

中世英国荘園のチャージ・デイスチャージ会計組織に関する一考察

片岡泰彦

第1節 まえがき

英国を代表する会計史学者ヤーメイ (Yamey) は、1500年から1900年にかけてのイギリスの財務会計の歴史を3つのセクション (3セクション説または3時代区分説と呼ぶ) に分類している⁽¹⁾。

第1のセクションは、複式簿記を基礎としない中世イギリス荘園会計であるチャージ・デイスチャージ会計 (charge and discharge accounting) の時代である。この時代の会計目的は、包括的な個々の財産目録の報告ではなく、多様なタイプの会計記録にあると記している。

第2のセクションは、16世紀、17世紀、18世紀そして19世紀前半という長期間にわたる複式簿記導入と応用の時代である。この複式簿記のシステムについては、まず2つの史料からの考察が必要となる。第1は、複式簿記導入の時代に出版された複式簿記文献を対象とするものである。第2は、この時代に記録された現存する会計帳簿を対象とする。

第3のセクションは、株式会社 (ジョイント・ストック・カンパニー = joint stock company) の出現によって、財務会計が大きく発展した時代である。19世紀後半に現れた株式会社は、会計原則と会計慣習の決定に支配的役割を果たした。歴史上の研究によれば、株式会社は、特に利益計算に関する会計実務の変化に大きな影響を与えたと記している⁽²⁾。

さらに、著名な会計史学者エドワーズ (Edwards) は、著書『財務会計の歴史』の中で、古代オリエントに始まり、20世紀に至るまでの財務会計の発達史を、21章にわたって展開する。特に、第4章の中でチャージ・デイスチャージ会計について詳細な考察を遂行する⁽³⁾。エドワーズは、中世の封建社会の中から生まれた荘園制度を観察し、この荘園制度で採用されたチャージ・デイスチャージ会計の組織を検討する。次いで、13-14世紀イタリアの都市国家で発生した複式簿記が、16世紀以後、イギリスで採用され、広く普及し

た経緯を論述する。複式簿記の有効性、合理性、そして有利性は确实なものであったとする。しかし、複式簿記が、英国の各企業で定着していった状況にもかかわらず、チャージ・デイスチャージ会計は、約 1800 年代まで採用され続けたのである。エドワーズは、それをチャージ・デイスチャージ会計と複式簿記の対立 (Charge and Discharge vs. Double Entry Bookkeeping) と捉えている⁽⁴⁾。エドワーズの学説は、必ずしもヤーメイの学説とは同様ではない。しかし多くの類似点を有する。

本稿では、ヤーメイの提唱した中世英国荘園の会計システムであるチャージ・デイスチャージ会計の時代、複式簿記の時代、株式会社制定に伴う財務会計の時代の外観について、まず解説する。そしてチャージ・デイスチャージ会計の発生の基礎となったイギリスの荘園制度とその会計組織の歴史について、主としてウルフの説に依拠し、解説する。さらに荘園会計の会計システムとなったチャージ・デイスチャージ会計の意義について論述する。また、チャージ・デイスチャージ会計の理論のみならず、実際の概要を知るために、チャットフィールド (Chattfield)、エドワーズ、ノーク (Noke)、モンテージ (Monteage) 等が考察したチャージ・デイスチャージ会計報告書のモデルを示す。さらに 14-15 世紀にかけて実存したタルボット (Talbot) 家の実際の会計帳簿を検証する。またボインズとエドワーズ (Boyns and Edowards) の論説に従い、17-18 世紀のイギリス簿記文献史上、複式簿記とチャージ・デイスチャージ会計に関する簿記文献が並列して出版されていた事実を解説する。

さらに、Lamarchand の論文に基づき、17-18 世紀の多くのフランス企業において複式簿記とチャージ・デイスチャージ会計の 2 つのシステムが、実際に採用されていた事実を明確にする。

第 2 節 イギリスにおける財務会計の 3 時代区分説

I チャージ・デイスチャージ会計の時代

第 1 の複式簿記を基礎としない会計の時代は、中世イギリス荘園から発生したチャージ・デイスチャージ会計の時代である。この会計システムの発生は、荘園領主が代理人に依頼した荘園を主とする財産の管理実行上の記録の正当性を証明することに目的があった。

チャージ (charge) とは、責任引受、責任賦課、責任負荷の意味である。そしてデイス

チャージ (discharge) とは、責任解除、責任解放の意味である。すなわち、チャージ・デイスチャージとは、荘園において領主から経営管理を依頼された荘園の役人達が、その責任を引受け、その責任の遂行によって責任を解除されることを意味する⁽⁵⁾。

この領主と代理人の関係は、古代ローマ時代の代理人簿記に起源を持つものとも言われる⁽⁶⁾。古代ローマの貴族達は、優秀な奴隷を使って商売をさせ、会計帳簿に商売の内容を記録・報告させたのである。商売及び会計上の才能を有する奴隷は、主人のため商売に従事し、取引の内容を会計帳簿に記録した。会計帳簿では主人勘定と現金勘定が重要な勘定となった。貴族=主人と代理人として仕事に従事した奴隷との関係は、債権者と債務者との関係に発展し、複式簿記の発生を見たとする説がある。主人と代理人との間の金銭関係を明確にする簿記組織を代理人簿記 (agency bookkeeping) という。

この古代ローマの代理人簿記を、複式簿記の起源とする説は、ステヴィン (=サイモン・スティーヴン)、ニープル、カンテウ、カツツ、マリイ、リトルトン、ヤーメイ、ペラガロ、ギルマン、チャットフィールド、エドワーズ、江村教授、久野教授、岸教授そして筆者等によって論述され、支持もされてきた⁽⁷⁾。

また、この代理人簿記が、中世イギリスのチャージ・デイスチャージ会計の起源とも関係を有するという説が存在する。

ヤーメイは、「古代ローマ (古代ギリシャを含む) の会計の全目的は、損益の測定ではなく、資産の取得と金銭の出納に関する正確な記録の保持、不正または怠惰による損失を明確にすることにあつた⁽⁸⁾。」と主張する。そして、中世イギリスで記録されたチャージ・デイスチャージ会計の目的は、損益計算ではなく金銭と財産の収入と支出の増減を記録することにあつた。さらに、重要なことは、領主が代理人の正直さと信頼性を確認することにあつた。したがって、この古代ローマ会計の代理人簿記は、12世紀にイングランドのローヤル・エクスケッカー (royal exchequer) で発展したチャージ・デイスチャージ会計システムに共通性を持つものとするのである。すなわち、古代ローマの代理人簿記と中世イングランドのチャージ・デイスチャージ会計の関連性を肯定するのである。

チャージ・デイスチャージ会計は、荘園を中心とした不動産会計 (estate accounts) の中に見られた。この不動産会計は、金銭の受取と支払及び家畜や穀物を含む財産の受取と売却等の記録から構成されていた。

チャージ・デイスチャージ会計は、農業会計のみならず農業以外の会計にも適用された⁽⁹⁾。ヤーメイによると、チャージ・デイスチャージ会計のシステムは、本来、荘園会計における役人達の責任 (liability) を判定するために作成された。すなわち、荘園における財産の管理と監査が重要視された。しかし、エドワード1世 (Edward I, 1272-1307年) の時代には、財産の管理と同様に経済活動の利益性 (profitability) の計算が要求れた。したがってチャージ・デイスチャージ会計は、財産の管理と監査を目的として作成されたが、経済活動の利益性を無視したものではなかったとも言われる。そしてエドワーズは、荘園会計における「企業責任」(アカウントビリティ = Accountability) の重要性を説く⁽¹⁰⁾。

財産を所有する人 (領主) は、主人 (principal) である。そして財産の管理を委任されている人は代理人 (agent) である。代理人は、主人のために、正直に会計報告をする義務を負う。この会計報告は第三者によって監査される。中世イギリスの荘園では、領主から管理上の責任を委任されたステュワード (steward= 家令) またはバイリッフ (bailiff= 執事) が会計記録に責任を持っていたとする。そして監査人によって監査された。荘園管理者であるステュワードまたはバイリッフが領主に対して負った会計上の責任を「会計責任」と称する⁽¹¹⁾。

II 複式簿記の時代

第2のセクションは、16世紀から19世紀前半にかけて、複式簿記という最も重要な機能を有したシステムの出現と採用の時代である。まず、複式簿記は、古代または中世のイタリアで発生をみた。この複式簿記は、2つの方法によって、イタリアからイギリスへ導入された。第1の方法は、簿記文献によってである。第2の方法は、イタリアとイギリスの商人間の交流を通して伝えられた。これは現存する会計帳簿によって明確となる。第1の複式簿記の文献は、1543年にヒュー・オールド・カースル (Hugh Oldcastle) によって出版された簿記文献である。この文献は、1494年にイタリアのヴェネツィアで出版されたパチョーリ簿記論を基礎としている。しかし、この文献は、現存しない「幻の書」と言われている。オールド・カースルの文献の内容は、1588年に出版されたジョン・メリス (John Mellis) の簿記書「簡単な手引」(A Brief Instruction) からのみ知ることができる⁽¹²⁾。

ヤン・インピン・クリストッフエルス (Jan Ympyn Christoffels) の英語による複式簿記書『有名なそして極めて卓越した著書』(A notable and excellent worke) が 1547 年にロンドンで刊行された。ただし、インピンはイギリス人ではなくオランダ人であった¹³⁾。

