

Title	茂木虎雄, 『イギリス東インド会社社会計史論』, 大東文化大学経営研究所, 1994年, A5判270頁, 非売品
Sub Title	Torao Moteki, A History of the English East India Company's Accounts
Author	岡嶋, 慶(Okajima, Kei)
Publisher	
Publication year	1995
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.38, No.3 (1995. 8) ,p.125-
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19950800-00685663

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the Keio Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

書評

茂木 虎雄 『イギリス東インド会社会計史論』

岡嶋 慶

一 茂木史学の通史的体系における 本書の位置づけ

簿記史=会計史の通史的体系は、いかにして構成されるか。茂木虎雄教授の会計史学はここから出発する。教授自身が会計史の先駆として高く評価するA. C. リトルトンの『会計発達史』では、その締めくくりとして、以下のようにまとめられている。

「会計発展の史的論述はここにおわった。光ははじめ15世紀に、次いで19世紀に射したのである。15世紀の商業と貿易の急速な発展にせまられて、人は帳簿記入を複式簿記に発展せしめた。時うつって19世紀にいたるや当時の商業と工業の飛躍的な前進にせまられて、人は複式簿記を会計に発展せしめたのであった。……」〔片野訳『リトルトン会計発達史』pp.498-499〕

『会計発達史』は前篇「複式簿記の生成と発展」、後篇「簿記より会計学への発展」から構成されている。前篇は複式簿記生成史であり、その基本線を<代理人簿記より資本主簿記へ>としている。複式簿記は、本来的に資本主利潤を計算する機構として、成立したのである。また後篇では、19世紀に焦点を当て、簿記から会計学への発展要因——<株式会社の影響><減価償却><有限責任>——について歴史的分析を行なっている。「会計史学」史という観点からすれば、リトルトン以前は14・15世紀を対象とした複式簿記生成史研究が中心であったから、この『会計発達史』は19世紀

会計史分析の先駆として高く評価されるべきであるとされる〔茂木虎雄『近代会計成立史論』p.45〕。

しかし、教授は、15世紀の簿記が19世紀になって俄に会計に飛躍するという通史構成については異議を唱えている。教授にしてみれば、リトルトンの会計史は、せいぜい、15世紀の簿記史と19世紀の会計史との『二段階接合論』に過ぎないものであった。そもそも、『17・18世紀』を独立的な段階と見ないところに根本的な問題点がある。《17・18世紀》は期間計算成立の問題を孕んでいる。期間損益計算こそが会計史の中核とならなければならないとする教授の立場からは、この《17・18世紀》という史的研究の間隙を埋めるとともに、これを包括するという意味において、《14・15世紀→19世紀》の抜本的な再構成も必要とされたわけである。

そこで、教授は、新たに《14・15世紀→17・18世紀→19世紀》という『三段階論』をもって通史的体系化に迫ることとなる。この『三段階論』の通史的体系を貫くものは『複式簿記は資本の簿記である』という命題である。この命題は、終始一貫して通史的体系化の基底をなしている。このことは、例えば、以下のよう

「複式簿記は14・15世紀、中世末期の北イタリアの前期的資本の胎内で特殊な計算の形式として体系化された。中世末の生産力の発展は前期的資本の存在基盤をおびやかす——これは近代の頁を開くことになるが、低下してゆく前期的利潤の率と量の維持・確保のため、はげしい競争のなかで商業資本の活動の指針として簿記は機能する。計算的統制方法の樹

立なしには維持できなくなった商業資本の運動を保証する要請にこたえて成立したものである。まさに資本のために、資本によって『資本の簿記』として成立したものが複式簿記である。この簿記は、特殊な形式をもった簿記として資本制生産様式の確立した後の産業資本主義段階にもまた独占段階にも用いられてきた。」〔茂木虎雄『複式簿記の基礎理論』p.184〕

「簿記＝会計は経済的基礎過程に対応的で、そのときどきの資本の循環態様に応じて形成される。資本循環に対応的な適用性をもつかぎり機能すると考えられる。」〔『近代会計成立史論』p.111〕

複式簿記は資本の簿記として、前期的資本にも産業資本にも共通に機能する。前期的資本と産業資本いずれにおいても、商品流過程は存在する。複式簿記は、この流過程における貨幣資本の循環運動の捕捉という観点から利潤計算を行なう。しかしながら、前期的資本と産業資本とは、その存在条件が異なる。この点について、以下のように叙述されている。

「……生産関係を基底として経済制度を特色づけるとき、労働者と資本家の階級的構成はなく、末期ではあろうが、依然中世封建制度が支配している。資本主義は本来的に『産業資本』の生成・確立した社会経済の発展段階でなければならない。したがって『商業資本主義』という範疇は構成しえない。」〔『複式簿記の基礎理論』p.189〕

