

論文

十七世紀後期イギリス東インド会社の会計問題

——一六六〇年代の会計帳簿（元帳）の分析を通じて——

茂 木 虎 雄

- 一 はじめに
- 二 十七世紀の会計問題——近代会計の成立——
- 三 イギリス東インド会社の会計帳簿
- 四 B元帳に記載された諸勘定の若干の考察
 - 1 複式記入
 - 2 商品勘定
 - 3 損益勘定
 - 4 決算と元帳締切り
 - 5 B元帳に示された勘定の概略
- 五 B元帳とC元帳の関連
- 六 決算と配当
- 七 むすび

十七世紀後期イギリス東インド会社の会計問題

一 はじめに

十七・八世紀会計史は近代会計成立史である。この中心にはイギリス東インド会社の会計制度、会計実践の歴史がたつ。一六〇〇年に成立した会社「ロンドン東インド会社」は企業形態、業務内容の変遷のうちに一六五七年のクロムウェルの改組、また一六六二年のチャールズ二世の勅許をへて、ようやく本来的「近代」な株式会社となった。株主総会が機能する民主型株式会社となったと大塚久雄教授はいう。このイギリス東インド会社の会計制度について大塚教授は、「クロムウェルの特許状は簿記の秘密主義を打破して監査制度を厳にした。……七年ないし三年ごとの一般的決算に際して、総会によって選出された役員が『公平無私な評価』をなすべしという規定に相応するものであるが、ともかく近代的株式会社の公開せらるべき整然たる簿記もまた、ここに世界史における最初の姿をあらわしたのである」と「簿記のシステムの完成について」、その著『株式会社発生史論』でのべられるが、この簿記制度は一六六四年からはじまる元帳を中心とした諸帳簿体系のなかにある。

大塚教授は企業形態の問題、すなわち個別資本の集中「形態」の問題として、株式会社の発生過程を分析されつつ、「株式会社」の経済的「経済学的」本質を明らかにせよとした。本書は昭和十三年（一九三八年）の出版であるが、教授の経済史研究の基礎となったものである。この研究は当時においては学術語としてはなかったと思われるが、「経営史」研究でもあり、その先鞭をつけたものである。経済史と経営史の幸福な結合に大塚教授の業績の特色を見出すことができる。このイギリスおよびオランダの東インド会社の研究は今日でもさんと輝いている。

本稿は十七・八世紀会計史研究をイギリス東インド会社の会計制度を中心として考察する。十三・四世紀、北イタ

リアで形成された複式簿記、これは「中世簿記」ともいわれるが、いかなる経路で近代化してゆくか。十七世紀に期間計算が成立するなかで「近代簿記」が展開するが、この近代会計成立史を分析することを目標としている。

従来、十四・五世紀の複式簿記形成史と十九世紀の会計発達史に会計史研究の主眼があるかに見えたが、近代会計生成史における十七世紀の地位は大きい。このなかで、北イタリアとは異なる問題がオランダ、イギリスで出てきたのである。これが東インド会社の会計に具体化する。

一六〇〇年にロンドン東インド会社として形成され、以後約二五〇年にわたる活動を続ける。一般には「イギリス東インド会社」と概括的に表現されるが、個人企業の単なる集合体の段階から、近代的株式会社形態に発展する過程をたどる。一六五七年のクロムウェルの改組、一六六二年のチャールズ二世の勅許をへて「近代的」株式会社へと組織をととのえるなかで、前述のようにそれに対応するかのよう⁽²⁾に期間計算にもとづく簿記組織が形成されてきた。これが一六六四年に始まる元帳を中心とした帳簿体系で、その仕訳帳、元帳が現存している。この初期の帳簿が分析の対象となる。

史料としての第一は仕訳帳、元帳のマヌスクリプトであるが、これはロンドンのインディア・オフィス・ライブラリー・アンド・レコーズにある。この史料の紹介を「イギリス東インド会社の会計帳簿」と題して本誌『立教経済学研究所』第二十八巻第三・四号(昭和四十九年十二月)にのべた。

東インド会社の研究はオランダ、イギリスの両社とも二十世紀はじめに、その研究が深まった。本稿において史料として用い、また参考にした文献も多くはこの時代のものである。前者としては Henry Stevens, *The Dawn of British Trade to the East Indies as recorded in the Court Minutes of the East India Company, 1599-1603*,

1866 *by* Sainsbury, E. S., A Calendar of the Court Minutes etc. of the East India Company, 1635-1679, 10 vols., 1907-1938 *by* ある [東京大学経済学部図書所蔵のものによつた]。

主たる参考文献は Hunter, W. W., A History of British India, 2 vols., 1900 *by* あり、また Scott, W. R., The Constitution and Finance of English, Scottish and Irish Joint-stock Companies to 1720, 3 vols., 1910-1912 *by* ある。この頂点に大塚久雄教授の『株式会社發生史論』がたつ。その後のわが国の研究は大塚教授の胸を借りたともいえる論理の展開が多い。イギリス東インド会社の二五〇年余にわたる歴史における初期の研究が、研究史のすべてでもある観をみせているが、大塚教授の業績の影響が極めて大きいことを示している。

従来のイギリス東インド会社の研究では、会計史の側面から殆んど扱われなかつた。近年 B・S・ヤーメイ教授⁽³⁾、ピンユン教授⁽⁴⁾によって、ようやく研究が開始せられたのであるが、これからの研究にまたねばならない。イギリス東インド会社の会計史研究のたちおくれは、会計史学が十七・八世紀会計史研究をあまり問題としなかつたことによる。「十七・八世紀会計史」は複式簿記が生成した「十四・五世紀会計史」が、「今日の段階」に発展する一画期である。その中心にイギリス東インド会社会計史がたつ。

十七・八世紀会計史がイギリスとともに、あるいははそれ以上に重要な問題としなければならぬのはオランダ東インド会社の会計史である。オランダ会計史は全世界的にみても、またわが国においても研究が少ない。英・蘭比較会計史の研究のうち十七・八世紀会計史は明らかになつてゆくであろう。研究の史料、条件はととのつてきている。この点については他日を期したい。

会計史の研究は、本来、実践史料である帳簿の分析から問題を引き出さねばならない。会計実践は帳簿記入に具体

化する。会計史は会計実践史であるが、会計史研究は十四・五世紀の北イタリアの研究は、帳簿（マスキリプト）を史料として展開している。大阪経大の泉谷勝美教授によってこの時点は盛んに開拓されている。十七・八世紀以降になると、会計史研究は簿記文献史研究という方法をとる。これはオランダを分析したデ・ワール（De Waal）でも、また O・テン・ハーベ（O. ten Have）もそうである。イギリスについても小島男佐夫教授は『英国簿記発達史』（昭和四十六年、森山書店）で、文献史としての展開をしている。十七・八世紀史は、なぜ、文献史という形をとったのか。これで充分であるかという問題はあろう。久野秀男教授は『英米（加）古典簿記書の発展史的研究』と題して（昭和五十四年、学習院）、簿記書の歴史的研究を集大成されている。教授は正面から「簿記書……の研究」と題されている。原価計算史の研究も多く文献史的手法をとっている。このような現状において、十七世紀の問題を帳簿を史料とした研究として行うが、昭和四十七年の英国留学で、会計帳簿に接することができたことを感謝している。帳簿は会計史研究の第一次史料である。

文献史的研究は小島教授、久野教授をはじめとして大いに発展している。これは会計史学研究の発展の一つの姿である。原典（またその複製版）に接することができるようになった事情が背景にある。原典は一つの会計史研究の史料でもあるが、実践史的には第二次史料である。実践史論の展開が今後課題となる。十七・八世紀の研究を文献史の手法でなく、帳簿分析を行う一つの試みとして主題の考察を行うものである。簿記書とともに、帳簿（マスキリプト）の分析が会計史を進展させる。帳簿史料を集め分析することが今後の課題となる。会計学史も当然に重要な分野であるが、学史と異なる実践史が、会計史である。これを進展させることが今後の会計史研究の課題である。会計史という名で、会計思想史、会計文献史、会計実践史が混合的に問題とされてきたが、それぞれ独自性

