

株式会社における内部監査の起源に関する考察

—— 17世紀ロンドン東インド会社の監査の仕組み ——

杉 田 武 志*

1 開題

昨今、会計不祥事を背景に、内部統制の強化や会計監査の厳格化という側面から、マスメディアでもしばしば株式会社の監査は取り上げられ、その重要性が論じられている。その監査は、周知のように監査を実施する監査人が誰であるかによって、外部監査と内部監査とに大別されるわけであるが、そのうち株式会社における内部監査の源流が、今から遡ること400年ほど前、世界最古の株式会社の一つであるロンドン東インド会社 (Governor and Company of Merchants of London trading into the East Indies) において見受けられる。⁽¹⁾ 1600年のロンドン東インド会社設立から21年が経過した後、総会の規定や各担当者の職務規定をまとめた内規 (The Lawes or Standing Orders of East India Company) の中に会計と監査に関する体系的な規定が設けられたのである。⁽²⁾ それは、「会計担当役が会社の諸勘定を取り扱い収集するに際して、順守して処理しなければならない指示と方法 (The Order and Method that the Accomptants Generall shall observe and performe in the Mannaging and digesting the Accompts of the Company)」という名前が付けられ、会計、監査の職務に従事する会計担当役 (Accountant General)、監査担当役 (Auditors General)、および理事会監査役 (Auditors in the Court of Committees) の職務内容と監査の方法が示されたものであった。⁽³⁾

この1621年の規定を中心に、Baladouni [1983]、鳥羽 [1995] が17世紀前半の東インド会社における監査の仕組みについて考察を行っている。しかし、1621年以降、とりわけ17世紀中葉以降の監査についてはあまり目が向けられておらず、これを対象とした研究は今のところ見当たらない。17世紀中葉は、同社への複式簿記の導入 (1664年)、第1回目の会社資本評価の実施 (1664年)、さらに同社の最古の組織的な

* 広島経済大学経済学部講師

帳簿(1664-1713年)に見られるように、同社における会計上の変化が顕著な時期であり、先行研究でも焦点を当てられやすい時期でもある⁽⁴⁾。それにもかかわらず、監査については上述のように取り上げられることがなく、その仕組みは漠然としたままである。同社の監査制度を明らかにするためには、ここにも焦点を当てる必要がある。

さらに、ロンドン東インド会社が株式会社への転換を果たしたのは1662年であり、オランダ東インド会社に次いで世界で2番目ではあるが、設立そのものはオランダのそれよりも早い。それゆえ株式会社における監査制度の起源の一つあるいは史的展開を考察する上では、同社の監査制度は重要な研究対象となる。

そこで、本稿では当時の東インド会社の議事録や会計に関する史料から、17世紀中葉における同社の監査の仕組みを考察する。以下では、1621年と1666年の規定を中心に監査に関係する会計担当役、監査担当役、および理事会監査役について解説していくとともに、そこから初期と中葉における監査の仕組みの相違点を論じる。そして、17世紀中葉における同社の監査制度の体系を示すこととする。

2 会計組織の整備—1621年の内規を中心として—

2.1 17世紀初期の会計と監査の体系

同社は、設立時から会社として設立されたわけではなかった。そもそも「東インド会社」はそれ自体がなんら会社企業ではなく、副次的な個別会社企業に出資できる特権を持つ、いわゆるフリー・メン (free men) から構成されたギルド的な制規組合 (regulated company) にすぎなかった⁽⁵⁾。

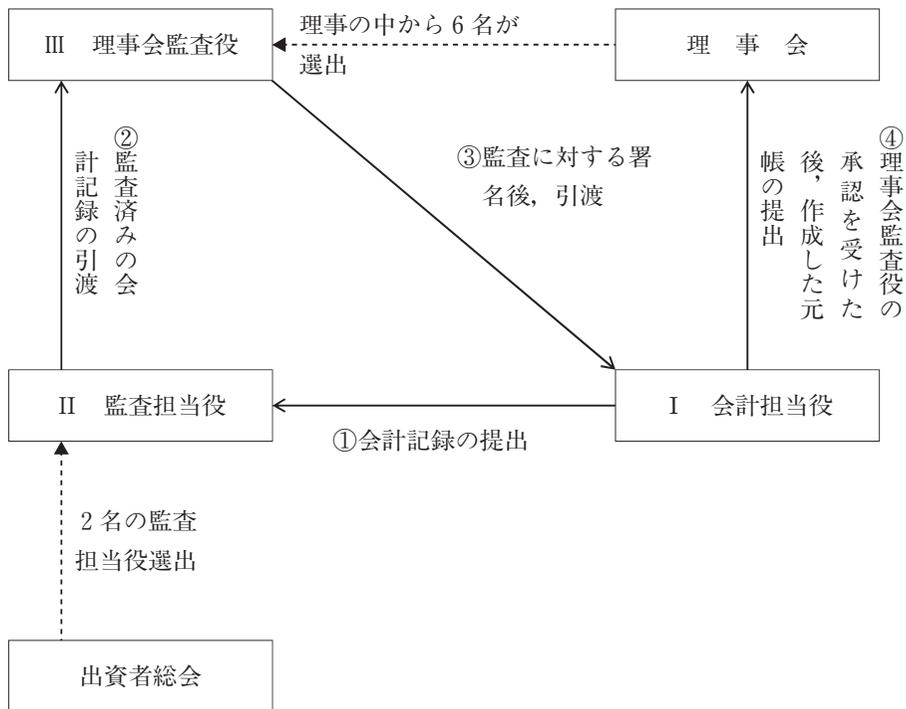
しかし、個別企業制のもとでは、なかなか出資が集まらず、また同一会社の名称の下に航海しながら別の航海隊が同一地域内での貿易で対立して、胡椒価格をせり上げているような状況にあった。それゆえ、このようなデメリットを打開し、さらに強力な船隊と堅固な商業拠点を獲得するため、そしてすでに株式会社の組織を整えて活動していたオランダ東インド会社に対抗することが必要とされた。その結果、多少とも永続的な出資を確保するため、1613年には個別企業制に代わって合本企業が採用される運びとなった⁽⁶⁾。