「……複式簿記は資本の簿記であるとしても、実は封建社会末期の前期的資本の胎内で体系化されたものであった。この段階を『商業資本主義』としてとらえる考え方があるが、これは社会制度や生産様式を規定するものでなく、資本主義は産業資本の成立するところにこそあると考えて、この概念は歴史的範疇を構成しえないとおもう。」〔『近代会計成立史論』p.102〕

このように、教授は前期的資本と産業資本との間には系譜的継続性はないという大塚久雄説を踏襲している。すなわち、前期的資本は利潤を搾出するにとどまるが、産業資本は自らの胎内に生産過程を含み、ここで剰余価値＝利潤を創出するものである。とりわけ、

資本主義の自生的発展を遂げたイギリスにおいては、前期的資本と産業資本との系譜的断絶が甚だしい。ここに、複式簿記の封建社会（＝前期的資本）より資本主義社会（＝産業資本）への継承の問題がでてくる。

以上、複式簿記は、北イタリアで、14・15世紀に前期的資本の流過程を把握する手段として成立し、これが近代＝資本主義段階まできて、産業資本を基底とし、かつその上に展開される流過程を把握することになった。しかし、その前期的資本と産業資本との間には、生産過程を包括するか否かという点で、系譜的断絶があるというわけである。

このような通史的体系化の一環として、茂木教授は、上記において何度か引用した『近代会計成立史論』（未来社：1969年）を公刊されている。『近代会計成立史論』において、教授は《17世紀・オランダ》に着眼して、期間損益計算の成立過程を中心にした損益計算史を展開された。その後、インディア・オフィス・ライブラリー所蔵のイギリス東インド会社の元帳・仕訳帳に触れる機会を得た教授は、従来の《文献史中心の17世紀研究》ではなく、《実践史中心の17世紀研究》へと方法を変えられていった。しかも、《17・18世紀・イギリス》を取り上げることで、《19世紀・イギリス》の減価償却問題を中心とする会計問題への関わりが意識されてくる。この実践史を中心にした《17・18世紀・イギリス》研究として、執筆されたのが、本書評の対象の『イギリス東インド会社会計史論』である。イギリス東インド会社の会計実践は、教授の『三段階論』の通史的体系の実証にもかわり、重要な位置を占めている。

ここで、対象となるイギリス東インド会社について、概略的に見ておく。本書では、イギリス東インド会社が「近代的」株式会社の形態に発展した時期に対応する1664年の元帳・仕訳帳から、同会社が解散した後の残務整理を記録した1870年の元帳・仕訳帳までを分析対象としている。もともと、イギリス東インド会社は、1600年にロンドン東インド会社として設立された。この設立の時点で、東インド会社が本来の株式会社と解しうるか否かについては議論があり、大塚久雄教授は、株式会社のメルクマールを株主の有限責任に求めて、全社員の有限責任制が認められた1662年を待って、「近代的」株式会社の成立と解しており〔大塚久雄『株式会社発生史論』p.492、大隅健一郎『新版株式会社法変遷論』p.24〕、茂木教授もこの大塚説を踏襲している。この「近代的」株式会社の成立に対応し

て、「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」[『株式会社発生史論』p.500]。1664年の元帳・仕訳帳には、このような背景がある。また、「近代的」株式会社の成立は、継続企業の観念を生じさせ、人為的な期間損益計算の遂行を余儀なくさせる。この1664年の元帳・仕訳帳は、期間損益計算の始まりと符合するといつてよい。

このように、1662年には、東インド会社は「近代的」株式会社として歩き出した。その後、17世紀末葉に至ると、政治的抗争も絡み、東インド貿易についてもう1つの会社が設立される。もとの東インド会社はロンドン〔旧〕東インド会社と、新たに設立された東インド会社はイギリス〔新〕東インド会社と、それぞれ通称されている。しかし、18世紀に入ると、両社の併存状態も合併という形をもって終りを告げる。その後は合同東インド会社として東インド貿易、さらに中国貿易の独占を享受した。イギリス東インド会社は優れて前期的資本における独占の担い手であった。そのため、必然的に、前期的資本の産業資本への屈服とともに、イギリス東インド会社の役割も減少していき、やがて消滅していくことになる。イギリス東インド会社は、イギリス国内で産業革命が完成したとされる1830年代の1834年に商業活動を停止した。

二 本書の構成

本書の構成は以下のとおりである。

- 序章 イギリス東インド会社の歴史的役割りと会計史的意義
- 第1章 17世紀後期における複式簿記の存在形態
- 第2章 決算＝締切りの諸問題
- 第3章 商品勘定の存在態様と簿記処理
- 第4章 旧会社・新会社の合併期における会計問題
- 第5章 イギリス東インド会社の資本金（ストック）勘定の展開
- 第6章 茶の会計史
- 第7章 商業活動停止期の会計問題
- 第8章 イギリス東インド会社終焉期の会計問題

