役割を、会計上持っている。
- (2) ピエトラは、修道院の農地及び小作地から収穫された作物等を取り扱っている。これらは、パチョーリやマンゾーニには記述されていない。
- (3) 銀行家、商人そして資本主の3冊の元帳と簿記上の相違点について解説した (第3章、第4章)。
- (4) 簿記係に必要な3つの条件として、有能、勤勉そして誠実を挙げている (第10章)。

- (5) 会計帳簿で扱われる商品や作物に採用される長さや重量の単位を、詳しく解説している（第12章）。
- (6) 収穫された作物の収穫分、消費分、売却分、他の部門での消費分そして期末の棚卸分等の金額の測定方法について詳述している。評価価額は、一般価額と時価を採用している。
- (7) 現金、預金、小口現金及びその他の取引について、それぞれ特別の日記帳が必要であることを説明している（第17章）。
- (8) 修道院では、月に1回、日記帳から仕訳帳へ移記されるべきであることを勧めている（第22章）。
- (9) 修道院勘定、すなわち資本金勘定の15の仕訳記入例を解説している（第17章）。
- (10) 資本金を、記帳勘定と我々の修道院勘定の2つに分類して示した。
- (11) 年度末に、修道院長へ提出すべき、1年間の会計諸表の作成義務と形式内容について詳述している。
- (12) 貸付けた土地、耕作した土地、及び土地の取得と贈与等の記帳方法について説明している。
- (13) ビランチオについて詳しく解説している。

### Ⅲ 帳簿組織

ピエトラが作成した修道院の簿記例題は、仕訳帳と元帳の2冊である。解説の中で論じられた日記帳と財産目録は作成されていない。簿記例題の会計期間は、1586年6月1日から1587年5月末日までの1年間である。もっとも、ピエトラは、会計期間の開始日を6月1日のみならず、クリスマスの12月25日、3月1日（＝ヴェネツィア方式）、聖ミカエル祭（9月29日）等をも認めている<sup>25)</sup>。

#### (1) 仕訳帳

仕訳帳は、イタリアの伝統的慣習に従い、左右対照の勘定形式が採用されている。左側・借方を per で、右側・貸方を a で示す。ヴェネツィア方式と同様である。第1の取引は、文房具 (caltaleria) を現金で支払って購入することから始まる。この文房具は、費用として元帳の損益勘定へ転記される。

## (2) 元帳

仕訳帳のすべての勘定は元帳へ転記されている。左側・借方は *dee dare* (= 与えるべし)、右側・借方は *dee havere* (= 持つべし) で統一・表示されている。この方式は、パチョーリ、マンゾーニ、カサノヴァそして、モスケッティ等と同様にヴェネツィア式簿記法に依ったものである。

元帳は、成果 (*Introit*) 勘定と称する開始残高勘定で始まる。この開始残高勘定の勘定科目は、ピエトラの仕訳帳には記入されていない Z 帳簿の勘定科目の残高が振り替えられている。左側の借方には、Z 帳簿の負債諸勘定の残高が、右側の貸方には Z 帳簿の資産諸勘定の残高が記入されている。Z 帳簿とは、この例題作成前に存在した帳簿として設定されている。すなわち、左側の借方には Z 帳簿の負債諸勘定の残高が、右側の貸方には Z 帳簿の資産諸勘定の残高が記入されている。そして、資産合計額から負債合計額を差引いた差額を、資本金として、我々の修道院勘定へ振り替える。元帳の決算は、1 年後の 1587 年 5 月末日に遂行される。そして 60 フォーリオの一般損益 (*Spesa generale e Entrata generale*) 勘定、59 フォーリオの我々の修道院 (= 資本金) 勘定、そして 61 フォーリオの一般成果 (*Esito generale*) 勘定が重要な勘定となる。この成果勘定は、残高勘定と同じ内容を持つ勘定である。したがって一般残高勘定と訳す。

## IV 損益計算

上述したように、ピエトラは、作成した修道院会計の例題の中で、期間損益計算を遂行し、営利組織を前提とする中世修道院の会計の実体を示した。

一般損益勘定の左側・借方には一般費用勘定が、右側・貸方には一般収益勘定が記される。そして損益の差額から純利益が算出される<sup>29)</sup>。一般損益勘定の内容は、修道院独特の極めてユニークな勘定が記入されている。費用勘定としては、チーズ代、油倉庫代、客室代、小麦粉かまど代、消費したワイン代、看護代、靴代、司教座聖堂参事会費、文房具代、床屋代、馬屋代、寄進、聖具室代等である。これらの費用金額は、1 年間にわたって支出された金額である。

