

イギリス東インド会社の会計帳簿

茂 木 虎 雄

はじめに

会計史における十七世紀は画期的時点である。十三・四世紀の北イタリアにおいて形成された複式簿記法が「近代化」を示す世紀であるが、期間計算方式がオランダ、イギリスにおいて成立する。近代会計の芽が出てくるときとして注目される。

十七世紀は近世における経済的繁栄が、毛織物工業のうえにきずかれるときで、オランダ、イギリスに見られるが、新大陸を媒介として東洋〔東邦諸国〕を相手に、両国が世界商業の覇権をかけて争った。十七世紀前半はオランダが、十八世紀以降はイギリスの時代となる。中世末期の北イタリアの繁栄は「銀と胡椒」のうえに築かれたが、十七・八世紀は「銀と毛織物」であった。新大陸から東インド貿易に必要な典型的商品である銀がオランダ、イギリス両国に流れ込んでくる。このようななかで「イギリス東インド会社」や「オランダ東インド会社」が形成される。こ

れらとともに株式会社の起源といわれるものであるが、オランダ、イギリスの社会経済構造の特質に規定され、大塚久雄教授によって、「近代的民主型株式会社」と「専制型株式会社」として類型化されている。専制型とはいえ、オランダ東インド会社は十七世紀の前半ではイギリス東インド会社に対して貿易上の優位を保っていた。

これらの形成が、十七世紀会計史を特色づけるが、十四・五世紀簿記史と異なる展開を示す。これは、会計実践の「近代化」であるが、期間計算が行われ始めたことである。

期間計算は継続する企業活動の一定期間ごとの区分計算である。期間計算によって企業資本の全体的計算が指向されるが、この全体計算に口別・非期間的計算においては存在しなかった問題が出てくる。口別計算の結算(closing)と異なる期間計算の決算(balancing)が、簿記処理に大きな問題を出してくる。このなかに近代会計が成立してくる。

簿記計算へ期間性を導入することによって決算が制度化してゆくが、棚卸評価の問題が出てくる。期中における記帳は勘定の統括化が進み、元帳と補助簿の関係が整備されてくる。決算において最終的統括勘定である「決算」残高勘定や「集合」損益勘定が設定されるようになる。締切り手続きにおける、いわゆる大陸法と英米法の違いの問題も出てくる。株式会社の成立、その近代化は資本勘定を確立し、資本と利益の区分を問題とするようになる。さらに貸借対照表の形成問題も出てくるし、とくに「イギリス式貸借対照表」の出現も問題となってくる。期間損益計算をめぐる諸問題の出現である。

十七世紀後半から、十八世紀にかけてオランダに対してイギリスが経済的優位を占めてくる。これらの会計史的あらわれとして東インド会社の会計実践がある。この会計帳簿についての分析研究はまだ緒についたばかりである。本

稿は史料紹介を主眼として綴ることとする。

〔補註一〕イギリス東インド会社の会計帳簿はロンドンのインディア・オフィス・ライブラリー (India Office Library, Foreign and Commonwealth office, 197, Blackfriars Road, London SE1) にある。

筆者は昭和四十七年度立教大学在外研究員として、昭和四十七年五月末より四十八年三月まで英国に留学した。ロンドン・スクール・オブ・エコノミクス (L・S・E) において W・T・バクスター教授、B・S・ヤーメイ教授のもとで会計学、会計史の勉強をなした。ヤーメイ教授の論文 (B. S. Yamey, Some Topics in the History of Financial Accounting in England 1500~1900) によって、東インド会社の帳簿の存在を知った。インディア・オフィス・ライブラリーはロンドンのテムズ川の南岸、ウォータールー駅に近いところにある。ロンドンの街は北岸と南岸では様相が一変し、南側はなんとなくうらぶれた感じのするところであった。しかし、ライブラリアンの方々には暖い援助をうけたことは感謝である。とくにファリーントン氏 (Mr. Farrington) には世話になった。氏と「平戸商館」とか「三浦按針」とか、また「桃太郎」の話をしたことはなつかしい思い出である。氏によって東インド会社の帳簿の概略を知ることができた。

〔補註二〕オランダ東インド会社の会計帳簿は閲覧の機会がなかったが、留学中、昭和四十七年十二月二十六日付の書簡によって西川孝治郎教授から東京大学史料編纂所に同社史料のマイクロフィルムが種々あることを教えられた。これらを利用することによって、他日、英・蘭会計制度の比較史的検討を行いたい。なお英国の分についても「日本関係海外史料目録イギリス国所在文書」の目録三冊があることを教えていただいた。この目録のタイトルは

Historical Documents relating to Japan in Foreign Countries : An Inventory of Microfilm Acquisitions in the Library of The Historiographical Institute (Shiryo Hensan-jo), The University of Tokyo.

Volume VI. The United Kingdom part I (India Office Library 所蔵史料)。

Volume VII. The United Kingdom Part II (British Museum 所蔵史料)。

Volume VIII. The United Kingdom Part III (Public Record Office 所蔵史料)。

である。西川教授の御教示に感謝する。

一 クロムウエル以前の簿記法

現存する帳簿——インディア・オフィスにある元帳、現金日記帳は符合するかのよう⁽¹⁾に一六六四年からのものである。株式記入帳 (Stock Journal) は一六五七年から二冊ある。

「イギリス東インド会社」と総称しているが、その経営的、また企業形態的な内実は幾多の変遷をたどっている。

「一五九九年九月二十二日、「レヴァント会社のトーマス・スミスおよびリチャード・ステイバーその他のロンドン商人団」がロンドンのファンダース・ホールに会合し、そして衆議一決して、ここにロンドン東インド会社の母胎が成立した⁽²⁾」。イギリスのレヴァント会社の営業不振を克服し、オランダ商人の跳梁に対抗しようとして設立される。「一六〇〇年十二月三十一日に至って、ついに、東インド会社はエリザベス女王より一五年を期限としてインコーポレートの特許状を賦与せられ、かくて、カムパニー的外枠をもつ joint-stock company としての東インド会社が成立するに至ったのである⁽³⁾」。一六〇〇年イギリス東インド会社の設立といわれるところであるが、その内実は当座的な個別的航海企業の繰返してであった (個別企業制)。大塚久雄教授は「ロンドン (旧) 東インド会社」と呼ぶ。「一六一二年の第