ジェーム・ピール (James Peele) の簿記書『完全な計算記録の方法と様式』(The maner and fourme how to kepe a perfect reconyng, 1553 年) は、イギリス人によって英語で書かれた最初にイギリスで出版された複式簿記文献である。解説では、パチョーリが論述した財産目録、日記帳、仕訳帳、元帳の三帳簿制の説明がなされている。例題では、現金、人名、商品名、損益、資本金、残高等の勘定科目が採用されている。例題に示された会計期間は 1553 年 5 月から 1554 年 5 月までの 1 年間である。

イギリスにおける、イギリス人による「パチョーリ簿記論」の紹介は、ピールによって完遂されたことになる¹⁴⁾。そして、ウェディングトン (Wedington, 1567 年)、ニコラス・ペトリ (Nicolaus Petri, 1596 年)、ジョン・カーペンター (John Carpenter, 1632 年)、リチャード・ダフォルネ (Richard Dafforne, 1635 年) 他等「パチョーリ簿記論」を基礎とする多くの複式簿記文献が続々と出版されていくのである¹⁵⁾。

ヤーメイ他等の調査によると、1543 年から 1800 年にかけて、英国では 90 冊以上の簿記文献が出版されている¹⁶⁾。ヤーメイは、イギリスにおける最初の複式簿記による会計帳簿は、トーマス・グresham (Thomas Gresham) の仕訳帳 (1546-1552 年) であることを指摘する¹⁷⁾。グresham 以前のトーマス・ホーウェル (Thomas Howell) の元帳 (1522-1528 年)、ジョン・ジョンソン (John Johnson) の元帳 (1534-1538 年)、ジョン・スミス (John Smythe) の元帳 (1538-1550 年) 等は不完全な複式簿記であることを主張する。アメリカの会計史学者ウインジャム (Winjum) も同様な意見を持つ¹⁸⁾。さらに以下に続く会計帳簿は、複式簿記によって記録されている。

トーマス・ローレンス (Tomas Laurence) の仕訳帳 (1565-1566 年) と 2 冊の元帳 1 (1565-1569 年)、2 (1573-1581 年)、ウイリアム・カーレイ (William Calley) の元帳 (1600-1606 年)、ウイリアム・ホスキンス (William Hoskins) の仕訳帳 A と元帳 (1655-1667 年)、ジョン・バンクス (John Banks) の 6 冊の仕訳帳と元帳 B, C, D (1657-1699 年)、ロバート・クレイトンとジョン・モリス (Robert Clayton, John Morris) の 4 巻からなる元帳 (1669-1680 年)、ダットリー・ノース (Dudly North) の元帳 (1680-1703 年)、チャールス・

ピーアス (Chales Peers) の仕訳帳 A (1689-1695 年)、リチャード・デゥ・カーネ (Richard Du Cane) とピーター・デゥ・カーネ (Peter Du Cane) の仕訳帳と元帳と残高表等である¹⁹⁾。

上述の内容の概観を第 1 図に示す。

第 1 図 16-18 世紀イギリスの会計帳簿

| 帳簿の名称 | 年代 | 保管場所 | 内容 |
|------------------------|---|-----------------------------------|---|
| トーマス・ホーウエルの元帳 | 1522-1528 年 | ドレーパース・カンパニー、ロンドン | ベアラムの表紙。1-97 フォーリオ。縦 41cm、横 28cm、厚さ 5.5cm。損益勘定、資本金勘定無し。不完全複式簿記。 |
| ジョン・ジョンソンの元帳 | 1534-1538 年 | パブリック・レコード・オフィス、ステート・ペーパーズ、ロンドン | 3 冊の分厚い記録簿。損傷酷く判読に難あり。損益勘定、資本金勘定無し、不完全複式簿記。 |
| ジョン・スミスの元帳 | 1538-1550 年 | ブリストル古文書館、ブリストル | 全体的損益勘定及び資本金勘定の概念無し。不完全複式簿記。 |
| トーマス・グレシャムの仕訳帳 | 1546-1552 年 | マーサーズ・カンパニー、ロンドン | 皮の表紙。縦 = 32.8cm、横 = 28.5cm、厚さ = 5cm。複式簿記。 |
| トーマス・ローレンスの仕訳帳と 2 冊の元帳 | 仕訳帳 = 1565-1566 年 元帳 1 = 1565-1569 年 元帳 2 = 1573-1581 年 | パブリック・レコード・オフィス、エクステッカー会計、ロンドン | 羊皮紙の表紙。縦 = 32cm、横 = 22cm、厚さ = 2.5cm。元帳 2 のみ複式簿記。 |
| ウィリアム・カーレイの元帳 | 1600-1606 年 | Burderop Park, Swindin, Wiltshire | 1-400 フォーリオ。複式簿記。 |
| ウィリアム・ホスキンスの仕訳帳 A と元帳 | 1655-1667 年 | ロンドン大学、ゴールドスミス図書館 | 羊皮紙の表紙。縦 44cm、横 28cm、厚さ 3cm。仕訳帳と元帳が 1 冊に綴じられた部厚い帳簿。複式簿記。 |
| ジョン・バンクスの仕訳帳と元帳 | 1657-1700 年 | ケント古文書館、メンドストーン | 6 冊の会計帳簿。仕訳帳と元帳が 1 冊ずつ対に綴じられている。No.B= 仕訳帳と元帳 (1657-1672 年)、No.C= 仕訳帳と元帳 (1672-1684 年)、No.D= 仕訳帳と元帳 (1684-1699 年)。損益勘定の差額が資本金勘定へ振替えられている。複式簿記。 |

| | | | |
|-------------------------|---|--------------------------------|--|
| ロバート・クレイトンとジョン・モリスの元帳 | 1669-1680年 | ギルドホール図書館、ロンドン | 4巻からなる会計帳簿。 (1巻) 1669-1672年、(2巻) 672-1675年、(3巻) 1675-1677年、(4巻) 1678-1680年複式簿記。 |
| ダッドリー・ノースの元帳 | 1680-1703年 | ケント古文書館、メイドストーン | 革表紙の部厚い帳簿。縦3cm、横29cm、厚さ6.5cm。 1-233フォォーリオまで完全保存。 複式簿記。 |
| チャールス・ピアスの仕訳帳A | 1689-1695年 | ギルドホール図書館、ロンドン | 厚い羊皮紙の表紙。縦36cm、横23cm、厚さ4cm。1-370頁。財産勘定、人的勘定、名目勘定、損益勘定、資本金勘定他等採用。 複式簿記。 |
| リチャード・デゥ・カーネの仕訳帳と元帳と残高表 | 仕訳帳と元帳D = 1736-1744年、 残高帳 = 1706-1738年 | エセックス・レコード・オフィス、 chelmsford | 複式簿記。 |
| ピーター・デゥ・カーネの仕訳帳と元帳 | 元帳A = 1731-1735年、 元帳と仕訳帳B = 1735-1745年 | エセックス・レコード・オフィス、 chelmsford | 複式簿記。 |

Ⅲ 株式会社会計の時代

第3のセクションは、ジョイント・ストック・カンパニー (= 株式会社) の制定によって、財務会計上の重要点に大きな変化を生ぜしめた時代である。

19世紀後半に出現したジョイント・ストック・カンパニーの法規制は、会計上の原則及び会計規則の決定に支配的役割を果たした²⁰⁾。もちろん、19世紀になって、株式所有者に対する会計上の決定権の拡大する領域は、厳しく無法な経営者によっても開発された。そして会計専門職と会計公開性に関する発展は、会社利益の計算と報告制度の保護手段を徐々に導入せしめた²¹⁾。特に、リトルトンは「会計 (accounting) を簿記からはっきり区別すべき1つの規範は、会計監査 (auditing) であった」と記述している²²⁾。

イギリス会社法の歴史は、泡沫法 (Bubble Act, 1720) が廃止された1825年に始まる²³⁾。当時のイギリスにおける会社 (companies) は、(1) 国王の勅許状によって法人格を与えられた会社、(2) 国会の特別制定法によって法人格を与えられた会社、(3) 会社契約に基づく会社等であった。

そしてジョイント・ストック・カンパニーに関する5回の会社法制定によって、株式会

社制度及び会計制度は大きな発展を遂げた。

(1) 1844年に、「ジョイント・ストック・カンパニー登記法」(An Act for Registration, Incorporation, and Regulation of Joint Stock Companies)の制定を見た²⁴⁾。この会社法は、まずすべての株式会社(ジョイント・ストック・カンパニー)は、設立の登記をすべきことを規定した(第1条)、すなわち株式会社は登記によって法人格の許可を得ることが認められた。さらに、会社設立の当初に、株主が1人以上の監査役(auditors)を任命しなければ会社設立の登記が許されないことが規定された(第7条)。そして取締役は、勘定帳簿(Account Books)を作成し(第34条)、「詳細にして公正なる貸借対照表」(full and fair balance-sheet)を作成し、監査役に提出すべきことが要求された(第35条)。²⁵⁾

この1844年の会社法は、わずか数ヶ月で改正された。

(2) 1845年に、「会社条項統合法」(Companies Clauses Consolidation Act of 1845)として制定された。この法律は、取締役の会計帳簿及び諸報告書(statements)の作成義務について詳細に規定された(115条-119条)。例えば、すべての監査役は会社設立の際、少なくとも1株の株式を有し、株主の代表者として、取締役の作成した財務諸表を検査すべきことを規定した。そして、リトルトンは、このような取締役に対する統制の原理には、荘園時代のステュワードやバイリッフの伝統を受け継ぐものと記述している²⁶⁾。この法律によって、パートナーシップ(partnership)とジョイント・ストック・カンパニーの明確な区分の成立、登記による法人格の認可等が認められた。