をもって展開してゆくこととなるであろう。

- (1) 大塚久雄『株式会社発生史論』(大塚久雄著作集第一巻)後篇、株式会社形態の発生と展開、五〇〇ページ、補注参照
- (2) 本稿で用いる帳簿は大塚教授のいう「近代的株式会社の公開せらるべき整然たる簿記」にあたるもので、一六六四年からの帳簿である。帳簿体系については「イギリス東インド会社の会計帳簿」(『立教経済学研究』二十八巻三・四号、昭和四十九年)と題してすでにのべた。

筆者は昭和四十七年度に立教大学在外研究員として英国留学をなした。その折に、イギリス東インド会社の会計帳簿を所蔵している India Office Library and Records を訪ね、勉強した。ここには尨大な会計史料が収められているが、元帳は一六六四年から一八七〇年にいたるもので三九巻ある。この史料を知ったのは留学も後半に入ってからで、昭和四十七年(一九七二年)十一月二十四日からであった。ロンドン・スクール・オブ・エコノミクス(L.S.S.E)でのW・T・バクスター教授、B・S・ヤーマイ教授のもとで会計学、会計史を勉強すべく渡英したが、この史料にめぐりあえたことは幸せであった。

元帳や仕訳帳の若干について、インディア・オフィスライブラリーの好意によってマイクロフィルムに収めることができ、帰国後に依頼したものを含めて本稿の史料としている。

- (3) B.S. Yamey, Some Topics in the History of Financial Accounting in England 1500-1900, in Studies in Accounting Theory, ed. by W. T. Baxter. この論文に十七・八世紀研究が展開されている。三四ページ、ヤーマイ教授は「資産の評価」を論じている。ここに史料として東インド会社のI元帳(一七五〇年から五六年まで記帳)を用いている。このI元帳を見ようとしたのが、東インド会社の会計帳簿に接する機縁となった。

- (4) J. Winjun, The Role of Accounting in the Economic Development of England: 1500 to 1750, University Microfilms, Inc., Ann Arbor, Michigan, U.S.A.

二 十七世紀の会計問題

——近代会計の成立——

十七世紀。イタリアの栄光はオランダ、イギリスへと移る。十四・五世紀の北イタリアで、当座制企業の非期間的損益計算の手段として複式簿記は成立したが、やがて、ヨーロッパの北方へ、そして全世界へと伝播してゆく。それぞれに土着の固有の簿記算法があったが、だんだんと複式簿記法にとって代られてゆく。複式簿記が企業会計の計算手段として一般化し、さらに唯一の手段ともなつてゆく。

全世界への伝播。とくに東洋への伝播が問題となる。地理上の発見時代をへて、全世界は文字通りグローバルな意味を持つてくるが、アフリカ、南・北のアメリカ大陸は比較史上問題となつてこない。オランダまたイギリスの東インド会社の船に乗つて複式簿記は東洋にやつてきた。中国でも、朝鮮でも、日本でもそれぞれの簿記法を持っている。朝鮮では開城簿記といわれるものであり、わが国では和式帳合法といわれるものである。これらは今日、洋式簿記法といわれる複式簿記法にとって代られている。複式簿記によつて駆逐されてしまった。

複式簿記法はなぜ一般化したか。中世末期のルネッサンスの北イタリアで形成された複式簿記法の論理と精神は近代資本主義に適合的な存在、唯一の存在のごとき観を呈している。わが国では平戸、長崎〔出島〕において、和式帳合は洋式簿記に接しよくした。まさに異質文化の接しよくであるが、やがて幕末において一方が他を圧倒してゆく。西洋簿記が東洋簿記を征服したのであった。

西洋簿記Ⅱ複式簿記が空間的に適用範囲が拡大すると同時に、複式簿記技術も制度的発展をとげる。本稿において

は後者を時間的問題としてとりあげる。

十七世紀はオランダ東インド会社、イギリス東インド会社の成立にみられるような永続企業が成立する。当座制の揚棄。これにともなう会計制度の変化は期間損益計算を生みだしてくる。期間計算の成立は十七世紀会計が十五世紀の簿記実践と異なってくる。

期間計算の成立は決算評価、帳簿締切り法という決算手続きのなかに新しい問題を生み出してくる。十七世紀の研究は近年めざましい発展をとげている。B・S・ヤーマイ教授が着々と成果をあげている。小島男佐夫教授もまた業績を発表しているが、筆者も昭和四十四年に『近代会計成立史論』（未来社）を発表した。

十九世紀、二十世紀と十七・八世紀とはまた問題の質が異なる。十五世紀とも十九世紀とも異なる会計問題が東インド会社会計のなかにある。ここではまだ固定資産会計は減価償却会計として成立していない。資産評価の問題、貸借対照表の内容・形式の問題、取扱商品の十七世紀的特色と商品勘定のあり方の問題、決算締切り問題、会計計算における期間性の進展にともなう簿記計算手続の問題など種々ある。⁽¹⁾

オランダとイギリスは十七世紀のなかば頃にはスペイン、ポルトガルの世界商業の覇権を完全にうばう。とくにスペイン領新大陸との銀貿易において、スペイン本国を軍事的、経済的に征服させてしまう。東インド貿易においてもスペイン、ポルトガルの勢力範囲をおびやかした。このような時期に、オランダ、イギリスにおいて東インド会社が活躍した。東インド会社は、南ドイツの銀とイーストインディアの胡椒の仲介貿易を営むものではなかったが、スペイン領新大陸の銀と香料〔胡椒〕の取引を行う。オランダ、イギリスともに同じである。両国の競争は英蘭戦争に発展する。イギリス東インド会社は「十七世紀末に近づくとともに、輸入品目についてはオランダとは異なったニュー

ンスを示し始めるが、銀を輸出するところの仲立ち商業という性格は結局解散にいたるまで維持されていたとみて差支えなからう⁽²⁾」と大塚教授はいう。

十七世紀後半は、世界商業における覇権をかけてイギリス、オランダが本格的に争った時代である。ここで記帳された元帳がわれわれの分析対象となっている。この時代の両国の経済的性格を大塚教授は「オランダが全体として仲立ち商業中心の性格を明らかに示したのに対比して、イギリスの貿易は何よりもまず自国の工業生産物、なかんずく毛織物の輸出を基軸として築かれていたことに注意せねばならぬ⁽³⁾」とされるが、この差違は資本主義化の過程で、「専制型」株式会社（オランダ東インド会社）と「民主型」株式会社（イギリス東インド会社）となる⁽⁴⁾。

この時期に会計が、イタリアで実践されたところと異なる展開を示した。期間計算をめぐる問題であるが、イタリアでは銀と胡椒の交易による簿記の問題であった。等しく仲立ち商業の形をとるとはいえ、オランダ、イギリス段階になると銀と毛織物の交易という形態をとる。銀の対極にある胡椒と毛織物、一方は天然、自然の農産物である胡椒、他方は工業生産物である毛織物、これらの生産体制、その体制を成立させる基盤が十四・五世紀と十七世紀では全く異なってきた。十七世紀の体制であればこそ期間計算を必要とし、近代会計を求めてきた。当座制商業による十四・五世紀の北イタリア、継続制企業の十七世紀のオランダ、イギリスとなる。

この商業の会計が本稿の問題とするところであるが、基本的性格は前期的「商業」資本の会計で、イタリア段階と等しく商業資本の問題である。商業の簿記問題として具体化するが、胡椒と毛織物では交易構造が異なる。ここに十七世紀会計の特色があるが、しかし近代資本、産業資本の会計問題ではない。工業会計こそが企業会計の近代的形態となるが、その前段階である。十四、五世紀とも、十九世紀とも異なるところを、イギリス東インド会社の会計問