八航海をもって個別的企業制の時代は終り、ついで翌一六一三年にはいわゆる『第一次合本』 the First Joint-Stock へと推移してゆく⁽⁴⁾。「一六一三年に至ってついに旧来の全くプリミティブな個別企業制 (Separate Stock) を揚棄していわゆる合本企業制 (Joint-stock) 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一六七七年におけるクロムウエルの改組に至るまで続くのである⁽⁵⁾」。

「イギリスが、したがって、イギリス東インド会社が、世界的に指導的な意義をもつ独自の発達を示すようになるのは、十七世紀半ばピューリタン革命および王制復古以後のことに属する。すなわち、この時以降イギリス東インド社は、世界史において最初の『近代的・民主型株式会社』として立現われるに至るのである⁽⁶⁾」。

「少くも一六四〇年頃までは依然として、第一次的にはカムパニーの機関たる重役団が企業支配の点において圧倒的な勢力をもっていたようである。なかならず総裁は独裁的権力をもち……たとえば、一六三〇年代『第三次合本』と『第一次ペルシア航海』の合併後における、総裁モリス・アボットの独裁は特に烈しかった。『総会』が会計監査に関して『監査委員会』 Committee of inspection を設けんとしたのに対し、彼はあくまでこれを拒否し、会社の帳簿を一般出資者へ公開することすらこれを禁止した⁽⁷⁾」。この点を大塚教授は総裁の専制的秘密主義といわれが、これが会計近代化を大きく阻害した。「総裁アボットが自己の専制的独裁的経営の内幕を隠蔽するために、会社の会計の公開を拒否した……が、かかる専制的秘密主義は、当座企業制の乱脈と相まって、東インド会社の簿記をきわめて低度なものにした⁽⁸⁾」。このような状況が、今日、会計帳簿を存在させない——未発見であるかもしれないが——理由であろう。大塚教授は「オランダ東インド会社と全く同一の事情である⁽⁹⁾」といわれている。なお教授は専制型株式会社としてこれを把握され、「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」とされ

て「その簿記との対比^ノ」といわれる。会計史のうえでは期間計算の形成に一役かったのがオランダ東インド会社であるとして、近代会計の起源をここに求めるものが多い。この点の研究は他日にゆずる。

大塚教授はいわれる。「しかるに、クロムウェルの改組以後この事情は一変した。すなわち、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。これは……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」⁽¹⁰⁾。一六五七年のクロムウェルの改組において「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——すなわち利潤部分のみの分配——が確立せられるに至った」⁽¹¹⁾。ここに複式簿記による資本・利潤計算の必要が確定した。これが現存する会計帳簿の基礎過程である。

一六〇〇年から一六六四年に至るまで会計帳簿は存在しなかったのであろうか。十七世紀の初頭、簿記計算には近代化・期間計算化が始まるときである。すでに十六世紀のなかば、一五四三年にはヒュ・オールドカストルの簿記書が最初の英語簿記書として出版され、英語簿記書（英語による複式簿記書）が開花する。ここにはまた中世イタリア貸借簿記法のかげが強くつきとっているが、十七世紀の四〇年代より英国簿記法の独自性が出てくる。簿記書の出版も多くなる状況であり、カーペンター（L. Carpenter）は「商人は精力的に遙かに印度まで馳せてゆく」[*Impiger extremes currit Mercator ad Indas*] とどう詩をタイトル頁につけ、東インド会社の実務につくことを感謝した簿記書 [Carpenter, J. (I. C. Gent), *A Most Excellent Instruction for the Exact and Perfect keeping Merchants Books of Accounts, by Way of Debtor and Creditor, after the Italian Manner*. London, 1632] を出

した。このようななかで東インド会社の簿記実務はどう展開したか。カーベントアの簿記書をみるとき期間計算とか仕訳の統括化などなく「十五世紀ヴェニス簿記の域を出るものではない」という状況であった。ハンターは「会社自身完全な、かつ継続的な会計諸表をもっていたかどうかがうたがわしい。この会社の簿記はいぜんとして中世タイプのものであったのである」⁽¹³⁾という。しかしながら、初歩的ではあるが複式簿記法であったろう。

各航海ごとの当座の個別企業は継続的資本の会社形態によるものでなく、簿記も非期間計算によるものであった。複式簿記法はすでに知られているが、十六・七世紀では普及が完全であったとはいえないし、また簿記計算の秘密主義が濃厚であった。これが今日、帳簿を残していないことであろう。しかし「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において、その会計をなそうと努力していた」⁽¹⁴⁾。東インド会社の多くの社員は複式簿記法の優利性を知っていた。東インド会社の初期時代においても、その他の諸会社にくらべて進歩した簿記組織をもっていた。残念ながら現在のところ、その帳簿は発見されていない。

これは企業形態に関連がある。実にイギリスの Joint Stock Company において全社員の有限責任が決定的に導入せられたのは一六六二年のチャールズ二世の条例によつてであつた。⁽¹⁵⁾ここに本格的な株式会社形態が開始され、これに符合するかのよう帳簿が整つてきた。

(1) 大塚久雄著『株式会社発生史論』(大塚久雄著作集第一巻) 四四三頁

(2) 大塚久雄 前掲書 四四七頁

(3) 大塚教授は一六〇一年の第一次航海から一六一二年までを八つの航海企業として把握される。四五二頁の注において「一航海とする人もある」といわれたが、K. N. Chaudhuri, The English East India Company, The Study of an Early

Joint-Stock Company 1600—1640, London, 1965 においては十二次航海となっている。この書の二〇九頁の第八表「個別の航海企業のために集められた資本金と利潤率一覧表」参照。この表では一六一一年には四次にわたる航海企業が計画されている。出資と経営との関連が問われることになるが、このような不明確さともいえる点があるが「当座的性格」の然らしむるところであらう。