(3) 1855年には、有限責任法(Limited Liability Act)が制定された。この法律によって、会社の株主の有限責任(Limited=Ltd.)が認められた。また、会社の監査役の職が通商産業省によって承認された²⁷⁾。

(4) 1856年のジョイント・ストック・カンパニー法(Joint Stock Companies Act)によって、株主への利益配当規定、貸借対照表における資本、負債、損益等のモデル等が提示された²⁸⁾。

(5) さらに、1862年の会社法(The Companies Act)によって会社会計に関する多くの規定が制定された²⁹⁾。例えば、(イ)配当の支払いは、会社利益に限定すること(73条)、(ロ)取締役(directors)は、商品、現金収支、債権債務について真実な会計(true accounts)を記帳し、1年に1回貸借対照表(balance-sheet)及び収支計算書(statement of income and

expenditures) を株主総会に提出すること (第 79 条、第 81 条)、(ハ) 会社会計は、少なくとも 1 年に 1 回、監査役 (auditors) が検査すること (第 83 条)、(ニ) 監査役は会社の株主であることを妨げないこと (第 86 条)、(ホ) 監査役は、会社設立時は、取締役が選定するが、以後は、株主総会が選定すること (第 84 条)、(ヘ) 監査役は、貸借対照表並びに関係する帳簿記録及び証拠書類を検査する義務があること (第 92 条)、(ト) 監査役は、貸借対照表が法律の規定する内容を有し、会社の財政状態を真実に表示 (true and correct view) しているか否かの監査役の意見を株主に報告しなければならないこと (第 94 条)、(チ) 監査役は、帳簿検査に際し、会計士 (accountants) その他の人に、会社の費用で委託することができること (第 93 条) 等、以上の規定が定められた。

まさに、リトルトンも主張するように会計を簿記から発達させた 1 つの理由こそ会計監査であり、その根底には会社法の制定が重要であった。そして「19 世紀イギリス会社法の立法精神が、株式会社における株主保護の立場にあったことは明らかである³⁰⁾」

さらに「時移って、19 世紀に至るや、当時の商業と工業の飛躍的な前進に迫られ、人は複式簿記を会計に発展せしめたのである³¹⁾」

リトルトンは、19 世紀の会社法制定という立場から株式会社 (ジョイント・ストック・カンパニー) の会計規則の発展を詳細に解説した。一方ヤーメイは、ジョイント・ストック・カンパニーの会計を資本と利益計算という関係 (特に期間利益計算) の立場から第 3 セクションとしての財務会計の発展を論述した。ただし、ヤーメイとリトルトンの 2 人の論説は、共通点を有するものと思われる。

第 3 節 荘園制度

I 荘園制度

1066 年、北フランスのノルマンディー公ウィリアムは、イングランドに侵入・征服し、イングランド王ウィリアム 1 世として即位し、ノルマン朝を開いた。歴史上名高きノルマン・コンクエスト (Norman Conquest) である。イギリスの荘園制度は、このノルマン・コンクエストを嚆矢とする。征服王ウィリアム 1 世は、イングランド征服後、国王の名のもとに、すべての領土を掌握した。そして、イギリス全土の土地調査を実行し、土地台帳 (ドゥームズデー・ブック = Domesday Book) を作成した。ドゥームズデー・ブックは、

ウィリアム 1 世の命令が 1085 年に下され、1086 年に完成した。

ドゥームズデー・ブックには、国王の名のみならず、貴族、修道院等も土地の所有者として登録された。そして、国王は、封建的特権として、その土地に関する裁判権、行政権、その他の支配権を貴族及び修道院等の領主に分与した。封建的所有化としての荘園の進展は、農民の封建的階級の分化を進めた³²。

12-13 世紀のイギリスの古典荘園では、農奴が封建的生産活動の中心であった。農奴は、労働地代または賦役を領主に提供した。しかし、13 世紀後半から、労働地代が貨幣地代へと転換した。そして 14 世紀に入るや、貨幣地代を支払う自営農民が増加した。やがて農奴制は減少し、古典荘園は崩壊していった。15 世紀以後、領主に貨幣地代を支払う自由農民が、荘園の大半を占め、荘園制度は変貌した。

II 荘園会計の管理と監査

英国 (Great Britain) における最初の会計システムは、イングランド及びスコットランドのエクステッカー (Exchequer) の記録に見られる。最古の会計記録は、1130-1131 年にかけてのイギリスのパイプ・ロール (Pipe Roll) である³³。

エクステッカーは、ローヤル・トレジュリー (Royal Treasury) と呼ばれ、会計部門を表す英国名で、公的機関のみならず、私的機関でも用いられた。パイプロールは、羊皮紙 (parchment[英]、pergamena[伊]) に記録された英国最古の会計帳簿ある。パイプロールという名称は、羊皮紙がロール状に巻かれ、パイプ管に似ているところからそのようにつけられた³⁴。

1086 年、ドゥームズデー・ブックの再編集が遂行された。その年以來多くの宗教関係所有の荘園調査が実行された。

1125 年、ピーターボロウ (Peterborough) 教会所有の荘園に関する調査の報告書が残されている。この報告書には、農民の数、農民の任務、土地、家畜の数等が、詳細に記録されている。

1148 年、ウィンチェスター (Winchester) の土地所有を示すウイントン文書 (Liber Winton) は、ビショップ・ヘンリー (Bishop Henry) によって作成されたものである。

1183 年のデュルハム (Durham) 教会の荘園調査の報告書は、ビショップ・ヒュー (Bishop

Hugh) によって記録された⁶⁵⁾。

かつて、『ウルフ会計史』の著者、アーサー・H・ウルフ (Woolf.A.H.) は中世イギリス荘園の管理、会計、会計監査について詳細な論述を遂行した。ウルフは、現存する4つの論文を使って荘園会計に関する事柄を実証的に解説している。

第1の論文は、ワルター・オブ・ヘンリー (Walter of Henley) の『耕作』 (Husbandry) である。この論文では、荘園領主は、自分の所有地たる荘園を厳格に管理すべきことが記されている⁶⁶⁾。特に、荘園会計に関する監査の重要性を説く。荘園の会計監査は、支出、受取、売上、仕入その他の費用、現金の調達と同様に、財政状態を知るために実施されるべきであった。会計報告者は、自分の領主のためでなく、自分自身の利益のため会計記録をつけることがあった。しかしこれは法律違反である。もし、領主は最終の会計に誤りを見つけた時、ただちに、会計報告者を呼び出す。さらに、もし彼らが誤りを犯したのは、他人であることを指摘したときは、その名前を言わせるのである。なぜなら、自分の誤りを隠すために、他人のせいにすることがあるからである。

第2の匿名の論文は、バイリッフとプロボスト (provost= 荘官) が、荘園の会計と監督をいかにすべきかを教えている。まず、会計記録者は彼が領主の財産として受取ったものを、合法的にかつ誠実に記録する。しかも領主のために消費した物以外は、何も記録しないことを誓うべきである。そして、もしも会計記録者は、金銭、穀物、材料、その他の事項で誤りを発見したならば、一定の貨幣価値に換算して、報告書に記載すべきである⁶⁷⁾。

第3の匿名の「セネシャウシ」 (Seneschaucie) というタイトルの論文は、ステワード (家令) 及びバイリッフ (執事) のような荘園の役人達の義務と機能を扱っている⁶⁸⁾。荘園の役人達は、細心にして忠実かつ収益的であるべきである。彼等は年2回または3回の巡回を行い、彼等の管理下にある荘園を訪問すべきである。そして、隠匿され、取り下げられた地代、賦役、貢納、裁判所の特権、所有地、森林、牧草地、牧草、水車、その他荘園に関する事項について、調査すべきである。そして、監査人 (Auditors=accunturs) に対して与えられた助言は興味深い。監査人たちは、自分自身の仕事を理解した上で、地代 (rents)、費用 (outlays)、穀物と家畜からの収入 (=return of the grange and stock) 及びそれらに属する他の事項の会計を、あらゆる点から知ることには忠実にかつ慎重でなければならない。そして荘園ごとの会計が監査されなければならない。そして後に、利益 (profit)

と損失 (loss) を知ることもできるのである。司法官 (セネシャル) は、監査人を会計の長または仲間としてではなく、部下として監査を実行させるべきである。

「グローセッテスト・ルール」(Grosseteste's Rule) として知られる第4の論説は、リンカンの有能な司教エス・ロバート・グローセッテストは、1240年に未亡人となったリンカン伯爵夫人マーガレットに荘園の管理に関するルールを教授した事柄の記録である⁹⁹。

諸種の修道院 (monastery) または小修道院 (priory) のコンポータス・ロールス (Comptus Rolls) は、中世後半の修道院の管理に多くの光を投げかけた。修道院管理役員 (Obedientiaries) と呼ばれる修道院の僧侶達は、修道院長 (Prior) の支配下で、修道院の管理や会計記録に従事した⁴⁰。修道院長は、修道院の所有する荘園に関して総括的な管理を行った。そして修道院管理役員からなる検査会議に出席し、同役員から提出される会計報告書を判定・承認した。