教授は、イギリス東インド会社会計通史を大まかに5つの段階に分割して、展開していると考えられる。順に並べると以下ようになる。

- (1) ロンドン東インド会社単独期（主に、ロンドン東インド会社B・C元帳）
- (2) ロンドン東インド会社とイギリス新東インド会社との合併準備期（主に、ロンドン東インド会社K元帳とイギリス新東インド会社B元帳）
- (3) 合同東インド会社初期（主に、合同東インド会社C元帳）
- (4) 年次損益計算の成立期（主に、合同東インド会社I・K元帳）
- (5) 東インド会社の商業停止期および終焉期（AA元帳およびアルファベット・ナンバー無しの元帳）

それぞれの段階が、その時々の特異な経営状況を反映している。ただし、最後の商業停止期および終焉期だけは通史の枠から外され、別個に検討されている。第7章と第8章であるが、これら2章の位置づけは後に述べる。

本書の中核となるのは第2章・第5章・第6章であるといつてよい。第2章では、イギリス東インド会社の会計帳簿にあらわれた『決算＝締切り手続き』の通史的展開を、第5章では『資本金（ストック）勘定』の通史的展開を、さらに第6章では『期間損益計算』の通史的展開をそれぞれ取り扱っている。内容的に見て、第1章・第3章・第4章はこれらを補強するものである。第1章は、既に触れた1664年の元帳であるロンドン東インド会社B元帳のみを分析対象として、「近代的」株式会社成立期の会計実務を取り扱っている。また、第3章は、そのB元帳に続くロンドン東インド会社C元帳のみを分析対象として、同じく「近代的」株式会社成立期の会計実務を取り扱っている。B元帳では、東インド会社の簿記システムもまだ完全に整備されていたとはいえないが、C元帳になると、それが完成し、真の意味で東インド会社における会計実務の源流となってくる。さらに、第4章は、合併という特殊状況における会計実務を取り扱っており、合併期の締切りの問題および合併期の資本金勘定の設定状況が中心となる。そこで、本書評では、『決算＝締切り手続き』の通史的展開・『資本金（ストック）勘定』の通史的展開・『期間損益計算』の通史的展開の三つに分けて、内容をまとめてみたいと思う。

三 本書の内容——その1

『決算＝締切り手続き』の通史的展開

まず、イギリス東インド会社が「近代的」株式会社

(=継続的な企業体)として形成された時期に対応する元帳がロンドン東インド会社B元帳(1664年8月より1669年3月まで)である。まず、B元帳の第10丁(フォルリオ)には「残高勘定(Ballance)」があり、これが開始残高勘定=財産在高勘定の役割を果たしているという。残高勘定の借方に諸負債にあたるものが、貸方には諸資産にあたるものが、順次、記入され、貸方残高となり、この貸方差額が財産在高を示すことになる。この差額は、いったん第96丁にある「Ballance of former booke 勘定」に振り替えられ、さらに、第391丁にある「残高勘定」に振り替えられている。決算日には、この第391丁の「残高勘定」で純利益額が算出されるという。この算出過程は、本書からは必ずしも明らかではないが、恐らく財産在高勘定としての残高勘定において、期首から期末にかけての正味財産増加分を算出しているものと考えられる。また、「損益勘定(Proffitt & Losse)」は常設勘定であって、第70・384・582・609・650丁の5フォルリオに設けられている。決算日には、第650丁の「損益勘定」でも、期間的に純利益額が算出され、最終の第653丁にある「資本勘定(Stock)」に転記されている。ここに、「残高勘定」と「損益勘定」から、等しい純利益額が算出されており、複式簿記の体系は完結しているとされる。

B元帳に続く元帳は、ロンドン東インド会社C元帳(1669年4月より1671年4月まで)である。その最初の第1丁には「資本[金]勘定(Stock)」があり、これが開始残高勘定=財産在高勘定の役割を果たしており、ここに「損益勘定」から当期純損益が振り替えられる。最終の第407丁には「残高勘定」が設定され、これにより、「資本[金]勘定」を初めとする全勘定の貸借が均衡する。「残高勘定」は、閉鎖残高勘定の役割を果たす。すべての勘定記入を仕訳帳・元帳を経由させる点において、大陸法的決算締切り法であったということができるとして、C元帳に典型的に見られるこのような決算締切り法を、教授は特に「イギリスの大陸式決算法」と呼んでいる[『イギリス東インド会社社会計史論』p.55]。

次に、ロンドン東インド会社とイギリス新東インド会社との合併が準備されていた時期にあたるロンドン東インド会社K元帳(1703年9月より1713年6月まで)と、イギリス新東インド会社B元帳(1705年6月より1709年4月まで)の2つの元帳を見つめる。すると、K元帳、B元帳ともに「損益勘定」では締切りがなされておらず、損益計算が行なわれていないことが