- (4) 大塚久雄 前掲書 四五一頁
- (5) 大塚久雄 前掲書 四七〇頁
- (6) 大塚久雄 前掲書 四七一頁
- (7) 大塚久雄 前掲書 四八二頁
- (8) 大塚久雄 前掲書 五〇〇頁補注(簿記のシステムの完成について)
- (9) 大塚久雄 前掲書 五〇〇頁 同上
- (10) 大塚久雄 前掲書 五〇〇頁 同上
- (11) 大塚久雄 前掲書 四九九頁
- (12) 小島男佐夫『英国簿記発達史』第九章 カーペンター簿記書の研究 三〇一頁
- (13) W. W. Hunter, A History of British India, Vol. II, 1912, pp. 172—3. 高寺貞男『会計政策と簿記の展開』第二十章イギリス式貸借対照表の初期の歴史 四三〇頁参照
- (14) 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.
- (15) 大塚久雄 前掲書 四九二頁参照

二 会計帳簿の組織・体系 (史料——その一)

インディア・オフィス・ライブラリーにあるイギリス東インド会社関係の会計帳簿の構成。これらは十四の部門に

分類される帳簿群よりなるが、株式記入帳 (Stock Journal) のときは一六五七年より存在している。記帳の事実もさることながら、一六六六年のロンドンの大火にも焼のこり、また第二次大戦にもこったもので、歴史の重みを感じさせるものであった。

まず総勘定元帳。全体で八十七巻あるが、三十九巻まで「一六六四年より一八七〇年まで」は一冊ずつであるが、一八七〇年四月からは元帳が二つの部分にわかれる。第二部はインドの保証鉄道会社の資本・保証勘定を含む。これらの鉄道会社、非保証鉄道会社の資金や一般管理費は第一部にある。一九二四年からは会計財務年度のすべての勘定は一つの元帳に記録されるようになった。ごく最近まで帳簿は継続しているが、一六〇〇年にロンドン東インド会社として成立し、一六六二年に「株式会社」となる。企業形態として株式会社となるが Chartered Company という勅許特権会社であった。これが、一八五七年から一八五九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、業務を停止することになる。しかし、その後東インド会社の株価は高騰した。これを利子とともにインドの負担において、インド政府の財政によって返済してゆくこととなる。

近代的株式会社の、そして大塚教授による民主型株式会社の先駆となったイギリス東インド会社であるが、インド搾取の尖兵としての役割をはたした。ここに展開される会計技術も制度も十七・八世紀の先頭を切るものであるが、そのなかで半植民地からブラッシーの戦 (一七五七年) をへて、完全に英国に従属してゆくことになる過程を会計数値によって示すものが、この帳簿であった。

この元帳の第一巻には資本金在高の要約が収められている。また現金元帳 (Cash Ledgers) も存在する。これらの元帳については改めて考察する。

第二の分類は Private Trade Ledgers で、その記帳年代は明らかにしえなかったが、統括勘定 (control accounts) のみが記載され、これには詳細な記入をなすことはなかった。第七分類に Private Trade Journals が二冊あって、一八二一年五月より一八四二年四月までにわたっているが、これらに対応したものかもしれない。第三分類は社債元帳 (Bond Ledgers) と株式元帳 (Stock Ledgers) である。第四分類は送金元帳 (Remittance Ledgers) および出資者持株簿 (Ledger Abstracts) である。前者は分類は 4/1 (一八三四年五月より一八六八年五月まで) から 4/7 (一九二五・六年より一九二九・三〇年まで) の七巻よりなる。後者は 4/8 より 4/39 までであるが、4/39 巻は一九四五・六年より一九五一・二年までとなっている。一九三〇年までのものまでも含めてインディア・オフィス・ライブラリーはイギリス東インド会社関係帳簿とされている。このような分類と東インド会社の経営との関連は学問上は一致しないが、東インド会社が単なる商事会社でなく、植民地支配の国策会社ともなっていたことによる。

第五分類以下は Journal である。まず第五分類は現金日記帳である。第一巻は一六六四年八月より一六六九年五月までである。これは元帳に対応するものである。この分類の九十八巻は一九二二・三年から一九二三・四年にわたるものであり、さらに二冊ある。これらは「九十九および一〇〇巻」と「一〇一および一〇二巻」である。

第六分類は商業日記帳 (Commerce Journal) で二十九巻ある。第七分類は前述の Private Trade Journals で、二巻あるが、一八二一年五月より一八三二年四月までの帳簿と一八三一年五月より一八四二年四月までのものである。第八分類は社債日記帳 (Bond Journal) で二巻ある。第九分類は土地日記帳 (Territorial Journals) で四巻ある。地稅制度の會計的な現われ。第一〇分類は株式日記帳で、二巻あるが、11/1 は一六五七年十一月から一六六九年五月までであり、11/2 は一六八二年五月より一六八八年四月までのものである。これが第三分類の株式元帳に対応す

るが、元帳年代と一致しているものかどうかは調べなかった。第十一分類は利息日記帳で二巻ある。11/1は一六七六年一月から一六八一年六月までのもの、11/2は一六八一年七月から一六八四年六月までのものである。第十二分類は大量に現存している送金日記帳 (Remittance Journals) である。12/1と分類されるものは一八三四年五月より一八四三年四月までのものであって、12/43は一九二一年・二年にわたるものである。さらに、Volumes 1. として12/44 (一九三二・三年) から12/57 (一九三八・九年より一九五一・二年) まであり Volumes 2. は一九二二・三年の12/58から一九二九・三〇年の12/65までとなっている。