ウルフは、チャージ・デイスチャージ会計は (または報告書) については、何も記していない。しかし、修道院のロール (Roll= 記録簿) について詳述している。このロールには、修道院の受取の部と支払の部が記録された。受取の部には、荘園や土地からの収入、年金、販売品からの収入が記録された。支出の部には、維持費、建築費等が記録され、雑支出として (1) 外部への支払、(2) 贈り物、(3) 賃金、(4) 法廷費、(5) 一般の支出または小口現金等が記録された⁴¹。このロールは、チャージ・デイスチャージ会計と類似性を持つものと言える。

第4節 チャージ・デイスチャージ会計

I チャージ・デイスチャージ会計の意義

中世イギリス荘園では、チャージ・デイスチャージ会計が採用された。エドワーズによれば、チャージ・デイスチャージ会計は、会計史上一般的な名称であり、単式簿記を基礎として会計組織上採用された用語である。主人対代理人を説明するためには、もっと特殊な用語として代理人会計 (agency accounting) やステewardシップ会計 (stewardship accounting) という用語が適切である。また、会計実体 (accounting entity) を中心に考えるならば、不動産会計 (estate accounting) または荘園会計 (manorial accounting) の方が適当であると論述している⁴²。しかし、チャージ・デイスチャージ会計の一般的な特徴は、

組織を対象とせず、個人を対象とした会計システムである。

チャージ・デイスチャージ会計は、原則として資本取引、損益取引の区分を必要とせず、ある一定期間の財産の流れを示すことを目的としていた。主人 (principal) の観点から見れば、代理人 (agent) の誠実性と信頼性を確認することにあつた。代理人の観点からすれば、代理人の正直さを証明し、責任を免れることにあつた。そして事実上、チャージ・デイスチャージ会計は、14 世紀、15 世紀の英国荘園の管理・統括のために存在した。その事実を証明するための会計帳簿も現存している。そして、17 世紀、18 世紀の英国で、数冊のチャージ・デイスチャージ会計の文献が出版された。さらに、18 世紀のフランスでは、多くの企業でチャージ・デイスチャージ会計が採用された。すなわち、イギリスではチャージ・デイスチャージ会計は、複式簿記の前に発生し、複式簿記がイタリアから導入された後も、並列して存続した。それは、すぐに複式簿記によって、引き継がれるとか消滅するということはなかった。

II チャージ・デイスチャージ会計の論説とモデル

チャージ・デイスチャージ会計制度においては、領主から会計管理の依頼を受け責任を引受けた役人達 (ステウワード、バイリッフ、レシーヴァー等) が、会計報告書を作成し、監査を受けた。

理解の便宜上、チャットフィールド、エドワーズ、ノーク、モンテージ等が作成したチャージ・デイスチャージ会計の論説とそのモデルを記す。

(1) チャットフィールドの文献

アメリカの有名な会計史学者チャットフィールドは、チャージ・デイスチャージ会計ではなく、チャージ・デイスチャージ報告書 (charge and discharge statement) と呼ぶ。そして次の様に論述する。この報告書は、責任の受託と責任の履行に関する代理人の報告書であった。通例は、荘園の名前を記録し、次いでステウワードの名前を記録し、時として監査人の名前、監査の場所及び日付、監査の期間を記入した。それは、地代及び他の種類別の収入に関する現金勘定、玉葱、さらに、いろいろな種類の穀物、家畜及び諸々の種類の生産物等を含んだ在庫品勘定を包含していた⁽⁴³⁾。チャージとして荘園収入 (manorial receipt)、外部収入 (foreign receipt)、家畜等の自然増加 (natural increases in flocks) をあげ

ている。そしてデイスチャージとして現金支払 (cash payment)、損失 (losses)、これら財産の他の使用 (other uses of these resources) を記述している。

すなわち、木材、肉、干し草等の売上による収入はチャージに記録され、パン、ビール、肉等の食品、衣服、燃料等の仕入れに対する現金支払い及び使用については、デイスチャージに記録された。チャットフィールドは収入と支出・損失を対比した表を、チャージ・デイスチャージ報告書と考えた。このチャージ・デイスチャージ報告書の責任は、最終的にステュワードが負ったとする。そしてこの報告書は、年1回、領主、荘園内の役職者、あるいは監査人 (auditor) によって監査された。特に、監査人が監査することが多かった。この監査は、荘園管理上、重要な意味を持った。この監査は、監査人とステュワードの間に、時として、複雑な対立を生んだ。ステュワードは、損失は過大に評価し、収入及び自然増は、過少に評価することによって自己に有利になることを望んだ。監査人の責任は、不正、怠慢または間違った判断から、領主が損失を受けてはならないよう努めることにあった。

第2図 チャットフィールドのチャージ・デイスチャージ報告書のモデル

| チャージ | | | |
|---|---|---|---|
| 1 荘園収入 (manorial receipts) | × | × | × |
| 2 外部収入 (foreign receipts) | × | × | × |
| 3 家畜等の自然増加 (natural increases in flocks) | × | × | × |
| デイスチャージ | | | |
| 1 現金支払 (cash payments) | × | × | × |
| 2 損失 (losses) | × | × | × |
| 3 これらの財産の他の使用 (other uses of these resources) | × | × | × |

(44)

(2) エドワーズの文献

エドワーズの説によれば、チャージ・デイスチャージ会計は、通例は現金主義に基礎を置いていた。しかし発生主義も採用されていた。発生主義は支出よりも収入項目に取り入れられていた。それは、決算時における荘園領主のための未収金の地代にあった。

チャージ・デイスチャージ会計は、完全なる現金勘定ではなく、また同様に、損益勘定はなかった。チャージ・デイスチャージ会計 (特に報告書) は、原則としては現金主義で、

部分的には発生主義で作成された。これは、会計責任 (accountability) と統制 (control) をより有効にせしめたのである⁽⁴⁶⁾。チャージ・デイスチャージ会計の目的は、領主に支払うべき責任金額の全額を示すことにあったのである。ただし、チャージ・デイスチャージ会計の基本的形式は、時代の流れとともに変化していった。

エドワーズの作成したチャージ・デイスチャージ会計報告書のモデルは、主として収入と収益 (=チャージ) と支出と費用 (=デイスチャージ) から構成されている。

チャージでは (1) 前年度の領主へ支払うべき収入の残高、(2) 領主から受取ったかまたは預かった現金及び財産、(3) 受取った地代の預り金、(4) 荘園における生産物及び家畜を売上げた収入の預り金、(5) 裁判所によって農民等に対して課された罰金及び税金による収入等の預り金、(6) 全収入である。

デイスチャージについては、(1) 荘園領主に対する預り金及び他の財産の返済、(2) 荘園経営に関連した支出、(3) 荘園経営に関係しない支払い、荘園制度上の領主または役人

第3図 エドワーズのチャージ・デイスチャージ会計 (報告書) のモデル

| チャージ | | | |
|--|----|----|----|
| | £. | s. | d. |
| 1. 荘園領主への支払い義務開始残高 | × | × | × |
| 2. 領主から受領した現金及び財産 | × | × | × |
| 3. 受取り地代 | × | × | × |
| 4. 生産物及び家畜売却による収入 | × | × | × |
| 5. 裁判所によって課された罰金及び税金による形式上の収入 | × | × | × |
| 6. 全収入 | × | × | × |
| デイスチャージ | | | |
| | £. | s. | d. |
| 1. 荘園領主への現金及び他の財産の返済 | × | × | × |
| 2. 荘園経営に関連した支出 | × | × | × |
| 3. 荘園経営に関係しない支出、例えば領主または荘園役人の交際費 (いわゆる社交費) | × | × | × |
| 4. 全支出 | × | × | × |
| 5. 荘園領主へ支払うべき決算残高 | × | × | × |

(46)

等へ支払うべき金額である（＝荘園外支出と呼ばれる）。(4) 全支出、(5) 荘園領主に対して支払いの義務を負う決算残高である。

(3) ノークの論文

会計史学者クリストファー・ノーク (Christopher Noke) は論文「13世紀のバイリフシップ (bailiffship) のための会計」の中で、英国の荘園会計における規則的な記録の最も初期の証拠は、13世紀の初めに求められると記している。やがて、衡平法 (equity law)、普通法 (common law)、そして制定法 (statutory law) が成立し、法律上の規定は会計記録の記入を義務付けたことを論述している。そして会計手続きへの監査の重要性を主張している⁽⁴⁷⁾。さらに近代的財務報告の1つの目的は、伝統的にはステewardシップのための会計 (accounting for stewardship) としている。

しかし、荘園財産の管理については、その理論は、厳格に言えば正確性をもたなかった。財産上のステeward (estate steward=senecallus maneriorum)、すなわち荘園領主の最も重要な役人であるステewardは非会計役人であったとも考えられている。ステewardは、領主の金銭を全く扱わず、会計には関係していなかったとしている。荘園会計についてはバイリフとレシーヴァー (Receiver= 収入役) が受持ち、日常の荘園会計に対し責任を持ったというのである⁽⁴⁸⁾。ただし、実際には、必ずしも、いつも理論と一致するとは限らない。例えば、13世紀のCornwallのEarldomの様に多くの荘園会計はステewardによって提出されたものもある。しかし、一般には荘園会計は、バイリフまたはレシーヴァーによって提出されたのである⁽⁴⁹⁾。したがって荘園会計は、ステewardシップというよりは、むしろバイリフシップ (bailiffship) と呼ぶべきであると論述している。ただし、以上のノークの説は、一理あるもバイリフシップという用語については他の論者と比較すると独特の見解と思われる。