知られる。つまり、K元帳、B元帳では決算そのものが行なわれていない。しかし、この合併はイギリス新東インド会社によるロンドン東インド会社の吸収合併である。消滅するロンドン東インド会社のK元帳は、新東インド会社との合併準備による調整のため資本勘定が設定されていないが、人名勘定に見られるように、多くの勘定は1707年9月末までに締切られている。この時点がロンドン東インド会社の業務の最終時点であったと推測される[『イギリス東インド会社社会計史論』p.129]。存続会社となるイギリス新東インド会社B元帳の方も、ロンドン東インド会社との合併準備のため資本勘定が設定されていない。それゆえ、K元帳とB元帳で最終的な締切り不十分とはいえ、これは技術的な問題ではなく、合併という特殊事情がもたらした便宜に過ぎないとされる。

存続会社であるイギリス新東インド会社B元帳の次の元帳は、合同東インド会社となった後の合同東インド会社C元帳(1709年5月より1714年6月まで)である。この第1丁に設定された「資本勘定(The General Joint Stock of the United Company of Merchant of England)」は、ロンドン東インド会社C元帳の「資本[金]勘定」同様、開始残高勘定である。しかし、ロンドン東インド会社C元帳とは異なり、開始時点で貸借は一致しており、財産在高を示していない。ここに、合同東インド会社の基本的資本金の元入と引出の記入がなされ、さらに「損益勘定」から純損益額が転記され、決算時点で、借方残高となる。この「資本勘定」の借方残高は、残高勘定を経由せずに、直接次のD元帳の借方に繰り越されている。本書の記述の限りでは、合同東インド会社C元帳に「残高勘定」がいかなる形で用いられていたのか、あるいはそもそも「残高勘定」が設定されていたのか分からないが、少なくとも、「資本勘定」においては、この時点で早くも「イギリスの大陸式決算法」でなく、いわゆる英米法的決算法によっていると考えられる。

そして、年次損益計算思考の萌芽が見られる合同東インド会社I元帳(1750年7月より1756年6月まで)を見てみると、1750年7月の開始時点で、貸方に「H元帳よりの繰越資本分として」という摘要をもって、前期末の資本勘定残高が振り替えられている。教授は、この形式の出現を待って、英米法的締切り法の形成とされる[『イギリス東インド会社社会計史論』p.69]。さらに、このような英米法的締切り法への転化は、年次計算方式の成立に伴って、記録・計算の迅速化が求

められたことによるという [『イギリス東インド会社会計史論』 p.70]。

以上がイギリス東インド会社の会計帳簿に見れた『決算＝締切り手続き』の通史的展開である。それでは、これらを『近代会計成立史論』によって体系化された茂木史学の中に位置づけてみる。

区分＝期間計算の成立は、決算手続きを必要としてきた。口別計算段階の15世紀においては、各種の商品勘定は販売未完了の勘定は除外して、完了した勘定の差額分を直接・個別的に振り替えていた。つまり、口別計算は「棚卸」のある間は締切りをしないことを本性としていた。それが17世紀となると、株式会社の成立とともに企業＝資本の客観化がすすみ、期間計算が行なわれ、期末の「棚卸」計算が問題となってくる。さらに、期間計算の帳簿締切り手続きの完成は、集合損益勘定と残高勘定の体系化に認められる。茂木教授は、白井佐敏教授の説によりつつ、期間計算の成立を集中的に示すメルクマールは、一般商品勘定の成立にではなく（集合）損益勘定と残高勘定との有機的関係の確立にあるとしている [『近代会計成立史論』第6章]。イギリス東インド会社でも、期間計算の行なわれ始めたロンドン東インド会社B元帳の時点で、すでに（集合）損益勘定と残高勘定との有機的関係は存在していた。しかも、一般商品勘定は用いられず、複数の商品名商品勘定において残高勘定を経由した繰り越しによって期間計算がなされていた。つまり、教授は、期間損益計算のメルクマールは、一般商品勘定の成立にではなく（集合）損益勘定と残高勘定との有機的関係の確立にあるという命題を、ロンドン東インド会社B元帳において、見事に実証したことになる。

それでは、最後に、『決算＝締切り手続き』の通史的展開の中で、疑問が生じた点を二点あげる。一つめは、以下のような点である。すなわち、合同東インド会社C元帳における「資本勘定」では、開始時点で、前帳簿よりの繰越残高が記入された時点で、この貸借が一致している。このような開始記入を行なっているのは、実はこの合同東インド会社C元帳だけである。既述のとおり、次のD元帳では、C元帳末の「資本勘定」借方差額のみが、直接借方に記入されている。逆にC元帳の直前のイギリス新東インド会社B元帳では、資本金勘定そのものがなかったし、さらに溯って、ロンドン東インド会社のC元帳では、開始時点の貸借は一致しておらず、その貸方差額が正味財産在高

を示していた。すると、合同東インド会社C元帳の開始時点の貸借同額の記入は何を意味するのであろうか。開始残高記入とすれば、貸借一致するのは、今日いうところの《資本金》にあたるような勘定——C元帳には「基本的資本金」という勘定があるが——の残高も繰り越されているとも考えうるが、それでは、当然、開始時点で正味財産在高は示されない。何のための記入であるのか。しかも、この記入はたった一度しかなくされていない。これは合併と関連があるのではないだろうか。評者は、合同東インド会社C元帳の「資本勘定」の開始記入がイギリス新東インド会社B元帳の「イギリス新東インド会社勘定」から繰り越されてきたという、その繰り越しの関係について興味をもった。