費用勘定は、取引発生時点で、費用として認識され、期末にその合計額が損益勘定へ振り替えられたものが多い。ただし、聖具室代のように、貸借の差額を費用として算出した

ものもある。

一般損益勘定の右側・貸方に記された収益勘定の各勘定科目としては、我々農地の小作人の人名勘定、各種地代、水車小屋、永代借地、家屋と商店の家賃、貯蔵庫のワイン、小麦粉、ライ麦、豆、トウモロコシ他等の勘定がある。以上の勘定科目から判断すると、修道院は小作人に農地を貸し、土地、家屋、商店等を他人に貸し、生産したワイン、小麦粉、ライ麦、豆、トウモロコシ等を販売することによって多くの収入を得ていたことは明確となる。さらに会計学上興味深いことは、期末の棚卸高を算出し、売上高－（期首棚卸高＋仕入高－期末棚卸高）＝利益の数式従い、利益を算出している勘定科目も多く見られる。例えば、ワイン貯蔵庫、小麦粉等である。期末棚卸高は、一般残高勘定の借方へ、資産として振り替えられている。そして、上述したように収益合計額 L.27,109.10.3 から、費用合計額 L.21,660.19.10 を差引いた差額 L.5448.10.5 を純利益として算出する。さらに、この純利益の額 L.5448.10.5 を 59 フォーリオの資本金（我々の修道院）勘定の貸方へ振り替える<sup>27)</sup>。資本金（我々の修道院）勘定の貸借差額の L.3744.0.3 は、会計年度末の資本金金額として、一般残高勘定の貸方へ振り替えられる。また、61 フォーリオの一般残高勘定の左側・借方には、元帳の資産の諸勘定の各残高が、右側・貸方には、負債諸勘定の各残高が集められている。そして一般残高勘定の借方・資産総額 L.8481.1.9 から負債総額 L.4737.1.6 を差引いた金額 L.3744.0.3 が、期末資本金額と一致することによって、一般残高勘定の正当性が立証されることとなる。

ピエトラは、修道院を営利組織みなし、修道院内の会計組織を解説し、例題を作成した。会計組織には複式簿記 (Libro Doppio) が採用された<sup>28)</sup>。複式簿記は、日記帳（＝例題では省略）、仕訳帳、元帳の3冊の会計帳簿が必要とされた。そして、仕訳帳と元帳では、1つの取引を借方と貸方の2つに複式記録することが要求された。元帳決算時には、ビランチオ (bilancio) が元帳から作成された。ビランチオは、残高試算表としての役割を果たした。また不動産用、商品用、動産用の3つの財産目録 (Inventario) を作成するため、実施棚卸が遂行された。この複式簿記システムは、ローマ、ヴェネツィア、ジェノヴァのみならず他の重要な都市でも採用されたのである。

## 第1図 ピエトラの決算概略図

(決算) 一般残高勘定 61									
諸資産会計 8,481	諸負債会計 4,737								
<u>8,481</u>	<u>8,481</u>								
<table border="1"> <tr> <td colspan="2">諸資産勘定</td> </tr> <tr> <td>増加合計 ××××</td> <td>減少合計 ××××</td> </tr> <tr> <td><u>××××</u></td> <td><u>××××</u></td> </tr> <tr> <td colspan="2">一般残高 8,481</td> </tr> </table>		諸資産勘定		増加合計 ××××	減少合計 ××××	<u>××××</u>	<u>××××</u>	一般残高 8,481	
諸資産勘定									
増加合計 ××××	減少合計 ××××								
<u>××××</u>	<u>××××</u>								
一般残高 8,481									
<table border="1"> <tr> <td colspan="2">諸負債勘定</td> </tr> <tr> <td>減少合計 ××××</td> <td>増加合計 ××××</td> </tr> <tr> <td><u>××××</u></td> <td><u>××××</u></td> </tr> <tr> <td colspan="2">一般残高 4,737</td> </tr> </table>		諸負債勘定		減少合計 ××××	増加合計 ××××	<u>××××</u>	<u>××××</u>	一般残高 4,737	
諸負債勘定									
減少合計 ××××	増加合計 ××××								
<u>××××</u>	<u>××××</u>								
一般残高 4,737									

資本金 (我々の修道院) 勘定 59	
資本金 1,706	増加合計 422
減少合計 420	純利益 5,448
一般残高 3,744	<u>5,870</u>
<u>5,870</u>	<u>5,870</u>

一般損益勘定 60	
費用合計 21,661	収益合計 27,109
純利益 <u>5,448</u>	
<u>27,109</u>	<u>27,109</u>

\*理解の便宜上、我々の修道院勘定は、資本金勘定に、成果勘定は残高勘定へ置き換えている。

## 第5節 フローリの簿記書

### I 序

ルドリコ・フローリ (Flori, Lodovico) の『例題付家庭的複式簿記の記録方法論』(Trattato del Modo di tenere il Libro Doppio Domestico col suo esemplare) は、1636年にパレルモ (Palermo) で出版された。フローリは、ペルージャ (Perugia) 地方のフラッタ (Fratta) で、1579年に生まれた。ペルージャで哲学、神学そして法律を学んだ後、1610年にイエズス会に修道僧として入会した。そしてシチリア (Sicilia) へ行き、イエズス会のいくつかの修道院を移動した。その後、パレルモに定住し、1636年にパレルモで複式簿記書を執筆・出版した。そして1647年9月24日に没している。