題のなかにみてゆく。

(1) 上記にかかげた問題点はB・S・ヤーマーにより問題とされてゐる。B. S. Yamey, Some Topics in the History of Financial Accounting in England 1500—1900, in Studies in Accounting Theory, ed. by W. T. Baxter. 上の論文の第二節 The Early Practice Entry (1500—1800) にこのくつかの指標をかかげて分析を進めてゐる。この指標を参考にした。なお、Some Seventeenth and Eighteenth Century Double-Entry Ledgers (The Accounting Review, Vol. XXXIV, No. 4, October, 1959) にもすべてに問題点が示されてゐる。決算に締切りの問題については Closing the Ledger, Accounting and Business Research, Number 1, Winter 1970 を発表してゐる。これは「元帳締切り」という題名であるが、Closing the Ledger, Simon Stevin, and the British Balance Sheet という題名が正式である。

(2) 大塚久雄『近代欧州経済史序説』(大塚久雄著作集第二卷) 102ページ。

(3) 大塚久雄 前掲書(同上) 105ページ。

(4) 「専制型」、「民主型」という類型は大塚教授によつた。大塚久雄『株式会社発生史論』(大塚久雄著作集第一卷) 参照。

三 イギリス東インド会社の会計帳簿

十七世紀にいたると、イギリス東インド会社、オランダ東インド会社の設立にみられるように、株式会社という企業形態が、前期的資本の蓄みのなかで形成されてくる。金融資本調達に、より永続的な企業形態の確立となる。そして、株式会社の近代的成立はイギリス東インド会社の一六五七年のクロムウェルの改組であった。十七世紀の後半にいたるとオランダとの世界商業の競争でイギリス「イギリス東インド会社」は優位にたつた。一六〇〇年十二月末日にイギリス東インド会社と通称されるロンドン「旧」東インド会社が成立するが、当座制企業から永続制企業へと発展していることを示す。「一六一三年に至つてついで旧来の全くプリミティブな個別企業制を揚棄していわゆる合本

企業制を採用するに至った。そしてこの合本企業制は右の一六一三年より一六五七年におけるクロムウェルの改組に至るまで続くのである⁽¹⁾。

「イギリスの歴史を二分し、近代イギリス社会の礎石を置いたとなされるかのピューリタン革命は、当然に、東インド会社にも、決定的な影響を投げかけた。つまり、一六五七年のクロムウェルの特許状による改組を起点とし、かつ王政復古治下におけるその展開によって、東インド会社は世界史上最初の近代的『民主型』株式会社に転化するという歴史的な役割を果たしたのである」⁽²⁾。この大塚教授の言に対応することくに、継続企業（ゴーイング・コンサーン）概念が形成されてくる。これに対応する新しい会計制度が以下に分析する元帳のなかに示されてくる。

「一六五七年の特許（状）は重複する航海の継続的集合体として商業を遂行した継続的な企業実体をつくりだした。ここに形成された会計問題はそれ以前においては存在しないものであった」⁽³⁾。

一六六四年八月よりはじまる会計制度が前述のようにインディア・オフイス・ライブラリー・アンド・レコーズにある帳簿のなかに存在している。この最初は一六六四年から一六六九年にわたるB元帳といわれる二冊の帳簿である。

〔補注〕 この二冊の帳簿の古い方をA元帳、新しい方をB元帳とビンユン (Prof. Winjum) は呼んでいるが、これはあまりである。研究の都合からB元帳の上、下と呼びたい。なおインディア・オフイスにおける分類番号は、B元帳の上はL/A/G/1/1/2で、B元帳の下はL/A/G/1/1/3である。ついでながらC元帳の番号はL/A/G/1/1/4である。このことから知られるがB元帳の上巻も「二番」であり、この分類の「一番」は Home series misc. vol. 1. となっている。なお元帳全体系については前掲、拙稿「イギリス東インド会社の会計帳簿」『立教経済学研究』第二十八巻第三・四号（昭和四十九年十二月）を参照されたい。

ビンユンは「帳簿としては二冊の分離した元帳となっているが、B元帳（B元帳の下——茂木）はA元帳（B元帳の上——茂木）の単なる延長である。B元帳における丁数はA元帳の最後の丁数（fol. 275——茂木注）から連続して番号がふられている。記入が満杯になったとき、A元帳における勘定は、それらが依然として同一元帳にあるかのごとく、B元帳の新フォリオに転記される」という。ここから別々の帳簿ではあるが、同一内容を記す元帳であることが知られる。なお、「二冊の仕訳帳（インディア・オフィス・ライブラリのカテゴリ番号はJA/G/151——茂木）が二冊の元帳の原始記録簿としてあった」といわれ、「A元帳は、すべての会社の資産が記録されたわけではないので、一杯になるまでは縮切られなかったのではないかと思ふ」とされる。この文章から帳簿の縮切りと決算とは必ずしも関係がないことが知られる。

十七世紀は中世簿記といわれる非期間性計算体系の簿記法が、期間性をおびてくるときである。これを近代簿記法といえることができる。簿記学も、それは複式簿記の記帳解説論ではあるが大いに発展している。

一六〇〇年に成立したロンドン東インド会社においても複式簿記法が採用されていたことであろうが、今日ではその帳簿は見い出せない。東インド会社のその初期は「個別企業」的性格が強かったが、複式簿記法を採用していたと考えられる。それが一六五七年をへ、さらに一六六二年のチャールズ二世の勅許（状）をへて、株式会社としての形態をととのえるなかで、それに対応する近代簿記法による会計制度を整えてきた。これが現存する元帳であって、三十九巻からなり、一六六四年から一八七〇年までの約二〇〇年の活動が記録せられている。本稿ではB元帳二冊「とC元帳一冊」を主な分析対象として主題にせまってゆく。

この仕訳帳、元帳を中心として補助簿体制もとのう。大塚教授のハンターによりつつ「ともかく近代的株式会社の公開せらるべき整然たる簿記もまた、ここに世界史における最初の姿をあらわしたのである」という簿記体制が、この元帳に具体化する。

- (1) 大塚久雄『株式会社發生史論』（大塚久雄著作集第一卷）四七〇ページ。
- (2) 大塚久雄 前掲書（同上）四八九ページ。
- (3) J. Winjun, 'The Role of Accounting in The Economic Development of England: 1500 to 1750, University Microfilms, Inc., Ann Arbor, Michigan, p. 335.
- (4) J. Winjun, *ibid.*, p. 341 の注一九参照。
- (5) 大塚久雄、前掲書（前同）五〇〇ページ。

四 B元帳に記載された諸勘定の若干の考察

B元帳の上巻は第一フォリオ(丁)から二七五フォリオ(丁)、B元帳の下巻は第二七六丁から六五三丁までとなっている。これは一六六四年八月より一六六九年三月にわたるもので二冊よりなる。

帳簿は大部のものである。厚さはそれぞれに異なるが、一七五〇年代のものでI元帳と呼ばれる一七五〇年七月から一七五六年六月までを記した帳簿は縦五二センチメートル、横三六センチという表紙をもつものであった。大きさはこのように揃っている。I元帳は厚さは八センチで、本文を記したノート部分の厚さは六・五センチとなっている。二八八フォリオ(丁)であった。B元帳はさらに厚いもので、まさに大帳である。

1 複式記入

その記帳は複式記入がなされている。この帳簿体系は複式簿記であった。まず「複記」についてみる。

B元帳「上巻」の第二丁の冒頭に船舶所有者勘定がのっている。これは Owner of the Loyall Merchant account であって、複式記入によって残高勘定「開始残高勘定」に対応している。この借方側を示す。

Owners of the Loyall Merchant

Dr.

1664 August 01	01 *1	To Ballance for their debt in forgoing Bookes, being what Imprested.....	10 *2	900	—
----------------	----------	--	----------	-----	---

これは(借方) 借主所有者勘定……(貸方) 残財勘定……という仕訳の借方記入を示したもので、摘要欄は「集合されたものであるが、前帳から繰越し転記された借方残高として」九〇〇ポンドとなる。

この帳簿の第一〇フオリオ(丁)に残高勘定が記入されているが、貸方記入として

Ballance

Cr.