二つめは、合同東インド会社D元帳「資本勘定」の締切りの方法がいわゆる英米式締切り法ではなかったかという点である。教授は、続くE元帳以下を見ていないとしながらも、開始時点での「H元帳よりの繰越資本分として」という摘要をもって、H元帳末の資本勘定残高が振り替えられるという形式をもって、I元帳において英米式締切り方式が形成されたとされている。しかし、D元帳の開始時点では、「C元帳よりの繰越資本分として」という摘要をもって、“マイナスの資本”が振り替えられている。このD元帳の記入方式では、まだ英米法的締切り方式の形成といえないのだろうか。

以上の二点について疑問が生じたが、全体として見れば、決算＝締切り手続きの問題は、資本金（ストック）勘定を巡って展開されているといえる。それでは、次に資本金（ストック）勘定にさらに焦点をあてた『資本金（ストック）勘定』の通史的展開についても、見ていきたい。

四 本書の内容——その2

『資本金（ストック）勘定』の通史的展開

まず、ロンドン東インド会社B元帳（1664年8月より1669年3月まで）の「資本（ストック）勘定」を見てみると、1669年3月の決算時点で、損益勘定から純利益額が2口振り替られてきただけの記入である。それゆえ、B元帳にあった「資本（ストック）勘定」は、企業資本の元本〔正味身代〕というよりも、帳簿期間中における正味身代の増加分のみをあらわすものであった。開始時点における正味身代は「残高勘定」に記入されていたが、B元帳では「資本勘定」と「残

高勘定」の振替記入関係はなかった。

続くロンドン東インド会社C元帳(1669年4月より1671年4月まで)では、1669年4月の開始時点で、「資本[金](ストック)勘定」に、借方には諸口として諸負債が、貸方には諸口として諸資産がそれぞれ繰り越されてきている。開始時点では貸借は一致せず貸方残高がある。これは、抽象的な差額概念を示すというよりも、具体的な実際在高を示すものであった。そのことは、まだ、ストック勘定が貸方勘定として独立していない段階であったことを示すとされている。さらに開始記入後に、資本金の日常記帳がなされ、損益勘定から純利益額がストック勘定に転記されてくる。決算時点でストック勘定の差額は残高勘定に転記されており、貸借が均衡して完結性を示している。

つぎに、合併準備期にあたるロンドン東インド会社K元帳(1703年9月より1713年6月まで)と新東インド会社B元帳(1705年6月より1709年4月まで)を見てみると、いずれにおいても資本金勘定にあたるものは存在していない。このため、純損益額の帰属勘定がなく、損益勘定も締切られないままとなった。このように、元帳には資本金勘定の設定がないが、いくつかの特殊な資本取引勘定が存在している。ロンドン東インド会社K元帳は消滅会社であるので、新東インド会社B元帳の資本取引勘定の方が重要である。その中でも、「イギリス新東インド会社勘定」は、資産勘定として合同東インド会社最初のC元帳に繰り越されているという。このことはイギリス新東インド会社と合同東インド会社の連続性を示している。

1709年に両社は合併されて、合同東インド会社となった。事実上、新東インド会社B元帳につづく合同東インド会社C元帳(1709年5月から1714年6月まで)には、第1丁に「資本金勘定(the General Joint Stock of the United Company of Merchants of England)」がある。この「資本金勘定」は開始残高勘定として記入されている。しかし、既述のように、ロンドン東インド会社C元帳とは異なって、1709年5月の開始時点で、貸借は均衡している。これに幾つかの資本取引を記入した後、決算時点には「損益勘定」から純損失額が転記されて、借方残となってしまうが、“マイナスの資本金”として、残高勘定を通さずに、直接D元帳の借方に繰り越されている。そのD元帳(1714年7月より1720年6月まで)では、資本金勘定は借方残高から始まり、決算時点に損益勘定から純利益額が転記されるが、貸借は均衡せず貸方残となる。

このようにD元帳では、資本金勘定は開始残高勘定として記帳されていないし、しかも貸借が一致しないが「締切り」はなされている。

18世紀中期になり、東インド会社は貿易会社から植民地支配会社へその性格を変えていった。これに符合するように、年次損益計算が成立してきた。このような時期にあたる合同東インド会社I元帳(1750年7月より1756年6月まで)と合同東インド会社K元帳(1756年7月より1763年6月まで)を次に見てみる。I元帳の第1丁に「資本金勘定」がある。冒頭で、H元帳における純損失が残高勘定を通さずに、直接繰り越されてくる。その後毎年損益勘定から純利益額ないし純損失額が転記されていき、1756年6月の決算時に貸方残がK元帳へ繰り越されていく。続くK元帳でもほぼ同様の記入を行なって、L元帳に繰り越されている。資本金勘定は、元帳上において、すでに開始残高的性格を失い、いわゆる英米法的な取り扱いとなった。ここに、資本金勘定は純粹に最終的損益の帰属勘定となった。