「日記帳の附録」として、第十三分類は一般商業日記帳 (General Commerce Journal) で、四巻あって、一八一四年五月より一八二一年四月までが第一巻であるが、第四巻は一八三二年五月より一八三四年四月までである。最後は第十四分類として一般現金日記帳で二十二巻ある。第一巻は一八二八年九月より一八三〇年二月までであり、第十二巻は一八五八年五月より一八六一年一月までのものである。この「附録」は、現金日記帳、商業日記帳とどういふ関係をもつものであろうか。これらは一応の分類を完成したインディア・オフィス・ライブラリーで後になって発見されたものではないかと考える。この節は India office Records, Guide to the Records of the Accountant General's Department によつて綴ったが、フアリンントンの好意によつて見る事ができた。

三 元帳 (史料——その二)

総勘定元帳は三十九冊ある。前述のように一六六四年から始まつていて Ledger B とよばれる二冊の帳簿からはじまるのである。これら Folios 1—275 と Folios 276—653 よりなるものが、分類番号は前者は L/A/G/1/1/2' 後

者は L/A/G/1/1/3 である。

1/2として元帳がはじまるが、1/1にあたるものは Home series misc. vol.1で、一六三二年より一六四二年までのもので、後世になって製本したものである。

Alphabento ye Lidger of ye:sd:Ioynt stock of ye March of Londo: trading the East Indies —. N416 For the account of Employnt. とどう見出しで、四三葉(片面のみ)よりなっている。これは Cromwell 改革以前のものである。第三次合本の記録であるが、不況にくるしんだ第三次合本であった。

こいづ、List of Adventures names and stocks, 1675 (一六七五年の投資家名簿および株数表) が四四葉にのっているが、その裏面に Balance of the Stock book in April 1675 (一六七五年四月の株式帳簿在高) という見出しで一つの表がのっている。人名の頭文字をアルファベット順にならべ、それぞれ一括してその総金額が記されている。これによる総株式金額合計は £369,891-5s.-0d. である。八九葉に Balance of the Stock Book to the Last of December 1675 (一六七五年十二月三十一日株式帳簿在高) がのっている。この表によると五五四名の株主数であることが知らるが、総株式金額合計は前表と同じであった。

やうに一九葉に Alphabett For Election the 18th April 1691 という表がのっている。その Alphabetical Letters and Summes において投資家総数は四六七名で、総株式金額合計は £739,782-10s.-0d. であった。ABC順にのっているが、筆頭には国王 (The King) と記され、七〇〇〇ポンドの株式を所有している。一四九葉には Alphabet, For the 15th, April, 1693 がのっているが、その Abstract (要約) においては総株式金額は同じであるが投資家総数は四四九名となっている。これもまた筆頭株主は国王であるが King and Queene と記され、七〇〇〇ポ

ンドの株式を所有している。

一五一葉から一六五葉まで。これが最後のものであるが、An Account of the Additional Stock Paid in May and June 1693であった。以上のような雑多な記録を一冊としたものが、元帳分類のはじめに存在する。これらの基礎にある元帳それ自身は失われており発見されていない。

元帳は「B元帳」からはじまる。これは一六六四年八月より一六六九年三月にいたるものである。これが、大塚教授が「ともかく近代的株式会社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」といわれるものである。元帳は二冊よりなるが、そこには、(a)本国職員の給料勘定、(b)船員給料勘定、(c)船主勘定、(d)商品売買勘定——この帳簿では口別の商品名勘定であるが、まだ胡椒勘定が重要性をもっている。(e)卸売商のもとにある商品勘定、(f)財貨購買勘定、(g) persons leading Money at interest、(h)船長勘定、(i)会社への財貨供給者勘定、(j)海外事業所勘定、(k)下賜金勘定、(l)利息勘定といったものも含まれている。引受られた株式の額に対する義務を示す勘定はないが、独立の株式元帳が存在していることは前述したところである。B元帳については次節において再度問題とする。なお、形式的な特色として、本帳簿においては横罫が引かれていない。

以下、元帳の分類番号と記帳年代を示し、若干の解説を加えたい。

元帳C (L/A/G/1/1/4) は一六六九年四月より一六七一年四月までにおよぶもの。元帳D (1/5——これはL/A/G/1/1/5であるが略示した。以下このように示すこととする) は一六七一年五月より一六七三年七月までに及び、個人的な投資家に対して支払う株式や借入金利子の勘定という見出もふくまれている。元帳E (1/6) は一六七三年八月より一六七五年十二月までにわたるものである。

元帳 F (1/7) は一六七六年一月より一六七八年五月までにおよぶものであるが、ここには前述の Home Series Miss vol. 1 にのっている「一六七五年四月現在の株式帳簿の在 high」の総計が、すなわち総株式金額 £369,891—5s. 10d. の開始在高をもった出資者元帳勘定を含んでいる。元帳 G (1/8) は一六七八年一月より一六八二年一月までにわたるものであり、元帳 H (1/9) は一六八二年一月より、一六九四年六月までの相当の長期間のものである。この間に一六八八年には名誉革命が行われ、封建的地主階級に対して産業資本家層が政治的・経済的に優位を占めることとなる。

元帳 J (1/10) は一六九四年七月から一七〇三年八月までにわたる帳簿である。この巻における多くの勘定は最終締切りがなされていないのであるが、これは新会社(合同東インド会社)との特別の調整を示すものであろう。この巻から海外の事業所の勘定について用いられた補助元帳があったことが知られる。

合同東インド会社の形成。「名誉革命後のウィリアム三世の政権をあたかも象徴するように、このトリーローズの会社企業とホイッグズの会社企業との間に和解と抱合が成立することとなった。すなわち、一七〇二年に七年間の期限で両社の間に一種のカルテル契約、すなわち『双方からの同数の代表によって構成されるコミッティーによる経営』が成立し、そしてこの期間満了後、両社は株式交換によって完全に合併し、一種の東インド貿易トラストとも呼ばれるものが成立した。これがいわゆる合同東インド会社 United Company of Merchants of England trading into the East Indies なのである⁽²⁾。歴史的過程は、簡単でなく、きわめて複雑な道をたどっていると大塚教授はいわれるが、この会計的あらわれが元帳 K (1/11) と元帳 B (1/12) との間にある。