フローリは、自分の簿記書に「家庭的複式簿記」というタイトルをつけた。しかし、フ

ローリは家庭という概念を広く解釈し、修道院もこの中に含めた。したがって、実質的には「修道院の複式簿記」というタイトルをフローリはつけるべきであった。すなわち、フローリは、解説及び例題の中で、修道院を中心とする営利簿記を論述したのである。決して一般家庭内の家系簿記を論じた訳ではない。そしてフローリは、先行の簿記文献であるピエトラの修道院会計を十分に研究し、優れた点を採用し、より高度な段階にまで高める努力を試みた。

このフローリの簿記書に対しては、多くの会計史学者達が絶賛している。例えば、ペラガロは、「フローリの正確な定義、深遠な知識、そして極めて詳細な簿記の原理と組織の解説、それらすべては、彼の簿記を、初期の最高水準の表現にまでもたらししたのである」「我々は、フローリの才能を、他の著者に見出すためには、19世紀まで待たねばならない<sup>29)</sup>。」と記述している。

メリスは、「フローリは、より完成した方法とより優れた形式とより広い範囲で、特に理論面で、新しい研究と新しい解決方法を多く示した」「フローリの論文は、現代の文献にも効果を持ち、適用できるくらい、明確かつ正確な多くの特質を提供すると定義づけられる印象を与える<sup>30)</sup>。」と述べている。

ヤーメイは、「フローリの論説は、いくつかの点で、後世の著者たちによって採用された。しかし、フローリが解説した長所については、フローリに匹敵する著者はいなかった<sup>31)</sup>。」と主張している。

## II 簿記書の構造

フローリの簿記書は、イエズス会の修道僧らしく、まず「最上にして最大なる神」への祈りの言葉をもって始まる。

次いで複式簿記書の先行者たる有名な著者達の名前を挙げる。パチョーリを初めとして、カサノヴァ、マンツォーニ、タリエンテ、モスケッティ、グリソーゴノ、ステヴィン、ピエトラ等である。

フローリの簿記書は、前半の複式簿記の解説と修道院会計を対象とする一連の簿記例題からなる。解説では、複式簿記 (Libro Doppio) の意義について、まず論述する。複式簿記としては、1つの取引を借方 (debit) と貸方 (credit) の2つに分類して、仕訳帳 (giornale)

へ記入する。そして仕訳帳から元帳（＝主要帳簿、Libro Maestro）へ転記される。そして元帳の決算時には、ビランチオ (Bilancio) が作成されるのである。

フローリは、複式簿記は商人のみならず、病院、修道院、国家、家庭のような組織にも採用されるものであると解説する。これはフローリが、複式簿記が広範囲な場所で、会計上応用される可能性のあることを確認していた証である。ペラガロは、「ピエトラとフローリの簿記文献は、商人の範囲を超えて拡大させた<sup>62)</sup>。」と述べている。

フローリの複式簿記の解説は、3部46章からなる。12章からなる第1部は、主として仕訳帳と元帳への記録方法について論述する。26章からなる第2部は、主として修道院における財政状態を確認するためのビランチオ作成の意義、作成方法、内容他等について解説する。8章からなる第3部では、修道院における会計の習慣と期間、帳簿記入の順序、年度中の収入と支出の確認他等について論述する。

フローリは、解説の第1部第1章で仕訳帳と元帳について詳述する。すべての取引は仕訳帳に記入されるが、仕訳帳は、「元帳の仕訳帳」と呼ばれるように、元帳へ記入するための帳簿なのである。元帳は、主要簿 (Libro Maestro) とも呼ばれるように、企業に発生したすべての取引が記入される総括的な最も重要な帳簿である。仕訳帳は、元帳にとって必要な帳簿である。ただし、元帳は仕訳帳がなくても作成できるのである<sup>63)</sup>。フローリは、ピエトラの提案に従い、元帳を3つの種類に分類する。第1が銀行家の元帳、第2が商人の元帳、第3が修道院（家庭、貴族を含む）の元帳である。フローリは、資産評価については、ピエトラと同様に時価以下主義を提案している。「その時の資産の価値は、その年に多分価値があるであろうと期待される価値よりも低ければ、それを良い価値と見なそう<sup>64)</sup>。」と記している。

第4章で、仕訳帳に記録するうえで、重要な2つの必要条件について解説している。

第1の必要条件は、4つの項目であり、(1) 借方 (Debitor) (2) 貸方 (Creditore) (3) 金額 (4) 取引発生理由等である。第2の必要条件は、5つの項目であり、(1) 時 (Tempo) (2) 数量 (Quantita) (3) 性質 (Qualita) (4) 価格 (Prezzo) (5) 整理 (Ordine) 等である。時とは、取引発生時の年月日である。数量は、取引された商品の数 (Numero)、重量 (Peso)、通貨の数量等である。性質とは、その商品がイタリア産かスペイン産か、その商品の大きさ及び強度等である。価格とは、最終的に採用される通貨の名称である。整理とは1つの