1664 August 01	01	By Severall accompts brought from forgoing Bookes being Imprest.....	—	9,800	—
----------------	----	--	---	-------	---

のようになる。摘要欄は「集合された前帳よりの幾多の勘定の貸方として」九八〇〇ポンドとなっている。これは総括記入である。九八〇〇ポンドに対応して、八月一日付の記入の船舶所有者勘定は、ここにとりあげたローヤル・マ―チャント号所有者勘定をはじめとして、第五丁までに十七の勘定が記されて、その合計が九八〇〇ポンドとなって対応する。

元帳には仕訳帳の記帳ページが示され、また対応する元帳勘定の丁数も記入されて、相互関連関係を極力保たうとしている。摘要欄も叙述体形式より簿記術語としての形式化が進んでいる。しかし、単に相手勘定名のみ記入となる段階から見ると、叙述記帳の形式が多分に残っている。

第十二丁にウィリアム・ウィリアムズ勘定が記載されている。人名勘定である。この複式記入関係を示すものは、

残高勘定との対応である。W・ウイリアムズ勘定の借方に、

1665 April 29	119	To Ballance for this debt in former Book.....	10	519—4—10
---------------	-----	---	----	----------

という記入があり、残高勘定貸方に対応する。

1665 April 19	119	By William Williams for his debt in former Bookes.....	12	519—4—10
---------------	-----	--	----	----------

両勘定の対応。「前帳簿における負債としてのW・ウイリアムズとして」という内容で、負債残高を示す。この返済は現金(Money)支払いによってなされるが、一六六五年四月二十九日にいたるまで記帳されていなかった。ここに「前帳簿……」と記されているが、この帳簿とB元帳の關係は当然、関連がある筈であるが、存在せず不明である。⁽³⁾

複式記帳は異なる二つの勘定への対応記入である。これは

(借方) × × 勘定……// (貸方) △△ 勘定…… という仕訳がなされるが、これを元帳に設けられた××勘定の

借方と、△△勘定の貸方との対応という。元帳記入は準備過程として仕訳帳に叙述的な形式の取引の記録がなされている。この形式は十七世紀初頭では仕訳帳左側にある分数式に似た勘定口座番号の記入法、たとえば $\frac{652}{175}$ というもので、本文冒頭に仕訳の文言が記されている。これが、形式化、記入方式の合理化が進んで、前述のようになる。

十七世紀においては仕訳帳の金額欄は一つである。一つの頁は最も左が仕訳の勘定番号欄(貸方ぶんの借方という形式)で、ついで、日付欄、摘要欄、金額欄となっている。金額欄は extension と英語ではいわれるが、元帳数値となるべきこの金額は、中世末期の北イタリアで元帳記帳がなされたときは本文中にふくまれていた。金額をふくんでまさに叙述的であった。これが金額欄として独立し、摘要欄の叙述も簿記的形式化が進むこととなる。その金額欄

が二つとなって借方欄、貸方欄へと展開してゆく。

仕訳帳 (L/A/G/1/5/1—Cash Journal) の一六六六年十月「十五日」の仕訳 (二六八ページ) の冒頭に 2383 とあるが、二十三丁に黒布勘定がある。また八十三丁は同じくブラック・クロス (黒布勘定) である。これは二十三丁の黒布勘定から八十三丁の黒布勘定への繰越である。これは損益勘定へ行く分であるが。この勘定は八十三丁で締切りがなされている。

仕訳帳記入にもとづいて元帳記入がなされるが、仕訳帳では元帳勘定の借方、貸方の対応する丁数^{フオリオ}が示され、元帳の勘定では仕訳帳のページ数が示されていた。元帳には一フォリオにいくつもの勘定を開設することもあった。B 元帳 [上巻] の第一フォリオには Owners of the Loyall Merchant 勘定からはじまって、Percaune, Owners of the African, Owners of the East India Merchant など Owners of the Coast Friggatt の六つの勘定が記されている。これらは取引の発生ごとに順次に開設されたのであろう。仕訳帳を通じて必要な勘定が知られ、これを元帳内に適当なスペースをとって作ってゆく。

ここでは仕訳帳は元帳記入の準備記録である以上に、営業日誌の役目もはたしている。これが企業経営の管理 [コントロール] に役立っている。

元帳勘定形式は「勘定式」であって、一つのページに丁字型が画かれるものでなく、二つのページにわたるフォリオ形式をとる勘定であった。また仕訳帳には金額欄は「借方」欄、「貸方」欄の二つでなく、一欄式であった。しかし転記関係は極めて厳重に正確に行われていた。

(1) 日付のつぎに記されている 01 とは仕訳帳のページ数を示す。

(2) 10 という番号は Owners of the Loyal Merchant の相手勘定——仕訳の場合の借方、貸方、それぞれの相手方の——記入フオリオ数である。ここでは一〇丁とは残高 (Balance) 勘定である。

元帳の書式において仕訳帳との関連、また相手勘定との関係によって複式記入による正確性の確保、その検証が、今日の元帳形式よりも入念になされている。元帳 (の勘定) 記入では、仕訳帳のページ数を記して転記済みのチェック印としている。これは手記式簿記では「仕丁」欄である。仕訳帳では「元丁」欄がこの役割をはたす。仕訳帳、元帳では今日では一つのチェック欄となっているが、東インド会社の元帳をみると、仕丁欄も、相手勘定のフオリオ数を示す元丁欄の両者が設けられている。

「摘要」欄は、今日では相手勘定 (口座) 名のみ記されているが、この帳簿記入では To……、また By……として、口座名が出てくるが、それに続いて、取引内容を示す文言が叙述されている。これは簿記記録が営業日誌の役割をはたしていることであるが、やがて損益計算の手段性が前面に出てきて、摘要は相手口座名のみとなる。これが技術的發展といわれることである。記入がパターン化することは機械簿記、コンピュータ簿記への道を拓くことである。簿記の機械的記入、機械化が今日への道程である。

(3) ビンユンは、「一六六四年八月一日に開始されたところの複式簿記の元帳は会社の資産、負債のすべてを包含するものではない」という。「種々な内容を含む〔開始〕棚卸記入がないということは、五年以上にわたってぼつぼつと元帳の勘定の追加となっている」。ビンユンは「旧帳簿への記入と締切りの時がなかった」というが、期間計算的な意味での締切りがなされたのではないかもしれない。ハンターにしても、一六六四年八月一日に世界史にかんたる帳簿組織の出現というが、継続する事業における帳簿記帳の出発点について問題をなげかける。新帳簿体系の導入と継続。

J. Winjum, *The Role of Accounting in the Economic Development of England: 1500 to 1750*, University Microfilms, p. 341.

2 商品勘定

期間計算方式はすでに成立している。口別損益計算段階の口別商品名商品勘定のような仕入商品の売上完了による締切り方式とはとてはない。棚卸評価が問題となる。

十七世紀後期イギリス東インド会社の会計問題

十七世紀において期間計算が出現したことは、個々の商品取引の商品売買損益を確かめることよりは、企業「全体」の損益＝利潤を計算することとなる。企業全体という視点が、going concern の概念をつくり出す。これに対応するかのように、口別商品名商品勘定ではなくて、一般商品勘定が形成せられてくることもある。簿記書ではこの「一般商品勘定」についての説明もなされてきている。

一般商品勘定は口別商品勘定の発展として考えられる。筆者はかつて、木村和二郎教授の論理によりつつ、

▲口別商品名商品勘定↓一般商品勘定↓商品勘定の三分割▼

という発展図式を示したことがある。これは

▲十五世紀⇨北イタリア⇩十七世紀⇨オランダ・イギリス⇩十九世紀(末)⇨イギリス・アメリカ▼

という会計論理の展開図式に対応するものである。

この図式は極度の抽象によるものであるが、一般商品勘定の出現は口別商品勘定の存在を否定するものでなく、両者は併存する。十七世紀においては口別商品名商品勘定の方が一般的でもある。イギリス東インド会社の元帳では商品名商品勘定という方法が採られている。

B元帳(その上巻)にあらわれる商品名は無数にある。その二三フォリオに黒布(Blackcloth)勘定がある。まず借方側。

Blackcloth

Dr.