元帳 K (1/11) は一七〇三年九月より一七一三年一月におよぶものであるが、ロンドン東インド会社の最後の元

帳であつて、この巻も前巻と同じように多くの勘定の締切りがなされていなかった。

合同東インド会社の元帳は元帳 B (1/12) からとなつていて、一七〇五年六月から一七〇九年四月までのものである。ここからまた B、C、D……とあつてロンドン東インド会社の帳簿とまざらわしい。

K 元帳とつぎの B 元帳の間には A 元帳があつた。これはおそらく一七〇三年九月から一七〇五年五月までの期間にわたるものであろうが、現在は失われている。この存在が現金日記帳「現金仕訳帳」から知られるのである。対応している日記帳「現金仕訳帳」が保存されており、一七〇三年九月から一七〇九年五月までのものに含まれ、J/A/G/1/5/9 という分類番号である。現金仕訳帳の九巻の終りと一〇巻 (J/5/10) のはじめにかけての期間が、元帳として存在していないのであつた。なお現金仕訳帳一〇巻は一七〇五年五月から一七一四年六月にわたるものであつた。

新しい B 元帳は合同東インド会社の最初の現存している元帳であつた。いよいよ東インド会社が株式会社として本格化するものであり、会社の紋章もきまつてくるが、B 元帳、C 元帳には表紙に紋章がついていない。

B 元帳 (1/12)。これは一七〇五年六月から一七〇九年四月までのものである。ここに補助簿と主要簿 || 元帳との対応が完成することとなる。株式、社債、借入金などについての取引の記帳関係が対応して、帳簿組織が整備されてくる。

C 元帳 (1/13) は一七〇九年五月より一七一四年六月までのもの。D 元帳 (1/14) は一七一四年七月より一七二〇年六月まで。E 元帳 (1/15) は一七二〇年七月より一七二八年六月までのもの。F 元帳は (1/16) 一七二八年七月より一七三五年六月まで。G 元帳 (1/17) は一七三五年七月より一七四二年六月までのもの。H 元帳 (1/18) は一七四二年七月より一七五〇年六月まで。I 元帳 (1/19) は一七五〇年七月より一七五六年六月までの帳簿であ

る。一七三〇年代には取得価格にもとづく固定資産の評価認識はあったが、まだ減価償却が指向されてはこなかった。

K元帳(1/20)は一七五六年七月より一七六三年までのものであるが、年次決算がこの帳簿より始まる。一六六四年帳簿からすでに期間計算がなされているが、その初期においては七年ないし三年の決算であったが、いよいよ年次計算へと展開する。これは十八世紀のなかばであった。Jという記号の帳簿は存在していない。JとIは同じに用いられることもある。

I元帳、K元帳を通じて、年次決算も形成され、固定資産の認識が、評価という手続きを通じてなされてくる。ここに近代会計の方向が明確に指向される。

L元帳(1/21)は一七六三年七月より一七六九年六月までのもの。この時期に地稅制度を確立させ、行政収入が増大する。M元帳(1/22)は一七六九年七月より一七七三年六月まで。N元帳(1/23)は一七七三年七月より一七七九年六月におよぶ。O元帳(1/24)は一七七九年七月より一七八五年六月まで。P元帳(1/25)は一七八五年七月より一七八九年六月におよぶ。Q元帳(1/26)は一七八九年七月より一七九三年六月まで。R元帳(1/27)は一七九三年七月より一七九六年六月までのものである。S元帳(1/28)は一七九六年七月より一八〇一年六月までのものである。いよいよ十九世紀に入ることとなるが、イギリスが隆盛を極めるときで、オランダが東南アジア全域で衰退の色をこくする。そして一七九九年十二月三十一日にはオランダ東インド会社が解散する。T元帳(1/29)は一八〇一年七月より一八一一年六月までのもの。U元帳(1/33)は一八一一年七月より一八一四年四月までのものであるが、今日、この巻の見出し索引はなくなっている。

ついでAA元帳(Ledger AA)となるが、二巻よりなっている。1/31はFolios 1—427、ついでFolios 428—850

が1/32で、一八一四年五月より一八三四年四月までとなっている。つきからの七冊には元帳名はない。1/33は一八三四年五月より一八五四年四月までのものである。1/34は一八五四年五月より、一八六〇年四月までとなっている。この第三十四巻がつけられた時期に、すなわち一八五八年はイギリス東インド会社の業務停止の年である。ここにイギリス植民政策が完成してくる。英国王の治下にインドが入ったのであった。

1/35は一八六〇年五月より一八六二年四月までにおよぶ元帳である。この帳簿ではイングランド銀行との瀕繁な取引が綴られているし、特に注目されるのは鉄道会社の投資勘定である。たとえば Bombay Baroda and Central India Railway Company, Capital という勘定 (Fol. 70)、とか Calcutta and South = Eastern Railway Company, Capital という勘定 (Fol. 71) などである。形式的には横野が引かれており、一六六四年帳簿とくらへるとき、会計帳簿として極めてととのっていることを知る。

1/39は一八六二年五月より一八六四年四月までであり、1/37として一八六四年五月より一八六六年四月までのものである。そして1/38は一八六六年五月より一八六八年五月までにおよび、最後に1/39として1868/69—1869/70におよぶのが、第三十九巻であった。一八七〇年四月以降、元帳は二部にわかれることとなって、単一の総勘定元帳はここに終るのであった。この三十九巻は一六六四年より一八七〇年までの約二〇〇年にわたるもので、英国資本主義の興隆が背景にあった。

(一) J. Winjum, *The Role of Accounting in The Economic Development of England: 1500 to 1750* (University of Illinois at Urbana-Champaign Ph. D., 1970, Accounting), University Microfilms 2巻と3巻は Ledger B の第一帳簿を Ledger A としているが、私の調べたところでは間違つてゐる。ビンヤン教授は Ledger B の二冊を Ledger A & B と