取引を順序よく記入することである。まず、借方の勘定名を、次いで貸方の勘定名を、そして、数量、性質、価格の順で記録するのである。

第5章でフローリは、取引を3つの基本的形態に分類している<sup>35)</sup>。第1が現金取引、第2が信用取引、第3が銀行取引である。現金取引とは、現金の支払いと受取のある取引である。信用取引は掛による売買の取引である。銀行取引は為替、手形等による取引である。

第6章で、フローリは諸口の形式について解説している。勘定科目が2つ以上ある場合は、諸口 (alli Appresso) という用語で2つ以上の科目を代表させるのである<sup>36)</sup>。

第2部第4章で、フローリは、元帳におけるすべての勘定を4つの種類に分類している。第1が資産勘定、第2が名目勘定、第3が商品勘定、第4が債権者・債務者勘定 (= 残高勘定、一般損益勘定、資本金勘定を含む) である<sup>37)</sup>。

ペラガロは、この分類方法について、「フローリは、勘定を広く、組織的に完全に分類した最初の著者である。」と述べている<sup>38)</sup>。

第2部第7章で、フローリは、未収収益についても論術している。すなわち、「収益が発生したが、未だ受取りがなされていない果実 (= 収益) があるならば、この勘定で記録すべきである<sup>39)</sup>。」と記述している。これは、フローリが、収益について発生主義及び経過勘定の概念を持っていたことになる。これについて、バリオラは、「フローリは、現在、我々が見積もり収益と呼ぶ考えを論述した最初の著者である<sup>40)</sup>。」と記述している。また、第2部第10章で、フローリは、未解決勘定 (Conti pendenti) について解説している。この未解決勘定とは、取引の内容が明確ではないので、仮の勘定として記録しておくもので、後で明らかになった時に、真の勘定へ振替える場合に採用される勘定と説明している<sup>41)</sup>。この未解決勘定を、正式に解説したのはフローリが、イタリア会計史上最初の著者と思われる。そしてフローリは、日記帳 (Nota または Memoriale) について説明している。各取引は、まず日記帳へ記入され、時々、仕訳帳へ移記されるのである<sup>42)</sup>。

この日記帳は、コトルリ、パチョーリ、マンゾーニ等も解説した重要な帳簿である。すなわち、フローリも解説の上では日記帳、仕訳帳、元帳の三帳簿制を論述した。しかし、フローリは、ピエトラと同様に、例題では日記帳を削除したのである。

第2部13章において、フローリは、元帳決算について、資本金 (= 我々の会) 勘定、

一般損益勘定、一般残高勘定について解説している。一般損益勘定の損益の差額を純利益として資本金勘定へ振替える。そして資本金勘定の貸借差額を一般残高勘定へ振替えるのである。そして一般残高勘定から貸借対照表(=元帳の真のビランチオ)と損益計算書(=ビランチオ作成のための手本)が作成される。すなわち、フローリは、ビランチオと称して貸借対照表と損益計算書の2つの表を元帳勘定とは別に解説したことになる<sup>43</sup>。詳しくは後述する。

フローリは、修道院会計において、年度末の財政状態と1年分の損益計算を修道院院長に提出すべきことを論述している。フローリは、毎年、連続して同じ勘定を採用し、報告する場合は、同じ会計方法で記録しなければならないと解説している。この事は、フローリが現代の継続性の原則を述べたことになる<sup>44</sup>。

### Ⅲ 帳簿組織

フローリは、ピエトラと同様に、簿記例題で作成した帳簿は、仕訳帳(Giornale)と元帳(Libro Maestro)の2冊である。日記帳と財産目録については、解説したが、例題には加えなかった。例題の会計期間は、1633年1月1日から1633年12月31日までの1年間である。イタリアでパチョーリ以来定着しつつあったワン・イヤー・ルールを説明したことになる。

#### (1) 仕訳帳

仕訳帳は、伝統的複式簿記に従い、左右対照の勘定形式によっている。貸借用語は、ピエトラが示した借方を per そして貸方を A とするヴェネツィア方式は採用していない。借方の用語は省略し、貸方は al または alla そして a の三種類の用語を採用した。例えば「我々の会《(Collegio nostro) = 資本金》//al (貸方) アンドレア・デル・ソーレ」という形式で示している。

仕訳帳に作成された一連の取引は、(借方=省略) 我々の会 (=資本金) 勘定 // 貸方人名勘定で始まり、次に(借方=省略) 人名勘定 // 貸方 我々の会 (=資本金) と続く。我々の会は、ピエトラの我々の修道院(Monestro nostro) 勘定と同様に、資本金勘定である。