そして、ノークは、チャージ・ディスチャージ会計報告書の形式について、ウインチェスター形式とウエストミンスター形式の2つの形式の相違点について第4図と第5図で示したように解説している。ウエストミンスター形式は、1271-72年 Wellingboroughの荘園会計を一つのモデルとしている。そしてウインチェスター形式は、1210-11年のHambletonの荘園会計を一つのモデルとしている。解説によると、ウエストミンスター

第4図 ノークのチャージ・デイスチャージ会計報告書のモデル (ウィンチェスター形式)

| チャージ | | | |
|-------------------------------|----|----|----|
| | £. | s. | d. |
| 1. 当座勘定が決済される以前の支払うべき繰越された滞納金 | × | × | × |
| 2. 地代 | × | × | × |
| 3. 荘園での生産物の売上による収入 | × | × | × |
| 4. 裁判所と税金による収入 | × | × | × |
| 5. 全収入額 (2+3+4) | × | × | × |
| デイスチャージ | | | |
| | £. | s. | d. |
| 6. 支払済金 | × | × | × |
| 7. 必要な費用 | × | × | × |
| 8. 外部の費用 | × | × | × |
| 9. 費用合計 (7+8) | × | × | × |
| 10. 費用及び支払済金合計 (9+6) | × | × | × |
| 11. 5-10の差額 | × | × | × |

(50)

第5図 ノークのチャージ・デイスチャージ会計報告書のモデル (ウエストミンスター形式)

| チャージ | | | |
|------------------------|----|----|----|
| | £. | s. | d. |
| 1. 繰越された滞納金 | × | × | × |
| 2. 受取地代 (全額) | × | × | × |
| 3. 売上による収入 | × | × | × |
| 4. 裁判所と税金による収入 | × | × | × |
| 5. 滞納金を含む全収入 (1+2+3+4) | × | × | × |
| デイスチャージ | | | |
| | £. | s. | d. |
| 6. 支払済金 | × | × | × |
| 7. 必要な費用 | × | × | × |
| 8. 外部の費用 | × | × | × |
| 9. 費用及び支払済金 (6+7+8) | × | × | × |
| 10. 5-9の差額 | × | × | × |

(51)

形式のチャージは、単に「繰越された滞納金」としているが、ウィンチェスター形式では当座勘定が決済される以前の支払うべき繰越された滞納金」としているところに相違があるというのである。ただし、全体としてはあまり形式上の相違点があるとは思えない。

ノークの論文の重要点は、チャージ・デイスチャージ会計が、複式簿記と並行して何百年も続いたこと、さらに荘園会計はステewardシップを基礎としていたよりもむしろバիրリフシップに、その基礎の重要性を置いたことにあるように思える。

(4) モンテージの簿記書

イギリスの商人兼簿記学者ステフェン・モンテージ (Stephen Monteage) は、1683年にロンドンで、『地代集金人のための教育』(Instruction for rent-gatherers accompts) というタイトルの文献を著した⁶²。

モンテージはこの文献の中で、極めて組織的な帳簿類を基礎としたチャージ・デイスチャージ会計のモデルを作成した。このチャージ・デイスチャージ会計報告書の補助簿として、地代未収帳、地代帳、家畜の原価表、家畜売上帳、現金(収支)帳等を作成した。これらの補助簿に詳細な項目と金額を示した。そして、包括的な項目と合計金額をチャージ・デイスチャージ会計報告書欄に移記するという方式を採用した。このモンテージが作成したチャージ・デイスチャージ会計のモデルは、3つの大きな特徴を有する。

第1は、チャージ・デイスチャージ会計を作成するための補助簿を作り出し、組織的な簿記システムを示したことである。

第2は、現金(収支)帳に、複式簿記のシステムを導入したことである。左側・借方(Debtor)を現金の受取(Received)とし、右側・貸方(Creditor)を現金の支払い(Paid)としたのである。すなわち、単式簿記であるチャージ・デイスチャージ会計の補助簿の中に複式簿記を取り入れたことになるのである。

第3の特徴は、チャージ欄に、各家畜の取得原価と売上高を示すことによって、家畜の売上高計算を可能にしたのである。ただし、売上利益の合計額は算出されていない。多分、このチャージ・デイスチャージ会計には利益計算は可能ではあるが、重要ではなかったように思われる。このモンテージのチャージ・デイスチャージ会計報告書のモデルは、ボインズとエドワーズ(Boyns & Edwards)の文献の中で詳細に解説されている。

第6図 モンテージのチャージ・デイスチャージ会計報告書のモデル
1682.9.29-1683.9.29

| チャージ | | | |
|---|------|----|----|
| | £. | s. | d. |
| 1. 支払期日における未収金（地代未収表） | 42 | 0 | 0 |
| 2. 1年間の地代の未収金（地代未収帳） | 592 | 0 | 0 |
| 3. 領主への支払期日の木材の売上分 | 87 | 17 | 0 |
| 4. Amercements による受領 | 1 | 4 | 11 |
| 5. 封土保有付随負担金による受領 | 14 | 7 | 6 |
| 6. 各家畜（雄牛、雌牛、豚他）の売上高、原価£ 150（各家畜売上帳） | 240 | 2 | 0 |
| 7. 未売却の家畜（評価額） | 29 | 5 | 0 |
| | 1006 | 16 | 5 |
| デイスチャージ | | | |
| | £. | s. | d. |
| 1. 1年間の支払（私への給料、牧夫への給料、免役地代、ステュワードへの報酬、52週の救貧税） | 45 | 1 | 4 |
| 2. 未確認の支払（教会への寄付金他） | 52 | 18 | 4 |
| 3. 家畜（干し草代支払、羊 100 匹、去勢牛 19 頭他） | 101 | 5 | 0 |
| 4. 私の領主への現金支払及び領主の命令による現金支払 （現金支払合計） | 412 | 19 | 4 |
| | 612 | 4 | 0 |
| 5. 刃物師の死亡による損失 | 11 | 1 | 0 |
| 6. 1683年ミカエル祭の地代の支払金 | 184 | 0 | 0 |
| 7. 次の会計へ繰越される未収金（地代、木材代、未売却の家畜等他） | 199 | 11 | 5 |
| | 1006 | 16 | 5 |

第5節 タルボット家のチャージ・ディスチャージ会計の実例

ブラックメア (Blackmere) のタルボット (Talbot) 家は、中世イギリス名門の家族である。多分、貴族であると推定される。14世紀から15世紀にかけて賢明にして有利な結婚によって、北方はヨークシャー (Yorkshire) から南方はウェールズの境界線近くまで広大な荘園を取得し、管理した。タルボット家に関する現存する会計記録は、諸種の役人の会計記録を基礎としている。これらの会計記録は、それほど多くなく、また損傷もある。しかし、その中には、チャージ・ディスチャージ会計の報告書も含まれていた⁶⁴。したがって、これらの会計記録は、1390年から1420年にかけてのタルボット家の家政と管理手続きそして会計情報を知る上での極めて重要な証拠を我々に残した。すなわち、いまだ複式簿記が採用されていない1300年末期のイギリスに、単式簿記を基礎とするチャージ・ディスチャージ会計の実例が存在していたのである。

タルボット家の所有する荘園を管理するため多くの役人達 (officials) が従事していた。その中には、ステュワード (steward= 執事、家令、管財人)、バイリッフ (bailiff= 荘官、土地管理人、町役人)、セネシャル (seneschal= 司法官)、レシーヴァー (receiver= 集金人)、アウディター (auditor= 監査人) 等がいた。

ステュワード (家令) は、タルボット家の家政上のすべての出来事に責任を持っていた。

ステュワードは、家族に必要なすべての食材の調達と運搬も手配し、家政費に関する会計記録にも関係した。彼は、財産の調達のみならず、毎日の消費に関する管理にも責任を持った。つまり、彼は家庭内のスタッフである食堂の料理人、事務員、召使及び召使頭、洗濯女、馬屋の雇人への給料を支払った。また、燃料、料理用の器具、ナプキン等をも調達した。したがって、タルボット家のチャージ・ディスチャージ会計の報告書に対しても責任を持つこととなった。

ブラックメアのバイリッフ (荘官) は、荘園内のすべての農業上の活動管理に対して責任を持った。本来は、領主の土地の地代の集金にも責任を持っていた。しかし、後になって地代の集金は、レシーヴァ (集金人) が遂行することもあった。したがって、バイリッフは、ステュワードと同様に、タルボット家の会計全体を管理し、チャージ・ディスチャージ会計にも責任を持つ様になる。後にステュワードシップ (stewardship= 家令管理) と

同様にバイリフシップ (bailiffship= 荘官管理) という用語が発生するのである。

セネシャル (司法官) は、荘園内に起きた諸々の争い事に関して裁判を開くことによって解決することに責任を持っていた。彼は、領主にとって、様々な場合における代理人的機関であった。例えば、領主の命令によって、多額の現金を運搬する際の護衛も務めた。したがって、彼がブラックメアーを訪れた時には特別な部屋が用意された。さらに、彼は、領主の会議 (lord's council) の一員でもあった。

監査人 (auditor) は、タルボット家の荘園会計について特別な地位にあった。監査人は、ステュワード、バイリフまたはレシーヴァーが記録したチャージ・デイスチャージ会計が、はたして正確に記されているかを監査する役割を担った。