している。

- (2) 大塚久雄『株式会社発生史論』（大塚久雄著作集 第一巻）五〇〇頁
- (3) 大塚久雄 前掲書 五一三頁
- (4) 近代会計の本格的確立は減価償却法の形成にある。しかし固定資産概念はこの方法以前において認識される。この過程を示すものとしてB・S・ヤーマイの研究がある。B. S. Yamey, Some Topics in the History of Financial Accounting in England 1500—1900, in W. T. Baxter (ed.), Studies in Accounting Theory, London, 1962, p. 34. なおヤーマイのこの論文の注五〇(p. 34)参照。同くB. S. Yamey, The Development of Company Accounting Conventions, Three Banks Review, September 1960, p. 5. 高寺貞男『会計政策と簿記の展開』第二十一章 産業革命前後の固定資産会計 三九七〜八頁参照。

四 初期元帳の若干の考察

十七世紀に企業資本が株式会社として成立するが、企業の継続性をもってきた。資本の配分方式ではなく、利潤の配分方式へと変るなかで、会計方法も変ってきた。ここに近代会計の成立をみるのであるが、現存する帳簿にそくして十七世紀初頭の会計を考察する。

十四・五世紀に北イタリアにおいて複式簿記が成立していた。これがヨーロッパ大陸に、ついでイギリスに伝播してゆく。十七・八世紀のオランダ、イギリスにおいて複式簿記法は「イタリア式簿記法」とか、「イタリア式貸借簿記法」と呼ばれていた。十六世紀の前半頃までのイギリスにおいては複式簿記法にたいする商人達の関心は一般に低調で、広く利用されていたとはいえない状態にあった。⁽¹⁾しかし十七世紀に入る頃より事情は異なってくる。十六世紀末から十七世紀初頭にかけてオランダにおいて簿記法の近代化が進められてくる。会計処理の期間性認識であるが、

中世簿記より近代簿記へと展開してくる。これがイギリスに影響してくるが、イギリスの経済的興隆は独自の会計実践を展開してくる。この先頭に立つものが東インド会社であった。

当時の簿記書では、「日記帳」「仕訳帳」と元帳の二つの帳簿による簿記組織の説明が主であった。しかし、前述の史料(一)から知られるように、東インド会社の帳簿組織は複雑化しており、特殊仕訳帳制(複数仕訳帳制)が高度に発展して、総括転記法がすでに始まっている。

総括記入が示される勘定の例として繰越勘定 (Balance account) がある。これは一六六四年のB元帳第一巻の第一〇丁(フォリオ)において、貸方側の同年八月一日付けの記入である。By several accounts brought from foregoing Books, being Interest £9,800, —Os. —Od. (先行する諸帳簿からもたらされるいくつかの勘定によって)や、また八月十五日付けの記入、To several Accounts for monies owing at Interest £107,850, —Os. —Od. である。

東インド会社の帳簿は、すでに複式記入簿記であるが、それを示す例をあげてみる。B元帳第一分冊の第十二丁に William Williams a/c という人名勘定があるが、一六六五年四月二十九日付で借方に To Balance his 60r Debt in former Books £519 —4s. —10d. という記入があるが、それに対して、第一〇丁の、繰越勘定の貸方に同日付けで By William Williams for his debt in former Books £519 —4s. —10d. という記入があるのである。このように対応記入をする複式簿記法が成立している。

つぎに商品勘定の記入について。一六六四年帳簿(B元帳)の記入される段階の東インド会社は株式会社形態をとっているが、企業資本の経営的内実は前期的資本であった。前期的資本の経営は商業形態をとる。東インド会社はイギリス資本主義の原始的蓄積を推展する中心に位し、これを東邦貿易・対インド貿易によって行なった。この経営が元

帳記入として具体化しているが、利潤計算の中心的な勘定組織として商品勘定が存在した。

商品勘定の出現において商業簿記が複式簿記として確立するが、商品勘定は三段階の発展をしている。まず口別商品名商品勘定として複式簿記の勘定組織のなかにあらわれてきた。これを典型的に示す例として一三四〇年のゼノアの財務官帳簿 (Massari Ledger) の胡椒勘定 (La colonna "Piper")⁽²⁾がある。十四世紀の商業簿記が複式簿記法として形成されたことを示す例である。この胡椒勘定という商品名商品勘定は、十七・八世紀の期間計算が成立して来るまで、形式的変化を示す。一つは「一般商品勘定」への転化であり、総括記帳の勘定的表現といえる。これには商品在高帳といった補助簿という商品の管理記入簿が出現する必要があるが、「主要簿」と「補助簿」という区別をもつた帳簿組織が形成されてくる。補助簿記入にもとづく総括記帳の発展は元帳に企業資本運動の概観性をあたえると同時に損益計算中心性をよりあらわにする。一般商品勘定の形成が近代簿記への進化の一つのメルクマールとなると考えられるところである。これに対して口別商品名商品勘定自体で期間性をもつてくることの筋道がある。棚卸計算をふくんで損益計算がなされるようになる。教科書的には前者による筋道のなかに発展が画かれているが、実務のなかでは後者による展開が自然であろう。

さて、東インド会社においてはどうかであろうか。現存する元帳の二〇〇年間のすべてを考察する機会を持たなかったため、その全体については言いえないが、一六六四年の元帳においては口別商品名商品勘定であった。そして殆んどが所有委託人の人名をつけた商品名商品勘定として記入されている。G・パピロンの委託になるコーヒー (Coffee in charge of George Papillon) 勘定 (一九二丁) とか、G・パピロンの委託になる肉桂 (Cassia Signum In charge of George Papillon) 勘定 (一八二丁) といったものである。B元帳第一巻においてはジョージ・パピロン、サン・サ

ンブロット (Sam Sambrooke) にやるものが圧倒的に多く、そのほかトーマス・スプリング (Thomas Sprigg)、『ジョン・ステンヤン (John Stanyan) のものもある。Pepper black in charge of John Stanyan (ジョン・ステンヤンの黒胡椒勘定) は二三〇丁と二五四丁に出でくる。はじめに一定のスペースをとって勘定口座を開設したが、胡椒取引は頻繁であつて、足りなくなつて、改めて追加的開設となつてゐる。