## (2) 元帳

元帳には、まず元帳勘定の目録が作成されている。そこには、上述の資本金勘定たる我々の会勘定、現金勘定、人名勘定の他、小麦穀物倉庫、小麦粉、ワイン貯蔵庫、教会の工場、水車小屋、室の備品、馬支出、油支出、庭、遺贈と寄付、葡萄畑等のような修道院独特の勘定科目が示されている。勘定科目の内容からも、修道院の営業活動の一端が見てとれる。

左頁・借方は dare (= 与える)、右頁・貸方は Havere (= 持つ) で統一・表示されている。

元帳の第1フォーリオには、資本金勘定が記入されている。この内容は、仕訳帳の第1フォーリオ、第2フォーリオの左右両頁及び第3フォーリオ左頁から転記されたものである。フローリは、パチョーリが解説した開始財産目録は作成しなかった。しかし、仕訳帳の中で開始時の財産内容を取引項目として記入した。そしてこの勘定科目を1フォーリオの資本金勘定へ転記したのである。その結果として、貸借の差額として開始時の資本金 L.2603.18.6 を算出し、この金額を2フォーリオの資本金勘定へ振り替えているのである<sup>(45)</sup>。解説の中で、フローリはビランチオについて詳細に述べている。年度末の元帳決算に際しては、元帳締切りのためにビランチオが必要なのである。ビランチオは、元帳の左右貸借残高の一致による元帳の正当性を示すための重要な残高表としての役割を果たすのである。すなわち、ビランチオは、残高試算表としても重要な表なのである。そしてフローリは、例題の中では、後述するように2つのビランチオを作成している。第1のビランチオは、元帳の結果 (Esito) または真のビランチオ (Vero Bilancio) と記している。これは、元帳の一般残高勘定から作成されたものである。この表は、左側の借方には諸資産が、右側の貸方には諸負債と資本金が示されている。現代の貸借対照表に相当するものである。第2のビランチオは、損益勘定から作成されたものである。左側の借方には費用と支出、右側の貸方には収益が示されている。現代の損益計算書に相当する。貸借対照表の資本金額に含まれた純利益と損益計算書に示された純利益の金額 L.1325.25.2 は一致している。

イタリアにおいて、会計学文献史上、このような2つの決算書を、正式に作成した著者は、フローリ以前には見当たらない。したがって、フローリは、イタリアにおいて2つのビランチオとして、貸借対照表と損益計算書を最初に論述・作成した著者と言えよう。すなわち、フローリは、例題の上では、ビランチオを単なる残高試算表としてではなく、独