会計記録は、レシーヴァー、バイリフまたはステュワード等によってなされたが、このチャージ・デイスチャージ会計の責任は、主としてステュワード、後にはバイリフが負ったのである。そして監査人は、この報告書に誤りや不正がないかを厳格に審査した。その審査の正当性も領主に対して責任を持った。ここでは現代のアカウントビリティ (Accountability= 会計責任) と同様な概念が発生したことになる。

タルボット家のチャージ・デイスチャージ会計の実例 I (1393 年 10 月 10 日 - 1394 年 10 月 10 日) は、1 年間のタルボット家の会計手続きを示した報告書である。この報告書は、タルボット家の領主リチャードに対し、ステュワード (家令) のトーマス・クラークが提出した形式をとる。

チャージの欄では、(1) 領主の現金収入の預り金、(2) 牛革、羊毛等による領主の製品の売上収入、(3) 領主から現金受領金、(4) (5) 蜂蜜や魚による売上収入、(6) 小麦の贈与を受けた分。主として、領主への収入分が記されている。

デイスチャージ欄では、(7) 去年の未払い分を支払った金額、(8) (9) (10) (11) (12) では、食糧品室、貯蔵庫、食堂、衣装部屋、馬小屋等で消費された金額の支払い分である。(13) はその他の雑費が記入されている。

タルボット家のチャージ・デイスチャージ会計の実例 II (1411 年 8 月 1 日 - 1412 年 9 月 30 日) は、1 年間のタルボット家の婦人アンカレッタのために、ステュワードのマスター・ロバート・スカイナーが提出した報告書である。

チャージ欄には、(1) 未返済の借入金、(2) 商品、地代及び礼金の預り金、(3) (4)

(5) (6) は、牛の売上高、現金と商品の未払金、(7) バイリッフによる仕入高、(8) (9) (10) (11) (12) (13) は、穀物及び家畜等の売上高、(14) 婦人の準備金、(15) 贈与金、(16) その他の売上高等が記録されている。

デイスチャージ欄には、(17) ～ (21) にかけて食糧品、食材、贈呈品、ビール代、家政費等の支払高、(22) 婦人アンカレッタへの現金支払高等が記されている。

第7図 チャージ・デイスチャージ会計報告書の実例 I

1393年10月10日—1394年10月10日

ブラックメアーのリチャード・タルボット家のステeward (家令) トーマス・クラークの会計

| チャージ | | | |
|---------------------------|-----|----|----|
| | £. | s. | d. |
| 1. 現金収入 (領主への現金受取人として) | 274 | 16 | 3 |
| 2. 収入 (牛革、羊毛、領主の店の製品) | 6 | 7 | 6 |
| 3. 領主からの現金受領 | 15 | 3 | 4 |
| 4. 蜂蜜売上からの収入 | 2 | 5 | 4 |
| 5. 魚売上からの収入 | 6 | 13 | 3 |
| 6. 小麦の贈与 | 1 | 6 | 8 |
| 合計 | 307 | 2 | 4 |
| デイスチャージ | | | |
| | £. | s. | d. |
| 7. 去年の支払 | 17 | 17 | 2 |
| 8. 食糧品室 (小麦他) | 23 | 13 | 0 |
| 9. 貯蔵庫 (ビール、赤及び白ワイン) | 76 | 10 | 0 |
| 10. 食堂 (トウモロコシ、牛、豚、ガチョウ他) | 78 | 15 | 4½ |
| 11. 衣装部屋 (薬味、蠟、蜂蜜) | 11 | 18 | 1 |
| 12. 馬小屋 (オート麦、干し草他) | 37 | 2 | 1 |
| 13. 追加 (馬具、荷馬、羊の牧草、蠟燭製造他) | 21 | 10 | 5½ |
| 合計 | 277 | 6 | 2 |
| 負債 | 39 | 6 | 2 |

第8図 チャージ・デイスチャージ会計報告書の実例Ⅱ

1411年8月1日—1412年9月30日

タルボット家の婦人アンカレッタの家政のステウワード（家令、執事）マスター・ロバート・スカイナーの会計

| チャージ | | | |
|-------------------------------|-----|-----|------------------|
| | £. | s. | d. |
| 1. 未返済の借金 | 0 | | |
| 2. 商品、地代、札金(Blakemere での) | 130 | 13 | 6 $\frac{1}{2}$ |
| 3. 牛の価格(Culminagton での) | 7 | 1 | 0 |
| 4. 現金と商品(Wrokewardine での) | 9 | 18 | 2 |
| 5. 商品(cheswardine での) | 8 | 9 | 2 |
| 6. 現金と商品(Sutton での) | 16 | 10 | 1 |
| 7. バイリッフによる仕入れ(Eccleswall での) | 1 | 6 | 2 |
| 8. トウモロコシと家畜の売上 | 1 | 10 | 4 |
| 9. 食堂の利益 | | 3 9 | 4 |
| 10. 皮革と獣皮の売上 | 9 | 0 | 8 |
| 11. 外部の収入 | 31 | 15 | 2 |
| 12. 婦人の金庫からの収入 | 14 | 18 | 7 |
| 13. 婦人の商品の価値 | 50 | 14 | 9 $\frac{1}{2}$ |
| 14. 婦人の準備金 | 125 | 16 | 11 |
| 15. 贈与価値 | 6 | 19 | 2 |
| 16. 売上高 | 1 | 4 | 11 |
| | 416 | 4 | 11 |
| デイスチャージ | | | |
| | £. | s. | d. |
| 17. 食糧品（家政用の用紙の項目から） | 21 | 18 | 5 |
| 18. 食材（家政用書籍から） | 228 | 14 | 1 |
| 19. 贈呈品 | 1 | 3 | 11 |
| 20. ビールの支払 | 47 | 1 | 1 |
| 21. 家政費支出 | 182 | 6 | 11 $\frac{1}{2}$ |
| 22. 婦人への現金支払 | 6 | 5 | 3 |
| | 487 | 9 | 8 $\frac{1}{2}$ |

第6節 17-18世紀のイギリス簿記文献における複式簿記文献とチャージ・デイスチャージ会計簿記文献の共存

ヤーメイは、複式簿記の登場によって、チャージ・デイスチャージ会計は急速に衰退を見たとする見解を取った。しかし、ポインズとエドワーズは、この説に従っていない。イギリスは複式簿記導入の後も、CDA（チャージ・デイスチャージ会計）からDEB（複式簿記）への移行が急速に行われたとは見えないとしている。ポインズとエドワーズは、1660年から1788年までの英国で出版された14冊の簿記文献を選択し、調査した⁶⁷⁾。

この128年の期間、ヤーメイの調査によると約90冊以上の簿記書が刊行されている。したがって、14冊のみの簿記文献のみで、全体を推定することは困難な点がある。しかし一つの照査として検討する価値は十分にある⁶⁸⁾。

第9図で示したように、リセット、モンテージ（1675年）、ノース、ステイーヴンソン、ドン、ハミルトンの6冊の簿記書は複式簿記を論述している。そして、モンテージ（1683年）、ローレンス、ラズンビー、モリス、ロヴェットの5冊は、チャージ・デイスチャージ会計を解説している。さらにリチャードは複式簿記とチャージ・デイスチャージ会計を一冊の簿記書の中で記述している。特に注目すべき文献は、モンテージの2冊の簿記書である。

モンテージは、イタリアに基礎を持つ複式簿記書を1675年に完成させた。しかし、中世イギリスに基礎を持つチャージ・デイスチャージ会計が、なお17世紀のイギリスで必要あることを思考し、8年後の1683年に、荘園会計を主流とする簿記書を刊行したのである。

中世荘園の中で発生したチャージ・デイスチャージ会計は、なお17-18世紀のイギリスで、確実にその地位を維持していたことを我々は認識すべきである。

第9図 17-18世紀イギリスの簿記文献における複式簿記とチャージ・デイスチャージ会計の共存

| 発行年度・場所 | 著者名 | 職業 | 書名 | 会計組織 | 内容 |
|---------------|-------------|----|---------------------------------|------------|------------------------------------|
| 1660年 ロンドン | アブラハム・リセット | 紳士 | 借方と貸方によって記録する商人会計の摘要が存在する会計士の私室 | 複式簿記 (DEB) | 財産目録、元帳、損益勘定、資本金勘定、残高勘定、会計期間 = 1年間 |
| 1675年 ロンドン | ステファン・モンテージ | 商人 | 借方と貸方は容易にする | DEB | 財産目録、日記帳、元帳、損益勘定、資本金勘定、残高勘定 |