五 本書の内容——その3

『期間損益計算』の通史的展開

ロンドン東インド会社B元帳は、期間損益計算が行なわれ始めた時期にあたる。B元帳では、口別損益計算段階における商品名商品勘定のような仕入商品の売切完了による締切り方式は採られておらず、損益計算のために棚卸評価がなされ、期間計算方式が成立している。しかし、一般商品勘定は用いられなかった。本書の第3章では、ロンドン東インド会社C元帳について、さらに詳しく当時の商品勘定の態様が示されている。例えば、「ジョージ・パピロンに委託したシード・ラック勘定(Seedlack in George Papillon)」では、開始時点で資本金勘定という相手勘定をもって前期よりの繰越高が記入され、決算時点=1671年4月で残高勘定を相手勘定として未販売高が繰り越されている。

このようにすでに期間損益計算がなされていることを前提として、第6章では、東インド会社の独占商品であった「茶(Thea)」を資本制的商品の典型として焦点を当て、通史的に「茶」取引にかかわる年次損益計算の成立過程を分析する。

「茶勘定」は、ロンドン東インド会社C元帳(1669年4月より1671年4月まで)の第55丁に初めて登場する。ここでは、期末に目減り分の減価の認識とともに残高

勘定を用いた期間損益計算を行なっているが、まだ茶は販売に当てるべき商品としては未熟であった。茶取引が東インド貿易の中で重要な地位を占めるのは17世紀末からであって、18世紀に入って特殊な地位を占めることになる。

その18世紀初めのロンドン東インド会社の最終帳簿であるK元帳（1707年9月より1713年6月まで）の第399丁では1フォリオ（丁）全体を使った「茶勘定」が現れる。イギリス新東インド会社B元帳にも、続く合同東インド会社C元帳にも、「茶勘定」は設定されていないが、次の合同東インド会社D元帳（1714年7月より1720年6月まで）には、第9・10丁において「茶・陶磁器元帳勘定」という名で、補助元帳を従えた統括勘定として設定されている。これは新東インド会社B元帳において補助簿がすでに整備されつつあって、これが茶取引についても広がったものである。補助元帳勘定は1年毎に締切り計算をしているが、D元帳の「損益勘定」では年々の締切りがなされていない。このような状況では未だ年次損益計算の成立とはいえないかった。

1750年代にイギリス本国で産業革命の準備期に入ると、茶の消費量も増大した。これに対応する合同東インド会社のI元帳（1750年7月より1756年6月まで）になると、ますます補助帳簿は整備され、元帳には統括勘定が多くなってきた。第79・80・81丁に「茶・陶磁器元帳勘定」があった。第227丁から236丁にかけて設定された「損益勘定」では年次の決算がなされている。しかし、I元帳では年次損益計算と茶・陶磁器元帳の締切り期間が食い違っていたので、まだ正規の年次損益計算がなされているとはいえない『イギリス東インド会社会計史論』p.192]。いよいよ合同東インド会社のK元帳（1756年7月より1763年6月まで）では、「茶・陶磁器元帳勘定」の「陶磁器」が抜けて「茶元帳勘定」が第58・59・60丁にわたって設定されている。第5章で示されたように、K元帳では、損益勘定のみならず、資産勘定や負債勘定も年次の締切りを行なっており、ここに完全な年次計算が成立したとされる。

補助帳簿が整備される以前のロンドン東インド会社C元帳などでは、元帳に重量の記載欄と金額欄の二つがあり、元帳上で物量管理と損益計算の両機能を果たそうとしていた。しかし、補助帳簿の整備とともに、前者の物量管理機能は補助元帳上で行なうようになってきた。しかも、年次性は補助元帳で、元帳に先んじ

て期間性をもって現れたのである。

以上のようなイギリス東インド会社の会計帳簿という個別事例に見られた『期間損益計算』の通史的展開を、教授の一般的な通史的体系の中に位置づけようと思う。以上のように、第6章では補助帳簿制度の整備、つまり、統括勘定の整備が物量計算機能と損益計算機能とを分離して、損益計算機能自体を独立させ、やがて年次損益計算を確立したことを実証している。一般商品勘定は、もともと口別商品勘定の総計であり、口別商品勘定＝商品名商品勘定と損益勘定との間の中間勘定として、成立したとされる『近代会計成立史論』p.186]。企業全体という意識が、総計概念を確立させ、これによって、勘定記入の総括化も進んでくる。勘定の総括化は、補助帳簿制度の拡充とともに現れる。年次損益計算思考は、補助帳簿制度の整備と統括勘定の出現によって確立する。一般商品勘定も、それ自体、商品元帳という補助帳簿を従えた統括勘定であるが、必ずしも、年次損益計算の成立と一般商品勘定の出現とが一義的に結びつくわけではない。それゆえに、一般商品勘定それ自体は「会計実践史」において、大きな意味をもたない。補助帳簿の整備の損益計算史上の意義については、すでに『近代会計成立史論』において示されており、イギリス東インド会社の会計帳簿で、見事にこれを実証したわけである。