委託者名のない商品勘定もある。これが、商品勘定の原型となるが、マッチ勘定 (三五丁) とか広幅織物 (Broad Cloth) 勘定 (二〇三丁) とか、第二帳簿では铸塊銀 (Silver in Ingots) 勘定 (三二八丁) とかゴム (Gumlack) 勘定 (四四〇丁) というようなものである。

B 元帳第二帳簿 (L/13) は第一帳簿 (L/12) より続くが、第一帳簿は二七五丁で終つており、二七六丁より始まつてゐる。この帳簿でも委託者名付きの商品取引が多いが、その表現が變つてきてゐる。Pepper in John Stanyan (ジョン・ステンヤンにおける胡椒勘定) とか、Longcloth white in Sam Sambrooke (三十二丁) とか、Shellack in George Pappillon (ジョージ・パピロンにおけるシェラック塗料勘定) (四五七丁)、また Saltpeter in Thomas Sprigg (四七六丁) というようになってゐる。第二帳簿においても依然として胡椒取引が重要性をもつてゐることがわかる。その後の元帳では、キャラコ勘定とか、茶勘定が目につく。

以上のように B 元帳がつけられた初期会計実践においては一般商品勘定は存在していない。しかし期間計算の芽は出てきている。「七年ないし三年という期間での決算」であるが、また定期性が確立していなかつた。口別商品名商品勘定のままで期間性をもつてゐるが、従来の発展の三段階図式は反省せねばならないのかもしれない。

損益勘定についてみよう。「元帳諸勘定の年次締切り (annual balance) は、一七五六年の元帳 (K) にまず始めて

あらわれたが、それ以前においては、締切りは各巻の始めと終りにのみあらわれている⁽³⁾。これは決算と帳簿締切りの関係の基本にかかわることであるが、まだ中世簿記実践のなごりがあった。

B元帳第一帳簿の七〇丁に、損益勘定 (Profit and Loss) が記帳されている。これは一六六四年四月一日より一六六六年六月三十日までの分である。借方側に六〇項目、貸方側に繰越項目を含んで四二項目が記入されている。借方側の一六六五年九月頃の記入から字は小さくなり、行間もせばまって書かれている。借方側総計は 53683*l.* 03*s.* 9*d.* であり、貸方側総計は繰越 (純損益) 項目が By Balance for its Debt borne to として 38462*l.* 07*s.* 3*d.* が加えられて、貸借平均する。これは記入場所が一杯になって締切った例である。

第二帳簿の三八四丁に再び損益勘定が記されるが、その借方側第一項に To the Debt in folio 70 として 38462*l.* 07*s.* 3*d.* が記入され、総計が 51552*l.* 13*s.* 8*d.* となっている。貸方側には繰越として 43905*l.* 07*s.* 5*d.* が記入されて、51552*l.* 13*s.* 8*d.* と平均する。これは一六六六年六月より一六六八年六月までの分である。

五八二丁が、また損益勘定で、一六六八年六月より同年九月三十日までが記されている。この借方合計は 80814*l.* 15*s.* 10*d.* であって、貸方側に繰越が By its Debt per contra borne to 70233*l.* 17*s.* 8*d.* と記入されて、貸借平均する。さらに六〇九丁が損益勘定であって、前よりの繰越額を加えた借方合計が 99147*l.* 13*s.* 0*d.* で、貸方側に繰越が By her Debt per contra bourne to 20238*l.* 03*s.* 11*d.* と記入されて、貸借平均している。

六〇九丁について、六五〇丁に損益勘定がある。この借方合計は 1226107*l.* 18*s.* 9*d.* であり、貸方に By Ballance として 489646*l.* 03*s.* 0*d.* あって、資本 (Stock) 勘定に転記されるが、これによって貸借は平均する。なお資本勘定はすでに一六六九年三月三十一日に 59*l.* 05*s.* 3*d.* が転記されており、差額 489586*l.* 17*s.* 9*d.* が損益勘定よ

り貸方側に転記されることとなる。この資本勘定は貸方側にのみ記入がされている。(この詳しい記入関係は筆者のメモが不十分であるので、残念ながら明確にしえない)。このようにして、損益勘定は一六六四年八月より一六六九年三月の期間において、ただ一回締切り(決算)がなされている。

以上、複式記入法によっていること、商品勘定は口別商品名商品勘定であること、決算における損益勘定の処理が五年間でただ一回なされたのみであることをB元帳を中心として考察してきたのである。

五年間の長さの会計期間(決算)と配当の関係が問題として残っている。B元帳の時代では配当は一六六四年八月三日、一六六六年二月二日、一六六六年三月二十七日となっているが、元帳締切りには関係がなかった。C元帳は一六六九年四月一日より一六七一年三月三十日の期間にわたるが、これが締切られて五月五日に配当がなされている。これが元帳における損益計算に符合する配当であつた。元帳締切りと配当との関係については稿を改めて考察したい。

元帳勘定の締切りは、決算と配当を意識したというよりは記入場所が無くなったときになされてきた。この決算締切りが年次性をおびることによって近代会計の成立となり、残高勘定と損益勘定が勘定組織上、最高の要約勘定になってくる。しかし、B元帳においては一般的勘定と同じ次元で扱われていた。これはまた、必ずしも会社の全財産が記入されていないかつたということでもあつた。

このような簿記的問題の背景には経済史、経営史の問題が基礎にある。これらを示す資料文献をあげてみよう。

わが国の文献としては大塚久雄著『株式会社発生史論』、揚井克巳著『東印度会社研究』(昭十八・生活社)、松田智雄著『イギリス資本と東洋』(昭和二四年・日本評論社)などある。外国文献では、本稿で、すでに参考にしてきているピュン教授の著述があるが、古典的研究もいくつか出版されている。