前にも記したが二六八という数字は仕記帳の二六八ページにあるということであり、八三とは相手勘定フォリオを示す。すなわち二十三丁と八十三丁（黒布勘定）との対応となる。これは繰越のための記入である。貸方側は

Blackcloth

Cr.

1665 June 19	132	By money of Thomas Greens for.....	6	30—10—0
--------------	-----	------------------------------------	---	---------

六丁は現金勘定を示している。借方（左ページ）、貸方（右ページ）は対応して一つの勘定「形式」を示している。元帳は一行のみしか書けないスペースであるので、八三丁に改めて黒布勘定が設けられている。これは

Blackcloth Dr.

Blackcloth Cr.

1666 June 30	252	To Balance of former Books for.....	96	58	—	1666 June 30 252	By Profit & Loss, Last in sale.....	70	27—10—0
						October 15 268	By Blackcloth in 23 folio...	23	30—10—0
									58—0—0

このように示されている。九六丁には Balance of former Book 勘定があるし、七〇フォリオに損益勘定がある。これは前帳簿からの繰越残高として五八ポンドあったが、二十三丁の貸方に、トーマス・グリーンに現金にて三〇ポンド一〇シリングで六月十九日に売っているが、一〇月十五日に八十三丁に転記されている。しかし六月三〇日には販売損が二七ポンド一〇シリング計上されている。すでに販売損益が計上されている点に口別計算の個別的な売買損益の記録・計算を知る。

マッチ勘定についてみよう。これは三十五丁にある。略示することとする。

Dr.

Match

Cr.

1666—3—6	325	To monies to...	9—01—10	1668—7—28	507	By Voyage to Bandam	36	9—01—10
<p>一六六六年三月六日、現金にて買い入れ、一六六八年七月二十八日に「バンダム航海」勘定として、これに引き渡した。航海勘定それ自体もまた商品勘定の処理がなされる。マッチ勘定それ自体の引き渡しでは損益は生じなかった。委託品売買ともいえる多くの勘定がある。(B元帳の)二三〇丁に Pepper black in charge of John Stanyan 勘定である。これは二三〇丁のみでは足りず二五四丁に改めて設けられている。</p>								

胡椒勘定は中世以来、東邦貿易の中心的商品であった。十七世紀の六・七〇年代ともなると取引量こそ多いが、貿易における絶対的重要性は減少してくる。もち論オランダ東インド会社の貿易においては中心的主要性があったであろうが、イギリス東インド会社においては異なってくる。この時代はオランダの栄光が香料取引においてはまだ残っている。これが十八世紀になると、イギリスに追い越されてしまうのであった。

Diamond Rings in charge of Committee ye Trene 勘定きみちゆう (B元帳二四フォリオ)。

Dr.

Diamond Rings in charge of Committee ye Trene

Cr.

1665	165	To Factors in Bantam for...	85	10—10—0	1667 June 15	353	By Severall Accompts for...	—	38—10—0
December 01									
1667 June 15	353	To Presents for Table Diamond & Ring		27—10—0					38—10—0
	354	To Profitts and Losse for...	184	0—10—0					
				38—10—0					

ダイヤモンド・リング勘定は一六六七年六月十五日にB元帳上巻分は締切りがなされ、一〇シリングの利益は損益勘定に転記されている。B元帳の上巻と下巻との連絡関係については後にのべたい。

B元帳上巻にあらわれた勘定は、以上のほか極めて多い。硫黄 (Brimstone) 勘定〔三五丁〕、鉛勘定〔六一丁〕、スペイン・ワイン勘定〔七七丁〕、あやラシヤ勘定〔九五丁〕、Scarletts & Fine Greens (緋、緑の服地) 勘定〔一〇三丁〕などという勘定がある。

まえにのべた委託品勘定 (……in Charge of……) にこのついで Cassia Signum in charge of George Pappillon 「ジョージ・パピロンに委託した桂皮」勘定 (一八二丁)、このジョージ・パピロン関係が一八二フォリオから一九一フォリオまで、桂皮、紡績糸 (Cotton yare)、蘆薈 (Alloes Socctrins)、Sticklack, Sena, Minnhe, Seedlack, Furmeric, 胡椒としてシセラック (Shellack) などの勘定である。

ついでサン・サンブローク (Sam Sambrooke) の委任になる商品についで、一九四丁から二二七丁まで書かれている。ここでは綿布類が多く目に着く。

二六八丁には Charges of Merchandise 勘定がある。また二二丁には Private trade 勘定がある。

商品売買はそれ自身が一つの個別的企業の性格をもった Venture (取引) であった。委託制商業の性格をもつ場合もあるが、またC元帳に多くみられてくるが、取扱商品の保管されている倉庫業者 (Warehouse-keeper) の名をつけた商品という場合もあった。「トーマス・スプリングの硝石」(Salpeter in Thomas Spring) とか、「チャーレス・アストンの胡椒」(Pepper in Charles Aston) 勘定とどうゆうなものであった。

航海勘定も商品売買損益に関係がある。三四丁には Voyage to surratt 「サラト向け航海」勘定、Voyage to Ma-

Draspatan [マドラスパタン航海] 勘定 (三五丁)、そして三六丁にはバントム航海勘定 (Voyage to Bantam) などがある。

以上に見てきたように、ここに展開される商品勘定は口別商品名商品勘定で、一般商品勘定という形態をもっては現われなかった。しかし、期間計算が行われており、それぞれの棚卸評価が損益計算のためになされている。取扱商品は種々あり、また取引形態も異なるので一括して商品勘定とするには余りにも口数が多すぎ、はん雑である。当時においては「商人や会計係は、あたかも元帳における勘定の増加をさけることを望んでいるようである」⁽¹⁾。このように多数であった。

個々の商品勘定の損益数値は損益勘定に転記されるが、この損益勘定の形成によって、「すべての売買活動の結果は、期間のための統一がもたらされるし、一般的な損益勘定にうつす準備がなされるのである」⁽²⁾。ここに決算手続が問題となってくる。

このような口別商品名商品勘定による損益計算が具体的、実際的である。一般商品勘定は企業の商品売買益計算の構造をあらわすもので、この計算の仕組みが一個の勘定として出現したものであろう。今日、簿記教育にこの一般商品勘定が商品勘定の主たる説明に用いられることが多いが、実用性は殆んどなかった。口別商品名商品勘定の段階は、やがて補助簿の助けをえて、三分割商品勘定の段階へと進む。

(1) B. S. Yamey, Some Topics in the History of Financial Accounting in England 1500—1900, in *Studies in Accounting Theory*, ed. by W. T. Baxter, p. 28.

(2) B. S. Yamey, *ibid.*, p. 28.

三八四六二ポンド七シリング三ペンスが、B元帳下巻の三八四丁に繰越されてゆく。このフォリオでは借方は「七〇」フォリオにおける借方分として「(To his Debt in folio 70) 借方が三八四六二ポンド七シリング三ペンスがまず記入され、ついで一六六四年六月三〇日として To William Webb…… 5 〆 6 〆 以下五九項目が書かれる。以下このように繰越関係をもっている。

一六六九年三月三十一日はB元帳の締切りの日である。六五〇丁の損益勘定は借方に二七項目、貸方二四項目が記入されている。その借方には二口の損益の在高が記入されている。これは貸方の最下段 By Balance for his profit bought……として £489646-03d. に一致している。これが「ここからもたらされた利潤としての差額＝残高」である。これが借方の To Stock としての二口であった。

Folio 650 P/L

1669 March 31		1669 March 31	
589	To Stock……	59-05-03
589	To Stock……	489586-17-9
		1266107-18-9
			By Balance……
			489646-03-0
			1226107-18-9

ここで、二口の資本分 (Stocks) が算出されているが、一六六九年三月三十一日付けで、六五三丁の資本勘定貸方に転記されている。

つぎの資本金 (Stock) 勘定は集計計算はなされておらず、二口ならべて記したのみである。なお借方には何も記

Dr.