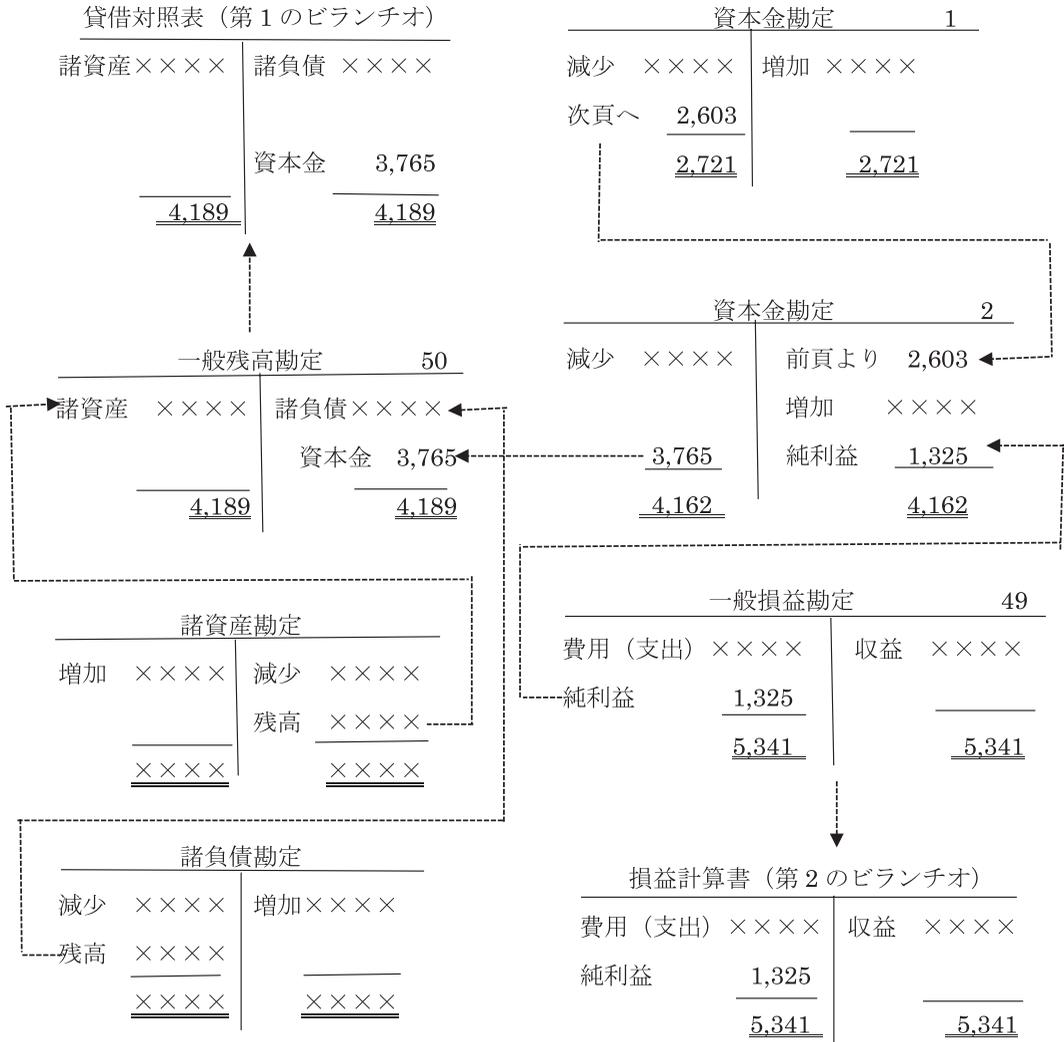
立した特別の表として考えたのである。

#### IV決算と損益計算

フローリは、ピエトラと同様に、修道院を営利組織とみなし、複式簿記を詳述した。フローリは、例題の修道院の会計期間を1月1日から12月31日の1年間を会計期間とした。この期間をワン・イヤー・ルールとする方法は、フローリがイタリアでは初めてと思われる。なぜなら、フローリ以前のイタリアでは、マンツォーニ、カサノヴァそしてモスケッティ等が、3月初日から2月末日という会計期間を採用し、ピエトラは6月1日から5月末日という1年間の会計期間を示したからである。なお、ドイツでは、この1月1日から12月31日の1年間を採用した簿記文献では、ザルトリウム（1592年）、ゲッセンス（1594年）がいる。また、オランダではステヴィン（1602年）がいる。

前述したようにフローリは、決算にあたり、一般損益勘定と一般残高勘定を設けた。そして、収益及び費用勘定は、一般損益勘定へ振り替えた。また、諸資産、諸負債勘定は一般残高勘定へ振り替えた。さらに、一般損益勘定の貸借差額を、純利益として資本金勘定へ振り替えている。これらの決算振替を含めたすべての元帳の振替記入は、仕訳帳記入を経由して行われる。まさに、フローリは、大陸式決算を示したのである。そして、前述したように一般損益勘定から損益計算書を、一般残高勘定から貸借対照表を作成したのである<sup>46)</sup>。

第2図 フローリの決算概略図



第3図 パチョーリ簿記論と修道院簿記との比較

	パチョーリ		ピエトラ	フローリ	
年数	1494年		1586年	1636年	
帰属修道会名	フランシスコ修道会 コンヴェントゥアル派		ベネディクト修道会	イエズス修道会	
会計の対象	コンパニア（組合）他		修道院	修道院	
会計帳簿	日記帳、仕訳帳 元帳		日記帳、仕訳帳 元帳	日記帳、仕訳帳 元帳	
決算表	ビランチオ （残高試算表）		ビランチオ （残高試算表）	ビランチオ（貸借対照 表、損益計算書）	
財産目録	有		有	有	
資産評価	時価・高価主義		時価と一般価格 比較低価主義	時価と一般価格 比較低価主義	
貸借用語	仕訳帳	Per（借）、A（貸）		Per（借）//a（貸）	（借）//al,alla（貸）
	元帳	借方	deve dar	dee dare	dare
		貸方	deve aver	dee havere	Havere
勘定科目	現金	有		有	有
	商品名	有		有	有
	資本金	有 (cavedale)		有（我々の修道院）	有（我々の会）
	残高	有（ビランチオ）		有	有
	損益	有		有	有
	損益勘定の振替	損益→資本金		損益→資本金	損益→資本金
会計期間	(ヴェネツィア) 3月1日→2月28日  (トスカーナ) 3月25日→3月24日 (教会) 12月25日 →12月24日 (1年間)		6月1日→5月末日 (教会) 12月25日→12月24日 3月1日→2月 末日 (1年間)	1月1日→12月31日 (1年間)	
損益計算	商品名別、旅商別  定期的期間損益計算		農場別、小作人別 家畜別、商人名別 定期的期間 損益計算	農場別、倉庫別 家畜別、商品名別 定期的期間 損益計算	

## 第6節 あとがき

一般に、修道院とは、公認されるキリスト教カトリックの信仰を有する修道士や修道女が一定の戒律のもとに共同生活を営む場所と定義される。そして非営利組織の宗教団体と考えられている。しかし、必ずしもそうではなかった。営利組織として活動した中世修道院が存在したことは事実であった。その実体は、修道会及び修派により、また時代により異なっていた。例えば、厳しい戒律を生み出した中世のベネディクト会でさえ、広大な土地や財産を有し、その土地の領主となり、広範囲な経済活動を遂行した時があった。その際は、戒律についても、必ずしも厳しく守らなかったのである。また、シトー会の修道院は、グランギアという特別な拡大な土地を所有した。そこでは、農業のみならず、牧畜業、果実業、羊毛製造業等を営んだ。そして、中世の封建的支配権を有する修道院として出現した。