合本制が採用されてからの会社組織として、外郭たるカンパニーの中に、個別企業制の時と同様に理事会が設けられている。理事会は外郭たるカンパニーの最高責任者たる総裁、時に、副総裁、および24名の理事から構成され、執行機関としての役割を果たした。合本採用から8年後、第2時合本が行われている最中の1621年に

定められた内規の中には理事ではないが、既述のように幹部社員（officer）として、会計担当役、監査担当役などの役職も明記された。以下では、それらに携わる主な3役について解説していくことで、このときの会計と監査の仕組みを述べる。

I 会計担当役

会計担当役は、秘書(Secretary)、財務担当役(Treasure)、法務担当役(Solicitor)と同様に、会社の中でも重要な職務の1つであり、会社の経営活動に伴う会計記録を集約した元帳 (great books) を作成するという責任を持っていた⁽⁷⁾。会計担当役の主たる仕事は元帳の作成であるが、その主たる仕事の手順は以下の図1のとおりである。これに従って、説明をしていく。①最初に各現場担当者から集めた会計記録を監査担当役に引き渡す。そして②監査担当役がチェックした後、それらが理事会監査役に提出される。それに対して、③理事会監査役が署名した後、会計担当役の



備考：図表中の①～④の番号は、監査手続きおよび会計帳簿作成までの手順である。
 出所：Governor and Company of Merchants of London trading into the East Indies [1621] に基づき筆者作成。

図1 1621年における監査と帳簿記入までの手順

手許に戻ってくるという手順を踏んだ後、帳簿に記帳された⁽⁹⁾。

内規において、会計担当役は見落とし、もしくは誤謬がないか確認するために、監査済みの会計記録を閲覧することが求められている。仮に、見落としや誤謬が発見されれば、即座に修正される。続いて、会計担当役は、会計記録の引渡しを各担当者が怠っていないか、もしくは監査担当役が正確に監査を実施しているかを解明しなければならず、見落としや誤謬の発見を義務づけられた。さらに年に一度、会計担当役は、全ての会計記録における勘定の締切りを行い、④勘定残高を示した元帳を6月末に理事会に提出する必要がある。元帳の作成以外にも、会計担当役は、全ての商品の支払保証書、会社の手紙、送り状、船荷引換証、インドもしくはその他海外への指図書⁽¹⁰⁾の作成に関する責任も負っていた。

このように、会計担当役は、各現場担当者から収集した会計記録を監査担当役に引き渡さなければならなかった。会計記録が監査担当役の監査を受けた後、それが理事会監査役の承認を得て会計担当役に引き渡されるというものであった。帳簿を引き渡されてから、元帳を作成するという特徴を有していたことがわかる。

また、この会計担当役 Andrew Ellam が所属する会計課は1609年に設置され、1614年に、全てのメンバーに対して会社の元帳および書簡を開示することを条件として、会社の元帳を記録維持することが認められた。つまり、1614年から会計帳簿ならびに書簡等の閲覧が出資者に対して認められていた。今日の企業では考えられないが、当初、東インド会社の会計担当役は、元帳や仕訳帳を自由に会社の外に持ち出すことができ、総会のメンバーが持ち出すこともしばしば見られた。これは、当時ではごく当たり前の行動であったが、担当者が帳簿を外部に持ち出すことで、それらが必要なときに、見当たらないというような問題が起きていた。このような状態を避けるために、それまでとは異なり、仕訳帳が誰かに貸し出される前に、仕訳帳に含まれた情報は、会社の帳簿に最初に記入されること、および理事会の承認なくして、如何なる人物も帳簿を利用できないことが決定された⁽¹¹⁾。内規においても、各書類の原本、および写しを会計担当役は会社から持ち出してはならないことが定められ、1626年には、会計記録を記入していた帳簿係も、会社の帳簿を自宅に持ち帰り、仕事を行わないよう嚴重に命じられた⁽¹²⁾。