| | | | | | |
|-----------------|--------------------|------------------|--|-------------------------|---------------------------------------|
| 1683年 ロンドン | ステファン・ モンテージ | 商人 | 地代集金人の会計教育 | CDA (チャージ・デイスチャージ会計) | |
| 1707年 ロンドン | トーマス・ リチャード | 不明 | 紳士の監査人、または紳士の財産の会計記録のための新しく易しい方法 | DEB, CDA | 元帳、損益勘定、資本金勘定、残高勘定 |
| 1711年 ロンドン | チャールス・ スネル | 教師 | 土地所有者の会計、または不動産会計を監視し得る明確な易しい方法 | | 現金出納帳 |
| 1712年 ロンドン | ジョージ・ クラーク | 上流階級人の ステュワード | 土地所有者の手引き、またはステュワードの便覧、不動産会計を記録する新しい最も易しく明快な方法を含む | | 現金出納帳 |
| 1714年 ロンドン | ロジャー・ ノース | 地主 | 紳士の会計士、または会計の迷いを明確にする試み、一般に商人会計と呼ばれる借方と貸方の方法 | DEB | 日記帳、仕訳帳、元帳、損益勘定、資本金勘定、残高勘定、会計期間 = 1年間 |
| 1727年 ロンドン | エドワード・ ローレンス | 土地 測量士 | 領主に対するステュワードの義務、多くの平易にして明解な論文の再献呈 | CDA | |
| 1757年 ヨーク | トーマス・ ラズンビー | 学校教師 | 商人の会計、イタリア式簿記法 | CDA | |
| 1759年 ロンドン | コルビン・ モリス | 関税管理者、 経済学者 | 土地財産の会計を整理し調和をとるための計画 | CDA | |
| 1762年 エディンバラ | ウィリアム・ ステイーヴンソン | 教師 | 複式による簿記 | DEB | 日記帳、仕訳帳、元帳、損益勘定、資本金勘定、残高勘定、会計期間 = 1年間 |
| 1770年 手書本 | トーマス・ ロヴェット | 測量士 | 不動産管理に関する論文 | CDA | 未出版のマヌスクリプト (= 写本) |
| 1773年 ロンドン | ベンジャミン・ ドン | 教師 | 若い店主、ステュワード、代理商の手引：複式簿記によって小売商の一連の帳簿を新しく迅速に記録する方法を含む | DEB | 仕訳帳、元帳、損益勘定、資本金勘定、残高勘定 |
| 1788年 ロンドン | ロバート・ ハミルトン | 哲学の 教授 | 諸種の形式による商人、簿記概論 | DEB | 日記帳、仕訳帳、元帳、損益勘定、資本金勘定、残高勘定、会計期間 = 1年間 |

第7節 17-18世紀フランス企業における複式簿記とチャージ・デイスチャージ会計の共存の実態

Yannick Lemarchand は、17-18世紀フランスにおける多くの企業の会計帳簿を調査した。その結果、17-18世紀フランスの会社は、会計記録の組織上、複式簿記とチャージ・デイスチャージ会計の2つのうちどちらかの方法を採用していたことを発見した。さらに、この2つの方法のどちらを選択するかについての相違点には、ある法則のあることを知見した。両者のうちの選択決定の方法には、投資家の階級と伝統、さらに企業の種類に影響を受けていることが判明した⁶⁰⁾。

例えば、複式簿記は、主として、貿易業及び織物業の会社において採用されていた。これらの企業の資本は、財政家、商人によって投資された。

一方、チャージ・デイスチャージ会計は、鉱山業、金属業、その他の製造業において採用された。これらの企業の資本は、主として貴族によって投資された。この貴族というのは、かつての荘園領主との関連性も考えられる。

例えば、第10図の貿易業の場合、11社のうち9社がDEB（複式簿記）を採用し、CDA（チャージ・デイスチャージ会計）を採用したのは、1社のみであり、残りの1社は両方を採用していた⁶¹⁾。しかし、第11図の鉱山会社の場合13社のすべてが、CDAを採用していた⁶²⁾。

第12図の金属業の7社のうち、DEBを採用したのは3社であり、CDAを採用したのは2社である。そして両方を採用していたのは2社である⁶³⁾。さらに、多くの織物業では、DEBが採用され、その他製造業では、CDAが主として採用された⁶⁴⁾。

上記の統計から判断して、17-18世紀のフランスの多くの企業が、CDAを採用していたことは事実として認識される。しかしこの実態は、所有の経営の分離、アカウントビリティ（会計責任）、統制等による実務上の変化、さらには株式会社にみられた会計上の必要条件は会計に大きな影響を与えた。19世紀に入るとすぐに、DEBとCDAの競合はDEBの優位性をもって終わるのである⁶⁵⁾。

第 10 図 17-18 世紀のフランスの貿易会社

| 年数 | 企業名 | 会計モデル | 出資者 | 保管場所 |
|----------------------------|-----------------------------------|----------------------|------------|------------------------------|
| 1635 年 | Compagnie des Isles de l'Amerique | チャージ・デイスチャージ会計 (CDA) | 不明 | 国立古文書館, 植民地部門 |
| 1664 年 | Compagnie des Indes Orientales | 複式簿記 (DEB) | 主として資本家 | 国立古文書館, 植民地部門 |
| 1664 年 | Compagnie des Indes Orientales | DEB | 主として資本家 | 国立古文書館, 植民地部門 |
| 1666 年 | Compagnie du Nord | DEB | 主として資本家 | 国立古文書館, 海運業部門 |
| 1670 年 | Compagnie du Levant | DEB | 主として資本家 | 国立古文書館, 海運業部門 |
| 1696、1709 年 | Compagnie du Sénégal | DEB | 資本家、商人 | 国立古文書館, 植民地部門 |
| 1706、1712、1719、1731、1741 年 | Compagnie d'Afrique | DEB | 主として商人 | 国立古文書館, 植民地部門 |
| 1717 年 | Compagnie d'Occident | DEB | | Lettres patentes august 1717 |
| 1748 年 | Compagnie d'Angolo | DEB | 商人、銀行家、投資家 | Gaston-Martin 1931 |
| 1785 年 | Compagnie du Commerce du Nord | DEB、CDA | 資本家、商人 | 国立古文書館 |
| 1785、1791 年 | Nouvelle, Compagnie des Indes | DEB | 主として投資家 | 国立古文書館 |

第 11 図 18 世紀フランスの鉱山業会社

| 年数 | 企業名 | 会計モデル | 出資者 | 保管場所 |
|--------|---|----------------------|---------------|--|
| 1721 年 | Saciete Taffin | チャージ・デイスチャージ会計 (CDA) | 貴族 | Grar (1848 : III、90) |
| 1732 年 | Mines de Poullaouen et du Huelgoat | CDA | 貴族、行政官、商人、銀行家 | 国立古文書館 : F148073 |
| 1733 年 | Compagnie des mines de Bourgogne etd,Alsace | CDA | 英国貴族 | 国立古文書館 MC: XIⅧ 10,12 March 1733 |
| 1741 年 | Compagnie des mines de Catellux | CDA | 不明 | Départementales Seine 古文書館 |
| 1754 年 | Société des meines de pontpéan | CDA | 貴族、資本家 | 古文書館 Départementales Ille et Vilarne: C1484 |
| 1757 年 | Compagnie d'Antin | CDA | 貴族 | Grar (1848: III ,148-51) de Saint-Léger (1938:1,1,129-134) |
| 1766 年 | Compagnie des mines de Roche La Molière | CDA | 貴族 | 国立古文書館 : F14 7744 |
| 1768 年 | Société de meines de Chatelauden | CDA | 貴族 | 古文書館 Départementales Ille et Vilaine:C1476 |
| 1773 年 | Compagnie di Aniche | CDA | 貴族 | de SaintLéger (1938: II ,2,64-69) |
| 1782 年 | Compagnie des mines de Decize | CDA | 資本家、技術者 | 国立古文書館 M.C.XXX476,26 august1782 |
| 1785 年 | Compagnie des mines des environs de Paris | CDA | 資本家、貴族、技術者 | 国立古門書館 : F14 7890 (7) |
| 1791 年 | Compagnie des mines de Roche la Molière | CDA | 貴族 | 国立古文書館 : F14 7744 |
| 1799 年 | Société des mines de Meulers | CDA | 専門家、商人 | 国立古文書館 : 505 M:47 |

第 12 図 17-18 世紀フランスの金属業会社

| 年数 | 企業名 | 会計モデル | 出資者 | 保管場所 |
|------------------|---|----------------------|------------|---|
| 1668 年 | Société Dalies de la Tour-A. de Besche | チャージ・デイスチャージ会計 (CDA) | 資本家 | Pauley-Charceyre (1961:68-69) |
| 1767 年 | Manufacture de la Charité | 複式簿記 (DEB) | 貴族、資本家、専門家 | 国立古文書館 |
| 1767 年 | Folges Beaumont et de la Belouze | CDA | 貴族、資本家 | 国立古文書館 |
| 1781 年 | Atelier de Chaillot | DEB | 専門家 | 国立古文書館 |
| 1782 年 | Fonderie royale d'indret ét de Montenis (La Creusot) | DEB CDA | 資本家、貴族 | 国立古文書館 |
| 1786 年 | Manufactures Royales d'Indret, de Montcenis e des Cristaux de la Reine (Le Creusot) | DEB CDA | 資本家、貴族 | 国立古文書館 |
| 1792 年 1797 年 | Manufacture d'acier de Bel Air | DEB | 商人 | 古文書館 Départementales Ille et Vilaine |

第 8 節 あとがき

チャージ・デイスチャージ会計は、中世英国の荘園会計組織として誕生した。荘園の所有者である貴族や修道院は、領主として、農民達に土地貸与の代償として地代を受領した。農民達が支払う地代は、領主が直接受取るのではなく、荘園の管理を務める役人達が受取り、領主に支払う形式が取られた。ここに荘園制度における会計問題が発生した。

会計に従事する役人達としては、ステeward、バイリフ、レシーヴァ等が役割を担った。その役人達は、会計の管理と記録を遂行する義務を負った。単純な一例として、彼らが農民達から地代として現金を受取った時は、仕事の責任を引受けた場合として、その金額をチャージ欄に記入した。そして地代を領主に引渡した時は仕事の責任を解放した場合として、その金額をデイスチャージ欄に記入した。