小さき兄弟会としてスタートした清貧を重視したフランシスコ修道会は、修道僧の所有権をも否定するという戒律を重視した。しかし、フランシスコ会から分離したコンヴェントゥアル派フランシスコ会では、所有権、財産権を認め、富を有する修道院のみならず、修道僧も現れた。

清貧、貞潔の誓いとともに生まれたイエズス会も、後に世界への伝導のみならず、多くの大学を設立・運営した。そして修道僧達は大学、学生の教育のために献身的な活動を行った。その後、その大学の卒業生達は、各国の経済発展のために活躍した。さらに、修道会もそれを支持した。

歴史上、各修道院及び修派が、世界各地で、一時的また部分的とはいえ、経済活動を果たしたことは事実である。そこには、営利組織としての修道院の管理上役立つ会計組織の存在を十分認めることができる。

上述したように、15世紀末から17世紀中頃にかけてのイタリアで、3人の修道僧が複式簿記文献を出版した。フランシスコ会コンヴェントゥアル派のパチョーリとベネディクト会のピエトラとイエズス会のフローリである。

パチョーリは、修道僧であると同時に、当時有名な数学者であった。パチョーリは1494年にヴェネツィアで『数学全書』を出版し、その中で簿記論を解説した。パチョー

りはこの簿記論をヴェネツィア式簿記と称した。この簿記論は、主として、当時のイタリア中の商人達が採用していたコンパニア (compagnie) と呼ばれる組合または会社組織を対象として論述された。

ヤーメイの見解によれば、パチョーリの複式簿記習得の場所は、ヴェネツィア商人の家に滞在中のみならず、修道院居住中にもあったと言われる<sup>47)</sup>。

パチョーリは、フランチェスコ会の修道士として、イタリアの各都市に滞在中、各地の修道院に居住したことも十分考えられる。そして、パチョーリは、修道院に存在した複式簿記を学ぶ機会が十分あったと思われる。さらに、パチョーリ簿記論は、多くの言語に訳され、世界各国へ拡がったのである<sup>48)</sup>。

ベネディクト会の修道僧ピエトラは、1586年にマントヴァで複式簿記文献を出版した。またイエズス会の修道僧フローリは、1636年にパレルモで簿記文献を公刊した。ピエトラもフローリも、修道院を営利組織とみなした。そして修道院会計を中心とする複式簿記文献を完成させた。ピエトラは、修道院経営に必要な会計手続きと複式簿記理論を解説し、さらに修道院をモデルとする簿記例題を作成した。解説では、パチョーリ簿記論に従い、財産目録、日記帳、仕訳帳、元帳、ビランチオという帳簿組織を基礎に修道院独特の会計管理上必要な簿記理論と簿記技術を詳述した。しかし、簿記例題では、仕訳帳と元帳の2冊を主要簿として採用した。そして簿記例題の内容は、イタリアの修道院をモデルとして、実際の記録に基づいた形式の内容となっている。

フローリは、ピエトラの簿記文献に依存し、ピエトラと同様に修道院会計を中心とする複式簿記論を詳述し、シチリアの修道院をモデルとする簿記例題を作成した。複式簿記の解説では、日記帳、仕訳帳、元帳そしてビランチオについて詳述した。また簿記例題については、仕訳帳と元帳の2冊の主要簿の他に2つのビランチオである貸借対照表と損益計算書を作成した。

ピエトラとフローリの簿記例題は、共に修道院をモデルとしているので極めて類似した多くの勘定科目が見られる。

ピエトラの簿記文献を参照して、簿記論を詳述したフローリは、ピエトラとは違った多くの点について改良を加え、簿記組織の向上に貢献した。

第1に、フローリはピエトラが示さなかった2つのビランチオとして貸借対照表と損益

計算書を作成した。

第2に、修道院の固定資産と動産の性格について、ピエトラは説明しなかったが、フローリは詳細に解説した。固定資産は、安定しており永久的資産であるが、動産とは、移動可能であり、変動的資産であると説明している。

第3に、フローリは、ピエトラが示さなかった諸口を採用した。

第4に、フローリは、ピエトラが採用しなかった未解決勘定について解説した。

上述したように、13世紀から16世紀にかけての修道会の中には、営利組織として活動した修道院があった。そしてこれらの修道院には、会計係の修道僧が存在し、定期的に会計報告を修道院長や修道院会議で遂行した。これらの会計報告書を厳格に監査する修道僧も存在した。しかも、この修道院会計の中には、複式簿記を基礎とする簿記方式の存在があった。複式簿記は、修道院管理のためにも重要な役割を果たしたことを認識すべきである。