- (A) John Bruce, *Annals of the Honorable East-India Company, for their Establishment by The Charter of Queen Elizabeth, 1600, to the Union of the London and English East-India Companies, 1707-8*, vol. I, 1810, London, and Vol. II, 1810, Vol. III, 1810. つれは詳しい年代記であり、一六六〇年代のついでに第二巻の二三四頁より一六五頁。
- (B) Sir W. W. Hunter, *A History of British India*, Vol. I, London, 1899, Vol. II 1900.
- (C) William Robert Scott, *The Constitution and Finance of English, Scottish and Irish Joint-Stock Companies to 1720*, New York, Peter Smith, 1951. これはリプリント版であり、初版は一九二二年に出ている。三巻よりなるが、第一巻、第二巻が一六六〇年代の解明に役立つ。大塚教授は本書を活用して『株式会社発生史論』を著述した。第二巻の Section V. The East India Trade. The Governor and Company of Merchants of London Trading into The East Indies 参照。よる(B)節の“The New General Stock”(1657—1709), pp. 128—179 がある。
- (D) Sainsbury, E. S., *A Calendar of the Court Minutes etc. of the East India Company, 1635—1679*, 10 Vols., Oxford, 1907—1938.

以上のものが、イギリス東インド会社の十七世紀中葉の研究の基本となるもので、極めて資料的価値の高い文献である。これらに会計史料が散見される。

- (1) この間の事情についての研究は、小島男佐夫著『英国簿記発達史』に詳しい。九八頁参照。
- (2) E. Peragallo, *Origin and Evolution of Double Entry Bookkeeping*, New York, 1938, pp. 7~9.

(c) Guide to the Records of the Accountant General's Department, Section I., in India Office Records, p. 3.

このガイドブックはファールントン氏から借りたもので、タイプ印刷の私本である。

(4) J. Winjum, op. cit., p. 346.

五 東インド会社の会計実践——むすびにかえて——

東インド会社はインドの「ガンジス河畔から凡ゆる優れた品物を吸い込んで、テムズ河畔に絞り出す海綿」であった(松田智雄『イギリス資本と東洋』八頁)。本稿で取り扱った一六六四年帳簿以降は対東インド貿易において、だんぜんイギリスが優位を占めるが、その国家と表裏一体となったものが東インド会社で、前期的資本の性格を極めて具体的にあらわしていた。この東インド会社が株式会社としての実質を備えた一六六二年以降、その前提としてのクロンウエルの改革を通じて、世界史に冠たる簿記組織が形成されたといわれる。この帳簿組織の概略について考察したのが本稿であった。

この時代のイギリス会計史をみると、東インド会社の会計制度は整備がゆきとどいていた。ビンユンは「東インド会社の初期の複式簿記の記録に影響した会計実践は、この時代の個々の企業の会計実践に似てはいなかった」と⁽¹⁾している。このような会計制度でもまだ十七世紀なかばでは年次決算制度ではなかった。B元帳がそうであるが、C、D、E元帳(一六六九年四月より一六七五年十二月までの期間の帳簿)でもそうであった。決算と締切りと配当(率)の関係。都合のよい時期という便宜性、それとも航海のインターバルに関係あるものか。これらの時代の配当は会計・元帳記録から完全に分離しているとビンユンはいう。高率利潤が保証されるかぎり会計的管理の必要は出てこなかつ

たのである。

「東インド会社の業務遂行に関する複式簿記の最大の貢献は、その重複する航海、各種の営業活動、さらに様々に変わる所有者の利害関係の会計として、会社に対する役立ちとなるように準備された秩序性、組織性、管理性をもっていたのである」。⁽²⁾ここに科学的簿記といわれる複式簿記法の役割があった。

イギリス東インド会社の会計帳簿から様々の問題をみる事ができるが、簿記技術的には決算手続きの発展過程を探ることが重要である。初期の元帳をみると、決算締切りの不確定性(それは七年ないし三年ごとの決算規定との関連)が、まだ今日いう決算手続き——それは大陸法でも、米英法でも——が未確定であったし、Closing と balancing が一致していなかった。

インディア・オフィス・ライブラリーにある一六六四年から約二〇〇年にわたる元帳の存在、それはイギリス資本主義発達史の証言ともいえる。東インド会社それ自体は前期的商業資本そのものであるが、これらのなかでの簿記技術の発展は近代会計の発展史そのものであった。中世タイプの口別性の強い簿記法より近代的な簿記法へと発展する。

これらの史料分析によって会計史研究が一段と飛躍する。西洋会計史は翻訳学問から脱却するところに来ていくことが知られる。しかし、この会計技術的發展は支配する側であるイギリス東インド会社の会計帳簿を通じてみられるのである。

大塚教授によって近代的民主型株式会社となづけられた東インド会社であるが、その生涯はまさに前期的資本そのものであった。その帳簿、とくに元帳三十九巻の二〇〇年は対オランダのとの競争、その後のインド経営の歴史であ

り、一八五八年以降は一八七四年まで「会社の株主が国家の賠償を受け、会社が完全に解散するまで、なお配当受領団体として存在し⁽³⁾」ている間であった。

「イギリスの東洋貿易は、それが一極において接する本国社会を支配する構造的法則性と、他の一極において接するアジア諸社会のそれ、更にまた貿易を担う『商人』の階級的規定性によって、その独自性をうち出される⁽⁴⁾」。この貿易の担い手として東インド会社があった。商人の規定性、すなわち商業資本の歴史的性格を簿記的にあらわすものが、この会計帳簿であった。このなかから植民地として支配されてゆく東インド諸国の、とくにインドの声を聞き出す必要がある。まさに前期的資本そのものの私的会社として成立したが、国家内国家として重商主義的政策を具体化し、イギリス産業資本の成長過程において消滅してゆくのがイギリス東インド会社であった。

(1) J. Winjum, op. cit., p. 355.

(2) J. Winjum, op. cit., p. 356.

(3) 楊井克巳『東印度会社研究』(生活社・昭一八)一八〇頁の註二〇

(4) 松田智雄『イギリス資本と東洋——東洋貿易の前期性と近代性』(日本評論社・昭二四)はしがき、一頁