彼らは、チャージとデイスチャージの顛末を記録した会計報告書を作成し、この

チャージ・デイスチャージ報告書は、アウディター（監査人）によって監査された。このチャージ・デイスチャージ会計報告書の実際の一つの例として、イングランドのサロップ・レコード・オフィス (Salop Record Office) に Bridgewater Collection として保管されているタルボット家の会計帳簿が実存する。

しかし、16世紀に入るや英国には、イタリアの「ルカ・パチョーリの簿記論」を基礎とする数多くの複式簿記文献が出版された。さらに、イタリアとイギリスとの商業上の交流を通じて、実務上の複式簿記が、イタリアから導入された。そして、会計上、複式簿記の時代が幕開くのである。それは燦然たる輝きを会計の時代に投げかけた。

そしてチャージ・デイスチャージ会計は、その複式簿記の光の中で姿を没したかに思えた。しかし、それは単なる空想にしか過ぎなかった。チャージ・デイスチャージ会計は、17-18世紀のイギリス簿記文献の中で、明確な存在感を示したのである。そして、チャージ・デイスチャージ会計は、複式簿記と並列する立場を取り続けた。さらに、チャージ・デイスチャージ会計は、17-18世紀のフランスの多くの企業によって採用されていた。これはまさに驚異に値することであった。

複式簿記は主として貿易業及び織物業等の企業で採用された。一方、チャージ・デイスチャージ会計は、鉱山業、金融業及びその他の製造業で採用された。やがて、チャージ・デイスチャージ会計も19世紀に至るや複式簿記の合理性と合法性の前にその姿を消していくことになる。しかし、その会計上の用語と理論は、アカンウタビリティ、ステウワード、ステウワードシップ、レシーヴァ、レシーヴァシップ等の語源として現代会計学の中に、なお現存しているのである。

(注)

- (1) Yamey, B.S., "Some Topics in the History of Financial Accounting in England, 1500-1900", in eds. Baxter & Davidson, eds., *Studies in Accounting*, London, 1977, p.11.
- (2) *Ibid.*, p.11.
- (3) Edwards, John Richard, *A History of Financial Accounting*, London, 1989, pp.32-44.
- (4) Edwards, "Financial accounting practice 1600-1970: continuity and change", in eds., Edwards, *The History of Accounting, Critical Perspectives on Business and Management*, vol. II, London & New York,

- 2000, pp.342-344.
- (5) Yamey, *op.cit.*, pp.11-13.
チャージ・デイスチャージの訳については、安藤英義編著『会計における責任会計の歴史、受託責任ないし会計責任』中央経済社、2018年、165-168頁に詳細な解説があるので参照されたい。
- (6) *Ibid.*, pp.11-12.
- (7) 拙稿『複式簿記起源論再考』大東文化大学経済学会『経済論集』第110号、2018年9月、58-63頁。
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年、35-37頁。
- (8) Yamey, *op.cit.*, pp.11-12.
- (9) *Ibid.*, p.12.
- (10) Edwards, “A History of Accounting”, pp.8-9.
- (11) ステeward (Steward) は執事、家令、支配人、財産管理人等の訳語があるが、ここでは家令と訳す。
バイリフ (bailiff) も、代官、執事、荘園管理人等の訳語があるが、ここでは執事と訳す。
- (12) Yamey, B.S., Edey, H.C & Thomson, Hugh W., *Accounting in England and Scotland: 1543-1800, Double Entry in Exposition and Practice*, London, 1963, pp.155-159.
- (13) 拙著『複式簿記発達史論』309-310頁。
- (14) 前掲書、310頁。
- (15) Yamey, Edey & Thompson, *op.cit.*, pp.166-170. Woolf, A.H., *A Short History of Accountant and Accountancy*, London, 1912, pp.133-135, 片岡義雄・片岡泰彦共訳『ウルフ会計史』法政大学出版局、1977年、139-141頁。
- (16) Yamey, Edey & Thompson, “Bibliography : Books on Accounting in English, 1543-1800”, *Accounting in England and Scotland : 1543-1800*, pp.202-224.
- (17) 拙著『複式簿記発達史論』323頁。
Yamey, “Some Topics in the History of Financial Accounting in England, 1500-1900”, pp.16-17.
- (18) Winjum, Jams Ole, *The Role of Accounting in the Economic Development of England: 1500-1750*, Illinois, 1972, pp.113-138.
- (19) Winjum, *op.cit.*, pp.138-158.
16-18世紀のイギリス商人の会計帳簿については、中野常男、清水泰洋編著『近代史入門』（第2版）、同文館出版、2019年、101-107頁を参照。拙著、前掲書、312-329頁。
- (20) Yamey, *op.cit.*, p.11.
- (21) *Ibid.*, p.25
- (22) Littleton, A.C., *Accounting Evolution to 1900*, New York, 1966, p.288. 片野一郎訳『リトルトン会計発達史』同文館、昭和27年、371頁。
- (23) 武市春男『イギリス会社法』国元書房、61頁。
- (24) 前掲書、63頁。
- (25) Littleton, *op.cit.*, p.289. 片野一郎訳 前掲書、401-402頁。
- (26) *Ibid.*, p.289. 前掲書、402頁。
- (27) 武市春男、前掲書、63-64頁。
- (28) 佐々木重人、「19世紀イギリスの株式会社実務：資本区分の実態とその役割」専修商学論集、88頁。
- (29) 武市春男、前掲書、64-65頁。Littleton, *op.cit.*, pp.291-292. 片野一郎 前掲書、404-405頁。
- (30) Littleton, *op.cit.*, p.293. 前掲書、408頁。
- (31) *Ibid.*, p.368. 前掲書、499頁。
- (32) 富沢霊岸、『イギリス中世史概説』ミネルヴァ書房、昭和45年、100-102頁。
- (33) Fogo, J.R., “A History of book-keeping” in Brown, R., eds., *A History of Accounting and Accountants*, London, 1905, p.41.
- (34) Woolf, *A Short History of Accountant and Accountancy*, p.63, 片岡義雄・片岡泰彦共訳『ウルフ会計史』、72頁、84頁。

- (35) *Ibid.*, p.78. 前掲書、88 頁。
- (36) *Ibid.*, pp.83-84. 前掲書、92 頁。
- (37) *Ibid.*, pp.84-85. 前掲書、93-94 頁。
- (38) *Ibid.*, pp. 85-86. 前掲書、94-95 頁。
- (39) *Ibid.*, p.86. 前掲書、95 頁。
- (40) *Ibid.*, p.89. 前掲書、97 頁。
- (41) *Ibid.*, p.92. 前掲書、99-100 頁。
- (42) Edwards, “A History of Financial Accounting practice 1600-1970”, p.33.
- (43) Chattfield, Michael, *A History of Accounting Thought*, New York, 1974, pp.24-29.
津田正晃、加藤順介共訳、『チャットフィールド会計思想史』文眞堂、昭和 53 年、30-36 頁。
- (44) 第 2 図のモデルは、チャットフィールドの文章から、筆者が作成したものである。
- (45) Edwads, *op.cit.*, p.36.
- (46) *Ibid.*, p.35.
- (47) Noke, Christopher, “Accounting for bailiffship in thirteenth century England”, *Accounting and Business Research*, 1982, 11,42:137-51, edit., Edwards, *The History of Accounting, critical perspectives on Business and Management*, vol., II, p.98.
- (48) Noke, *op.cit.*, p.99.
- (49) *Ibid.*, p.99.
- (50) *Ibid.*, p.107.
- (51) *Ibid.*, p.107.
- (52) Montage, Stephen, *Instructions for rent-gatherers accompts*, London, 1683.
- (53) Montage, *op.cit.*, pp.26-27. 森田広大『イギリス簿記史論』森山書店、2021 年、274-276 頁。モンテージの図表は、筆者が簡略化して作成したものである。
- (54) Ross, Barbara, “The Accounts of the Stewards of the Talbot Household at Blackmere : An Example of Medieval Accounting Practice”, *Abacus*, IV, 1968. pp.51-71. タルボット家の会計帳簿は、イングランド西部の Salop Record office に Bridgwater Collection として保管されている。バイリッフによって記録されたチャージ・デイスチャージ会計報告書が 12 表 (1389-1421 年)、レシーヴァによって記録された会計報告書が 11 表 (1389-1435 年)、ステeward によって記録された会計報告書が 6 表 (1389-1421 年) 存在する。したがって、タルボット家では、3 人の役人によって、それぞれ会計が遂行された。しかし、どの役人が会計に従事したかは、各荘園によって異なっていたものと推定される。
- (55) Ross, *op.cit.*, p.66.
- (56) *Ibid.*, p.67.
- (57) Boyns, Trevor & Edwards, John Richards, *A History of Management Accounting, The British Experience*, Abingdon, 2013, pp.47-49.
- (58) *Ibid.*, pp.51-54.
- (59) *Ibid.*, p.53.
- (60) Lemarchand, Yannick, “Double entry versus charge and discharge accounting in eighteenth-century France”, *Accounting, Business & Financial History*, 4, 1 : 119-45, 1994, edit., Edwards, *The History of Accounting*, II, p.178.
- (61) *Ibid.*, p.182.
- (62) *Ibid.*, p.184.
- (63) *Ibid.*, p.186.
- (64) *Ibid.*, pp.190-192.
- (65) *Ibid.*, p.178.