## (注)

- (1) 佐藤彰一『禁欲のヨーロッパ修道院の起源』中公新書2253、中央公論新社、2014年2月25日、1-6頁。
- (2) 土岐健治『死海写本一最古の聖書を読む』講談社学術文庫、講談社、2018年8月1日、80-82頁。
- (3) 平伊佐雄『12世紀から14世紀におけるドイツの修道院の家政について』The Pacioli Society Japan, No.19, 2005.08, 2-10頁を参照。
- (4) 佐藤彰一、前掲書、6頁。
- (5) この修道院の分類については、P. デインツェルバッハー・J.L. ホッグ編、朝倉文市監訳『修道院文化史事典』P. Dinzeltbacher und J.L. Hogg, Kulturgeschichte der Christlichen Orden in Einzeldarstellungen, Stuttgart, 1997, 八坂書房、2014年10月25日、512-513頁を参照。
- (6) P. デインツェルバッハー・J.L. ホッグ編、前掲書105頁。
- (7) 平伊佐雄、前掲書、6頁。
- (8) P. デインツェルバッハー・J.L. ホッグ編、前掲書、155-156頁。
- (9) P. デインツェルバッハー・J.L. ホッグ編、前掲書、513頁。
- (10) フランソワ・トレモリエール、カトリーヌ・リシ編著『ラルース、世界史人物百科』I 古代—中世、樺山紘一監修、原書房、2004年6月10日、335-340頁。フランシスコ会については、伊能哲大稿『フランチェスコの『無所有』』、The pacioli Society Japan, No.34, 2017.08を参照。
- (11) 拙著『イタリア簿記史論』森山書店、1988年、174頁。
- (12) Taylor, Emmett, No Royal Rood, North Carolina, 1942, p.111.
- (13) P. デインツェルバッハー・J.L. ホッグ編、前掲書、444頁。
- (14) P. デインツェルバッハー・J.L. ホッグ編、前掲書、468-487頁。

- (15) Eco di Umberto, *Il Nome della Rosa*, Bompiani, 1980.
- (16) Eco, op.cit., p.19. In principio era il Verbo e il Verbo era presso Dio, e il Verbo era dio.
- (17) Eco, op.cit., pp.29-30. 河島英昭訳『薔薇の名前』東京創元社、1990年1月25日、上巻、36-37頁。
- (18) Eco, op.cit., pp.339-352. 河島英昭訳、下巻128-149頁。
- (19) Melis, Federigo, *Storia Ragioneria*, Bologna, 1950, p.666.
- (20) Fogo, J.R., "A History of Book-keeping" in R. Brown ed. *A History of Accounting and Accountants*, London, 1905, p.135.
- (21) Woolf, A.H. *A Short History of Accountants and Accountancy*, London, 1912, p.123. 拙訳「ウルフ会計史」130頁。
- (22) Melis, Federigo, op.cit., p.664-667.
- (23) Bywater and Yamey, *Historic Accounting Literature, A Companion guide* London, 1982, p.61.
- (24) Pietra Don Angelo, *Indirizzo de gli economi*, Mantova, MDLXXX VI, pp.1-22. 拙著『複式簿記発達史論』大東文化大学経営研究所、研究叢書25, 2007.3.161-169頁。
- (25) Pietra, op.cit., fo.4. 拙著『複式簿記発達史論』169頁。
- (26) Pietra, op.cit., fo.60.
- (27) Pietra, op.cit., fo.59-61.
- (28) Pietra, op.cit., fo.2.
- (29) Peragallo, Edward, *Origin and Evolution of Double Entry Bookkeeping*, New York, 1938, p.89.
- (30) Melis, Federigo, op.cit., pp.682-683.
- (31) Bywater and Yamey, op.cit., p.102.
- (32) Peragallo, op.cit., p.83.
- (33) Flori, Lodovico, *Trattato del modo di tenere il Libro Doppio*, Palermo, 1636, p.6. 拙著『複式簿記発達史論』184頁。
- (34) Flori, op.cit., pp.11-12. 拙著、前掲書、185頁。
- (35) Flori, op.cit., pp.16-20.
- (36) Flori, op.cit., p.22.
- (37) Flori, op.cit., p.49-50.
- (38) Peragallo, op.cit., p.88.
- (39) Flori, op.cit., p.56.
- (40) Bariola, Plinio, *Storia della Ragioneria Italiana*, Milano, 1897, p.411.
- (41) Flori, op.cit., p.70.
- (42) Flori, op.cit., p.92.
- (43) Flori, op.cit., pp.44-45.
- (44) Flori, op.cit., p.116.
- (45) Flori, op.cit., fo.2.
- (46) Flori, op.cit., fo.49-50.
- (47) Yamey, Basil, Luca Pacioli *Trattato di Partita Doppia*, Venezia, 1494, p.21.
- (48) 「パチョーリ簿記論」については、次の文献を参照されたい。拙著『イタリア簿記史論』森山書店、1988年、143-254頁。拙稿「『パチョーリ簿記論』の新展開」『現代経済社会の諸問題』学文社、2018年3月、471-497頁。