最後に、『期間損益計算』の通史的展開に見られる教授の分析について、一点疑問がある。それは、そもそも、なぜ期間損益計算の通史として茶取引が選ばれたのかという点である。教授は『近代会計成立史論』のなかで、『14・15世紀・北イタリア』と『17世紀・オランダ』との違いは、前者が胡椒と銀の仲立商業であり後者が毛織物の輸出商業であるという質的な差にあり、後者において期間損益計算があらわれたとされている。商業資本＝前期的資本の中に生産者の性格が反映して、期間損益計算の形成となるとされていたが、茶それ自体は胡椒のような農作物である。なぜ、毛織物と同質な『キャリコ（綿布）の会計史』でなかったか。教授は「茶」を選択した経緯について、角山栄教授の「紅茶帝国主義」に触れている。紅茶文化は、重商主義時代の典型的文化として形成され、本質的に一種の帝国主義という性格をもち、植民地支配を指向するという「紅茶帝国主義」説を肯定するがごとく、イギリス東インド会社の年次損益計算の成立が、貿易会社から植民地会社への会社の性格における変容

と符合するとされている。それでは、植民地会社となったイギリス東インド会社に年次損益計算が成立したということの意味は何なのか。植民地支配といえ、どちらかといえば、産業資本ないし独占資本段階にこそ存在基盤をもつものと考えられるから、年次損益計算は、本質的に、純粋な前期的資本の資本運動の把握という観点から、生まれたものではないと解することも可能とならないか。そのため、この疑問点が明らかになることが必要である。

六 本書の特徴と意義

本書の特徴は、何といてもイギリス東インド会社の現存する元帳・仕訳帳そのものにあたって、17・18世紀の会計実践を研究している点である。「イギリス東インド会社」について、茂木教授ほど第一次史料を丹念に研究されている研究者は、外に見当たらない。その意味でも本書は最高水準に達している。会計史研究においても第一次史料が重視されなければならないことは、泉谷勝美教授や千葉準一教授によっても示されており、今後の潮流であろう。

それでは、茂木教授がいかなる方法論をもって本書『イギリス東インド会社会計史論』を書かれているのか、特徴的な点について、三点あげてみたいと思う。

まず第一に、教授の“実証”についての見方である。個別的な史料による実証には困難な点が付きまとう。それは、いうまでもなく、個と全体の関係、つまり一般化の問題である。教授は、会計史論は個別史ではなく、一般史として樹立されなければならないと力説する。そして、その一般性については、以下のような立場を表明されている。

「地域差とか、企業に規模別の差異をこえて一般性を考えるとき、多くの企業の簿記実践事例の検討がなされねばならない。ここに共通性が一般性としてあらわれよう。generalの意味をこのように考えるが、さらに簡略に、当時出版されていた簿記書を検討して、計算技術とか理念をつかんでゆく方途もあろう。この場合、簿記教科書の叙述は抽象次元のものであるが、逆に理念化の進んだものとして、理論的な一般性が考えられよう。ここに一応の基準を求め、Generalという性格をもつと考えることができる。」〔『イギリス東インド会社会計史論』p.244〕

このように、基本的には、検討事例の量的な充実こそが一般化の途であるとしながらも、当時の簿記教科書の叙述をもって「一応の基準」とされる。これに基づき、随所で当時の簿記書から当時の「抽象的論理思考」を引き出し、これと東インド会社の実践とを突き合わせて、一般化への作業を怠っていない。このように、当時の「抽象的論理思考」を、言語化された簿記書の中から抽出するという考え方はかなりユニークである。

第二の特徴点とは、茂木史学の全体像についてである。本書では、茂木史学の全体像がますます明確になっている。記述のとおり、教授の会計史は「会計実践史」を中心に展開されるが、「会計思想史」「会計文献史」とも有機的関連をもっている。やがてすべてが統合されて「会計史」となるのである。例えば、企業全体という意識＝資本概念の確立が、年次損益計算の基底となり、資本金勘定抽象化の基底ともなる。また『近代会計成立史論』のなかでも、固定資本概念の成立こそが減価償却計算の基底にあるとされている〔『近代会計成立史論』第8章〕。このように会計実践の基底となる概念の展開が、教授のいわれている「会計思想史」ではないかと思う。このように「会計思想史」が「会計実践史」に影響する。また、一般性を保証するために、当時の簿記に関する文献から抽象的な思考を引き出そうとする点で、「会計文献史」は「会計実践史」に影響を与える。ここでは、教授が「会計史」の全体像を描いてみせた点にこそ、評価されるべき点がある。とりわけ、教授は、会計史学の発展に尽力されてきた会計史学の第一人者である。その教授がこのような全体像を描いてみせたところが重要である。