Stock

Cr.

1669—3—31	589	By Profit & Loss...	59—05—3
1669—3—31	589	By P/L...	489586—17—9

入がない。借方、貸方の金額的平均において複式記入が完成するとすれば、未完成であるが、この記入で純損益が知れるので、損益計算目的は達成されたこととなる。四年八カ月ぶりの決算であった。

二冊の元帳の関係は下巻への記入が一斉に行われるものでなく、順次に上巻の勘定が一杯になったところで個別に行われるものであった。記入を開始してから決算が五年近くの期間行われなかったことは期間計算とはいえず、口別計算の性格を多分にのこしているし、プライベイト・トレイドなどの存在は企業全体という企業資本の統一的観念をまだ充分に成立させていたとはいえない。

損益勘定への記帳。すべての損益関係勘定から損益勘定に個々に転記される。「すべての名目勘定の残高、すべての売買勘定 (trading account)、すなわち商品勘定、航海勘定などについての損益の記録、所有者のための追加分としての記入、また企業 (firm) の資産からの減額、そして資産「再」評価の利得・損失などは損益勘定に (またはそれを通じて) 記入される」⁽¹⁾。集合損益勘定として出現するが「名目」損益勘定の組織的計算・整理」を容易にし、一六六九年三月三十一日という日に決算がなされている。

一六六九年四月一日にC元帳 (インディア・オフィス・ライブラリーの分類番号はL/A/G/1/1/4) が設けられる。これは一六七一年四月にわたるものであるが、まず資本 (Stock) 勘定が設けられてきている。

(1) B. S. Yaney, *Some Topics in the History of Financial Accounting*....., op. cit., p. 32.

4 決算と元帳締切り

一六六四年七月一日の取締役会 (court of committee) は新帳簿体系を整えるべき命令を出した。これによって設定されるものが一六六四年八月一日から始まる新しい複式簿記制度である。前項でみた損益勘定への記入事項の数の大きさ。これは口別計算の個別転記に由来するが、個別の取引の統制、管理が強調されていたからである。財貨の変動となる取引過程の記録は極めて具体的、正確に記録されていた。

「一六六四年八月一日に始まった複式簿記法の元帳は、会社の資産、負債のすべてを含んでいるものではなかった」⁽¹⁾。七月一日の決議、そして八月一日よりの施行には準備期間が不足であった。「明らかに会計係は、『旧帳簿の記入と締切り』(enter up and balance the Old Bookes)の時間がなかった」。それゆえに「このように包括的な開始」⁽²⁾。「棚卸」記入が存在しないことは、五カ年にわたる元帳への資産、負債の時折なされる追加ということになっている」⁽³⁾。

当時の簿記書、ダホルネ (R. Dafforne) 『商人の鏡』(一六三五年)には財産目録の説明がある。これが記帳実践で開始記入の材料とはならなかったか。またコリンズ (John Collins) の簿記書もある。これはダホルネの補遺的書物でもある。開始記入に対する準備として、簿記制度が成立し、継続した際には開始残高勘定の使用がなされる。これはリセット (A. Lisset) の簿記書にあらわれている」⁽³⁾。

財産目録の作成方法、開始残高勘定の設定がこのような簿記書にあらわれているが、簿記実践においては、これが必ずしも行われない。簿記書の理論状況と複式簿記実践とは乖離している。当時の抽象的思考と東インド会社の具体的簿記実践とは規模に大きな離れがあった。またイギリスの当時の簿記実践状況と東インド会社のそれとの差もあ

ろう。東インド会社の簿記は当時の一般的な簿記実践よりも優秀であったとスコットはのべている。⁽⁴⁾ 簿記実践においては簿記書通りには行えない。これがB元帳の出発点であるが、C元帳にいたると状況は異なってくる。

一六六四年八月一日より一六六九年三月三十一日にわたる会計期間が、新しく設けられた東インド会社の会計制度による実践で、四年八カ月にわたるもので、しかも二冊の元帳が用いられている。

元帳の記入スペースがなくなったとき帳簿の締切りをなすが、十六・十七世紀の記入実践であるといわれることが多い。帳簿の締切りと決算とは等しくないという。一冊の元帳には多くのフォリオがある。B元帳上巻は第一丁から二七五丁までの二七五フォリオ、下巻は第二七六丁から六五三丁までの三七八フォリオ、そして一フォリオに数個の勘定が設けられる場合もあれば、また一個の勘定が数フォリオにまたがる場合もあって、一定した分量ではない。このようななかである一個の勘定が、その元帳のなかでは処理が終らず、次の元帳のなかに続きとしてその勘定を準備することもあろうし、また順次に新しい取引、すなわちいままで扱ったことのない内容の取引の発生が新規の勘定、新フォリオを必要としてくることもあって、B元帳は二冊となったのであろう。帳簿内の勘定は既定のものというよりは取引に応じて設けられて行ったのである。

決算の方式は、英米法的であるか、また大陸法的なものであろうか。損益数値はすでに前項でみてきたように損益勘定で £489,646-03s. 1 と計算されている。損益勘定によって決算数値をえたことは、もはや複式簿記の完成を意味しているが、形式的には残高勘定によっても算出されねば複式簿記の計算機構としての意味をなさない。

残高勘定について。B元帳には第一〇丁に Balance Account (残高勘定) が出てくる。これは一面において開始残高勘定の性格をもっている。この性格を持つてはじまるが、前(1項)にのべたように貸方側に、八月一日に By

Several Accompts brought from forging Bookes being Imprest (前帳より繰越された諸勘定〔諸口〕に対して貸方)となる。Several Accompts という勘定名が出てくるが、「諸口」と簿記的用語が用いられ、総括転記の方法が知られていることがわかる。これは十七世紀初頭に開発されてくる。

開始残高勘定といったが、八月一日のみ記入されるものでなく、八月十五日になると借方に二口、すなわち「Several Accompts for monies owing at Interest (利子としての現金支出をなした諸勘定に対して借方)」、また「サラト向け航海勘定に対して借方」が示されてくる。同じく八月十五日には貸方に「サラト向け航海勘定に対して貸方」、「マドラス向け航海勘定に対して貸方」、「バンダム向け航海勘定に対して貸方」の三口が記入されてきている。

このようにして、借方には一六六五年九月十五日にいたるまで二十二口の記入がなされ、貸方は一六六五年九月一日まで五十六口が記入され合計は£547,721-19s.-8d.であった。借方合計よりも£323,582-06s.-5d.多い。これは資産在高であるが、これがバランス勘定の借方に記入されて貸借は一致する。この金額は To his Credit borne to folio とし、九六丁の Ballance of former Booke という勘定の貸方に差額の繰越の転記がなされている。

九六丁の Ballance of former Booke の繰越残高 £329,997-05s.-1d. は三九一丁、すなわちB元帳の下巻に繰越されている。この三九一丁は Ballance 勘定となっている。Ballance 勘定も Ballance of Booke 勘定と同一性質である。このバランス勘定は一六六六年十一月二十一日の借方記入から始まって、一六六九年三月三十一日に最終記入となっている。次ページにその形式を略示する。

「最終記入」。借方側下方の三つの損益勘定項目は六五〇丁の損益勘定の貸方に記入されて行く。最終記入と記したのは、このバランス(残高)勘定は締切りの形式がとられていない。前表に示したように書きつ放しの状態であ

Bailance Dr.

Bailance Cr.

1669 Nobemb 21	277	To Edward Wool for his debt in former Bookes...	13	1-04-6				
					
1669 March 31	 } この間9項目						
	589	To Profitit and Losse...	650	304768-19-9				
	—	To Severall Account...		395-06-10				
	589	To Profitit and Losse to...	650	51-0-0				
	589	To Profitit and Losse borne...	650	489646-03-0				
					1669 October 22			
						By its Ireditit in folio 96	96	329997-05-1
					
					 } この間41項目		
						By Severall Accountis for their debt...		17367-09-0

る。もち論、最終的損益数値 (£489, 646-03s.-0d.) を算出しているので、実質的には決算が終っている。これは前項 (Ⅲ) に示したが、£59-05s.-3d. と £489, 586-17s.-9d. の和であった。これはまた、六五三丁 Stock 勘定の貸方の二口となっている。書きつ放しのままであることは三九一丁の残高勘定と同じである。

以上のようにして三九二丁の Bailance 勘定と六五〇丁の Profitit & Losse 勘定から、等しく £489, 646-03s.-と
いう純益数値が算出された。ここに複式簿記体系は完結したのであった。残高勘定はまた決算残高勘定の性格おも兼
ねそなえている。「大陸法」的決算手続の方向が見える。

(1) J. Winjum, *The Role of Accounting in the Economic Development of England: 1500 to 1750*, op cit., p. 340.

(2) J. Winjum, *ibid.*, p. 341.

(3) 久野秀男『英米(加) 古典簿記書の発展史的研究』(学習院学術研究叢書5) 第二部一六五——一七八ページ参照。

(4) W.R. Scott, *The Constitution and Finance of English, Scottish and Irish Joint-Stock Companies to 1720*, Reprint, New York, 1951, Vol. I, p. 158.

5 B元帳に示された勘定の概略

上、下二巻の元帳に極めて多くの勘定が記載されている。東インド会社の業務の大規模性と多様性による。ここに記載されている勘定各々、India Office Records, Guide to the Records of the Accountant General's Department というタイプ版の私本によつての⁽¹⁾。

(a) 本国職員の俸給勘定、(b) 船員給料勘定、(c) 船舶所有者勘定——船主勘定で、第一丁に記載されているものは、*Owners of the Loyall Merchant, Owners of the East India Merchant, Owners of the Coast Friggatt* といった諸勘定。(d) 商品「売買」勘定——2項へのべたところであるが、口別商品名商品勘定で、胡椒勘定が重要であるが、さらに織物——広幅布勘定、黒布勘定が注目される。(e) 卸売商「また倉庫業者」のもとにある商品勘定 (*Goods in charge of warehouse keepers*) ——これも損益計算に関係があるもの(2)、*Cassia Stignum in charge of George Pappillon* 及び *Dinitties broad in charge of Sam Sambrooke* また *Pepper black in charge of John Stanzan* といった勘定である。このような勘定が多く出てくる。取扱商品の多様性を知るがB元帳(上巻)の一八二丁から二五四丁まである。Private Trade に関係がある。(f) 財貨購買勘定、(g) *Persons leading Money at interest* (h) 買掛金勘定 (*Suppliers of goods to the Company*)、(i) 船長勘定、(j) 在外支店「事業所」勘定——*Factors in Bantam* 及び *Factors in Madrass* といった勘定。(k) 賞与金(下賜金)勘定、そして (l) 利息勘定といったものである。このほかに航海勘定がある。Voyage to Surratt, Voyage to Madrass, Voyage to Bantam

といった勘定である。

十七世紀後期ではまだ「固定資産勘定」はあらわれていない。本社の土地とか建物は元帳には記録がない。これは元帳という会計帳簿にないということ、損益計算に関係なく、「Territorial Journals」に記載がある。ビンユンのいう「A元帳（B元帳の上巻——茂木）のふらふらした出発」が損益計算を不充分にしたのか、このような状態でこと足りたとしたのであろうか。

(1) 本書は私本であるが、インディア・オフィス・ライブラリーのファリントン氏 (Mr. Farrington) の好意によって閲覧した。

(2) J. Winjun, The Role of Accounting in the Economic Development……, p. 343.

五 B元帳とC元帳の関連

C元帳は、一六六九年四月一日より一六七一年四月三〇日にわたる帳簿である。これはB元帳を引きついだものである。B仕訳帳において、「以下に続く帳簿などに転記された総括的勘定や債務にたいする借方残高」(Balance Dr. to Sundry Accounts and Debts borne to the Succeeding Bookes viz)、「以下の帳簿に転記された貸方の残高にたいする総括勘定の借方残高」(Sundry Accounts Dr. to Balance for the following Credits transported and borne over into the following bookes viz)という二つの総括的仕訳記入によって、三月三十一日に、B元帳の残高関係勘定は締切られる。

「C元帳はこれらの残高「開始在高」をもって一六六九年四月一日に開始された」。B元帳の繰越在高をもとに記

入がなされる。「C元帳における資本勘定 (stock accomp.) の記入は総計によってなされており、詳細は『いくつかの勘定が資本勘定に対して、ここに報告さるべき前帳簿からもたらされた残高分を記入し、特定の項目としてそれに従う』とC仕訳帳「[一ページ]」に記入されている⁽³⁾。資本勘定の1669年四月一日の状況を略示しよう (C元帳第二丁)。

Dr.		Stock		Cr.	
1669-4/1			1669 4/1		
3	To Severall Accompts...	1		1	By Severall Accompts...
5	To Severall...	1		2	By Severall...
6	To Severall...	1		3	By Severall...
7	To Severall...	1			
			245123-16-11		
					317251-01-6
					122006-18-4
					291311-07-7
					730569-7-5

貸方側が金額的に大きいことは資本金勘定として当然のことである。この勘定においても純損益分が決算期(1671年四月三〇日)に記入されてくる。ビンユンは「資本の概念は、この元帳の開始時においてしっかりと成立しており、A元帳(B元帳上巻——茂木注)のふらふらした出発とは異なった開始をしたのである⁽⁴⁾」という。

- (1) Cash Journal B, p. 589.
- (2) Ibid, p. 592.
- (3) J. Winjun, The Role of Accounting in the Economic Development....., p. 342.
- (4) J. Winjun, op. cit., p. 343.

六 決算と配当

チャールズ二世による勅許による〔新〕会社の配当宣言は

一六六四年八月三日

一六六六年二月二日、一六六六年三月二七日

一六七一年五月五日

一六七二年四月一五日、一六七二年九月十一日

一六七三年十一月二四日

一六七四年四月六日

と一〇年間で八回なされている。⁽¹⁾

この一〇年間のB—E元帳は五冊からなる（B元帳は二冊である）。

B元帳 一六六四年八月より一六六九年三月三十一日まで

C元帳 一六六九年四月一日より一六七一年四月三〇日まで

D元帳 一六七一年五月一日より一六七三年七月三十一日まで

E元帳 一六七三年八月一日より一六七五年十二月三十一日まで

F元帳 一六七六年一月より一六七八年五月まで。ここから株式元帳と元帳とが連結してくる。これは#369,891-

5s. 10d. という株主所有株の金額の開始在高をもって「株主 (Adventurers) 元帳の勘定」をふくんでい

る。⁽²⁾

それぞれの元帳期間と配当時期は一致していない。一六七一年五月五日の配当宣言のみC元帳の締切り、決算と一致していたのみであった。

一六六六年三月二十七日に配当がなされて以来、一六七一年五月になるまで、四カ年余配当はなされていない。株主總會における配当支払の要求の圧力は大きかった。しかしその実現は「この配当の時期と配当額を決定する前に、利潤が算出されることが行われるまで（決算がなされるまで）待たねばならなかった」⁽³⁾。

近代的株式会社を成立させたものとして一六六二年の勅許があったが、一六六四年以降に、「清算と決算、払戻と配当を未分化のまま包含するところの従来の分割制 (division) は企業の永続化とともに全く揚棄せられ、本来の姿の『配当制』 (dividend) —— すなわち利潤部分のみの分配 —— が確立せられるに至った」⁽⁴⁾。利潤部分の算出に、以上みてきた複式簿記法が大きな役割をはたすのである。