第三に、全体の歴史観として、従来の歴史観とは全く異なった歴史観を採っているという点である。本書の第7章および第8章はイギリス東インド会社の消滅過程の分析である。「第7章 商業活動停止期の会計問題」では、1814年の対インド貿易独占権の廃止をうけた、AA元帳（1814年5月より1834年4月まで）を史料としている。インド貿易の独占の上に前期的資本は成り立っていたわけであるが、その廃止は本来的資本たる産業資本の臺頭とともに必然的に前期的資本を崩壊させるものであった。そのため、東インド会社も前期的資本の崩壊とともにその存在基盤を失っていく。また「第8章 イギリス東インド会社終焉期の会計問題」では、1834年の商業活動の停止に伴って東インド会社が単なる配当受領団体となってから「解散」に至

るまでの元帳を史料としている。

本書の構成上、通史的展開に必ずしも組み入れられていないとはいえ、第7章と第8章を本書で扱ったのには、教授がもう一度、歴史観そのものを見つめ直すという意味があったからに違いない。それは以下の叙述によく表されている。

「会計史は会計技術の成功事例の体系化史として、ばら色にえがかれてきた。技術史一般にもいえることであるが、勝利者史観がもろに具体化するものであった。……（中略）……しかし、いまここで取り扱ったAA元帳は独占崩壊の会計を示すものであって、亡びの歴史を示している。その後続くものも……。」〔『イギリス東インド会社会計史論』p.250〕

これは、勝利者史観を具現化する従来の『会計世界一周論』の超克を意味するものである。『会計世界一周論』とは、会計は世界史の主たる担い手となった国々に進歩的・最合理的に存在するとし、その時々において地域的考証を行なうものであり、リトルトン『会計発達史』を初めとして、会計史の多くがこのような考え方によっている。この考え方は、明らかに、勝利者歴史観に基づくものである。しかし、教授はこのような勝利者歴史観は採らない。教授は、消滅しつつある東インド会社の会計実践の中から歴史的な知見を生み出そうとするのである。

このような三点の方法論の特徴をあげたが、最後に、教授の方法論的立場から今後期待される展開について、二点をあげておこうと思う。一つは、「亡びの歴史」から何を学ぶのかという点である。そのためには「亡びの歴史」が通史的体系のなかのどこに位置づけられるか問題となる。例えば、第2章で、大陸法の一つの変形様式として「39号元帳」(1868年4月より1870年3月まで)における「残高勘定」を取り上げているが、これは必ずしも、『決算＝締切り手続き』の通史的展開の中に組み込まれていたとはいえない。これは、「イギリスの大陸法式決算法」から英米的決算法への展開を描いてしまっているためであり、この中に「39号元帳」における決算法を組み入れるには、理論的な再構成がなされなければならないであろう。

二つめは、より具体的に、本書で示された17・18世紀（さらに19世紀）のイギリス東インド会社の会計実践と19世紀のイギリス産業資本における会計問題との関わりについてである。イギリス東インド会社の会計

実践の中に、本来的資本たる産業資本段階の“準備段階”としての意義を見つけることが必要である。そこで、本書第8章に示される「インドの鉄道勘定」に注目したい。このような植民地支配会社としての性格を通史的体系に組み込んで再構成できるか、この点が期待される。

最後に、技術史とはいえ、第一次史料を解釈する上での主観の問題がある。この点については、超越的な問題提起として触れておきたい。例えば、ロンドン東インド会社C元帳では複式簿記体系が完成しており、当然「損益勘定」も締切られていたが、つづくD・E元帳では「損益勘定」が締切られていない。さらに、合併準備期のロンドン東インド会社K元帳でも「損益勘定」が締切られていない。F元帳からJ元帳までの「損益勘定」の締切り状況が本書で示されていないことを前提とすれば、ロンドン東インド会社C元帳だけが特殊であるといえないこともない。それをD・E元帳を「逆行状況」として例外と見て、通史的展開を描いたのは、たとえそれが正しいにせよ、解釈者の主観を反映していないとはいえない。この点については既に、千葉準一教授が指摘されている。

「いうまでもなく原史料は、それ自体としては何も語らない。語らせるのは、あくまでも認識者の問題関心と『観点』なのであって、そのことこそが、史料それ自体に対して第一次史料としての意味を付与するのである。」〔茂木虎雄教授の人と学問』『立教経済学研究』第46巻第2号，p.128〕

もちろん、この問題は普遍的な問題である。あらゆる歴史研究は、認識者の観点に基づいて、積み重ねられる。したがって、ここでは、この認識者の観点、つまり茂木教授の通史的体系を少しでも明らかにすることが、重要なのである。本書評は、このような問題意識をもって、展開したものである。

（大東文化大学経営研究所，
1994年，A 5判270頁，非売品）

〔大学院商学研究科後期博士課程〕