一六六四年八月三日の配当宣言、実際の支払は一六六五年六月三日と十カ月のインターバルがあり、一六六六年二月二日と同年三月二十七日の二つの配当宣言、その支払いは一六六七年二月二〇日に一度になされている。その時間の間隔の長いこと。ここにおいては配当制は成立したとはいえず、また会計計算に根拠を持たなかった。B元帳の段階、また帳簿以前の「一六六二年六月八日のクロムウエルの改組以降の第一回の配当がなされたとき」⁽⁵⁾は、その配当金は利潤の分配か、資本の払戻しかという問題が出るほど充分な簿記計算がなされてはいなかった。

複式簿記にもとづく配当、これは資本と利益の会計的区分によって可能となる。ピンユンはいう、「思うにC元帳に集められた会計的知識はこの決定に大きな役割をはたした」⁽⁶⁾。ここにC元帳は一六七一年四月三〇日に決算が行な

七 七 七 七 七

ここにイギリス東インド会社、これはまたロンドン東インド会社といわれる段階の、しかし近代的株式会社という性格を持った状態での簿記実践について、会計技術の存在状況の分析を中心に考察してきた。

東インド会社は当座的性格より一六五七年のクロムウェルの改組、チャールズ二世の勅許によって永続的性格をもってきた。この時期の会計問題を本稿では主として複式簿記技術の面にかかわらせて分析したのであった。複式記入関係はくどい程、綿密になされていることをみたが、決算の記帳には若干の不充分さがあつた。

この不充分さはB元帳二冊にあらわれた。本稿では主としてB元帳——一六六四年八月から一六六九年三月——に考察の中心をおいたが、決算技術の関連からC元帳にも関説した。C元帳にいたると簿記の基礎、開始記入の斉一性が確立してくる。しかし、C元帳の分析はB元帳を補完するべく分析したのであつて本格的分析は別稿を期したい。

大塚教授もいわれているような、近代的株式会社の公開せらるべき整然たる簿記がここに展開したのであつた。ただ教授は、これをもって、「世界史における最初の姿をあらわした」(大塚久雄著作集第一巻五〇〇ページ)とされるが、その最初の姿は一六二〇年代のオランダ東インド会社のなかにある。教授はオランダ東インド会社の簿記を「終りにいたるまで秘密の中に閉込められ、乱脈をきわめたオランダ東インド会社の簿記」(同上五〇〇ページ)と酷評を下されている。簿記技術・制度と簿記の運用との関係について考えさせられる提言であるが、一応、簿記技術のみを、現存の帳簿史料(平戸、長崎で記帳された一六二四年以降のオランダ商館簿記)と対比するときオランダに先進性が認められる。十七世紀中葉までイギリスより進んでいたと考えられる。イギリス人はオランダをイギリスの

簿記学校という呼び方をするほどである。

いまここにオランダ東インド会社の簿記を問題としたのは、会計史における比較的手法の必要があるからであつて、これによってイギリスの簿記実践の歴史的特質が一層明らかとなるからである。英・蘭比較会計史は十七・八世紀会計史をとく鍵である。

以上のことを念頭において「むすび」をつけよう。

帳簿（元帳）は大部のもので、そこに開設された諸勘定の借方、貸方関連の複式記入は精巧な関連をもつていた。これが三十九冊現存している。これが一六六四年以降ほぼ二〇〇年にわたっている。「固定資産」にあたるものがH元帳（一六八二年から一六九四年六月まで）に現われてきている。また一七〇二年には合同東インド会社 *United Company of Merchants of England trading into the East Indies* となる。これにともなう帳簿組織が新たに設定される。一七〇五年から、またあらたにB元帳——ロンドン東インド会社でもB帳からK帳まであつて、まぎらわしい——から始まる。十八世紀なかば一七五六年から六三年にわたるK元帳 (U/A/G/I/I/20) において年次計算がなされてくる。この年次計算とともに固定資産の概念の確立、評価がなされてくるが、まだ減価償却概念はなかつた。東インド会社は前期的資本である。それは商業資本の循環様式をとる。流通過程のみよりなる資本で減価償却計算を必要とはしない。減価償却は産業資本の存在、原価計算の機能のなかで具体化する。一八五七年から五九年にかけての「セポイの反乱」のうちに印度統治改善法が施行されるなかで、東インド会社は業務を停止することとなるが、終りにいたるまで、「減価償却」は損益計算的に問題となつてこなかつた。もち論、ヤーメイが指摘する棚卸評価法による固定資産の計算的把握はなされてくる。

本稿ではロンドン東インド会社のB元帳に考察の中心をおいたが、まだ固定資産は帳簿上にあらわれてはいない。十七世紀中葉では損益計算的に除外されていた。今日的には不充分であろうが当時においては簿記実践的に、これで充分で当時の先頭を切っていた。

「東インド会社の初期の複式簿記記録に反映されている会計は、この時代の個々の企業家の会計とは類似していなかった」(Winjin)。このようにビンユン教授はいわれるが、東インド会社の一六六〇—一七〇年代の状況についていわれるのであるが、東インド会社は十七世紀のはじめより、その他の諸会社の簿記より進歩したものを持っていた。「東インド会社は、その先行者たちのなかで一般的であった簿記法よりも、より科学的な簿記法で、その会計を行なおうと努力していた」(W.R. Scott, *The Constitution and Finance*……, Volume I, p. 158)。この伝統が、一六六四年に開花したのであろう。東インド会社の簿記係は複式簿記の優利性を知っていた。その一人に一六三三年に簿記書「A Most Excellent Instruction for the Exact and Perfect keeping Merchants Book of Accounts, by Way of Debtor and Creditor, After the Italian Manner, London, 1632」を出したカーペンター(Carpenter)がいる。簿記書を著すような人が社員になっている。一六三五年には前にふれたR・ダフォルネが、有名な『商人の鏡』を出している。十七世紀後期には、イギリスの簿記論はめざましい展開をとげる。当時の簿記書が簿記実践とどういう関係にあるかの検討も重要な課題の一つである。

簿記書に示された技術水準は一般の簿記実務よりは進歩したものが示されていたのではなからうか。とくに決算技術には大きな離りがある。しかし、東インド会社では、簿記書に示された以上の水準にあったといえる。一般の簿記実務を示すものの一つに、レーヴァント・カンパニー(Levant Company)の一冊の元帳⁽¹⁾がある。

この帳簿は一七一〇年から一七七二年にわたるもので、二つの部分からなる。はじめは一七一〇年から、一七三〇年にかけての元帳である。損益勘定は、この間ただ一回、一七三〇年一月二十七日に決算締切りがなされているのみである。この間約二〇年、東インド会社が七年ないし三年として、一六六〇——七〇年代に決算が行われていたのにくらべると間があきすぎているともいえる。この帳簿は若干の白頁をおいて、後半にゆく。一七三一年から一七七二年にわたる第二の元帳である。ここでは主な損益関係の名目勘定残高は、そのはじめは不規則な間隔で損益勘定に転記されるという決算がなされていたが、漸次、年次性をおびてくる。損益計算における年次性の出現は、近代会計の成立の一つの大きな指標である。年次決算の成立については両者はほぼ同時期であり、これがイギリスの大企業の会計年度として定着してくるのが十八世紀の中葉であることを知る。しかし、レーヴァント・カンパニーでは、六〇年余にわたる営業活動が一冊の帳簿でのみ記帳されていたのであった。

東インド会社の会計技術、その具現としての会計帳簿〔元帳〕の先進性——決算手続では「大陸法」がなされている——をみてきたが、記帳数値の持つ意味内容の詳細については別稿を期したい。東インド会社の帳簿、これは極めて貴重な史料である。すぐる在外研究で閲覧の便をはかり、なお同帳簿をマイクロフィルムにとっていたイアンディア・オフィス・ライブラリーに感謝する。またマイクロフィルムを読むためにマイクローリダーを使用させていただいている立教大学図書館にも謝意を表したい。

(一) この帳簿は、ロンドンのチャンスリー・レーン (Chancery Lane) にある Public Record Office にあり、所蔵分類番号は SP 105—164 である。

縦四六センチメートル、横三六センチメートルで、厚さ七センチ、本文の厚さ約五センチである。大きさは東インド会社の帳簿よりやや小さめで薄い。