II 監査担当役

図1のとおり、会計担当役による元帳の作成を監督するために、出資者総会で選出された2名の監査担当役がロンドンの本社に常駐していた⁽¹³⁾。その監査担当役は、会計担当役が会計帳簿を作成する上で、全ての会計記録に関して注意を払うことが

求められた。それから、記録が適切に現場担当者によって記入されていることを確認し、監査済みの全ての会計記録を理事会監査役に提出することを主な職務としていた。それに加えて、彼らは、会計担当役が6月末までに残高一覧を示した元帳を、会社に提出するための準備を行っていることを確認することが求められた。⁽¹⁴⁾

上記のことを遂行するために彼らは最低3ヶ月に一度は、各現場担当者が、記録した会計記録を確認する義務を負っていた。たとえばロンドンにある倉庫担当の事務係、2名の財務担当役の現金と商品管理役（Husband）の会計記録、前渡金、賃金、縄、牛、豚、倉庫を扱う各事務員、そして会社のために海外で商品を買付けする代理人の会計記録を監査しなければならなかった。⁽¹⁵⁾ そのために、1621年に作成された内規で3つのことが要請されていた。⁽¹⁶⁾

1つは、注意深く商品を数えること、調査不足による誤謬や計算ミスをなくすことである。2つ目は、会社の物品の払い出し、購入された食糧の価格等に関して勤勉に閲覧しなければならなかったことである。仮にこれらの費用が莫大であれば、その会計記録が承認される前に、総裁、副総裁、理事会に考慮すべき事項としてうかがわねばならなかった。⁽¹⁷⁾ 3つ目は、特定の人物の会計記録に対して、信用がほとんど付与されていなかった⁽¹⁸⁾ので、監査担当役は保証書、売渡商品目録、もしくは第3者の会計記録も閲覧しなければならなかったことである。

監査担当役は、出資者総会から選出されるという特徴を持っており、その職務は、元帳の監査を実施するのではなく、主に会計記録・証憑についての監査を行うことであった。したがって、監査済みの記録に基づいて実施されたことを考慮すれば、会計担当役によって行われた元帳への記入は、清書であったと推察される。

III 理事会監査役

上述した監査担当役とは別に、6名の理事会監査役が理事会から任命された。理事会監査役は、主に監査担当役によって監査された会計記録の全てに対して署名(承認)すること、および、会計記録の数値に相違が発見された場合に、それを検討し真実の数値を明確にすることを主な職務としていた。仮に数値に相違が発見された場合には、適時に相違の理由を理事会に伝えることが求められた。⁽¹⁹⁾

なお、理事会監査役は、理事会のメンバーつまり重役団であったため、彼らは、会社業務を監督、全ての会社の内規に従っているかを調査する権限を持っていた。すなわち、理事会監査役は、理事会のための監視役として、その役割を果たした。毎年5月の最終火曜日に開催される総会において、理事会監査役は、会社業務が規定に即して実施されているかということを、理事会に伝える準備をしておかなけれ

ばならなかった。各業務に配属された責任者が、会社の内規や規則に準拠して業務を遂行しているかどうかを確認しなければならなかった。したがって、理事会監査役の職務は、監査担当役の主たる職務である現場担当者の会計記録の中身を詳細に調査することとは異なっていた⁽²⁰⁾。

このように、会計活動ならびに監査活動には、会計担当役、監査担当役、理事会監査役の3者が携わっていた。とりわけ、監査業務には、監査担当役ならびに理事会監査役が関わっており、2種類の監査が実施されるという特徴がみられた⁽²¹⁾。このような監査担当役ならびに理事会監査役による同社の監査の仕組みについては図1のとおりである。

2.2 出資者総会と理事会による2種類の監査

東インド会社の会計活動および監査は内規によって、会社の事務職員、商品管理役、財務担当役における各々の職務に対して会計記録の維持が義務付けられていた⁽²²⁾。その各現場担当者によって作成された会計記録を会計担当役が収集し、その会計記録に基づいて元帳を作成するわけであるが、監査担当役も各現場担当者の各記録を3ヶ月に一度、監査しなければならなかった⁽²³⁾。会計担当役のところに集められた記録は、元帳に記入される前に、監査担当役によって監査された後、理事会監査役の承認ならびに署名を受けた。

したがって、形式として、東インド会社では監査担当役と理事会監査役との2種類の監査が実施されていたことになる。これは、監査担当役と理事会監査役の選出母体が異なることに起因したため、2種類の監査がもたらされた⁽²⁴⁾。そのため、両者の目的は異なっていた。出資者総会により選出された監査担当役の目的は、会計担当役の会計職能が誠実に遂行されていたことを確かめることであった。ゆえに、出資者総会から選出された監査担当役は、現場担当者の会計記録の監査も実施したのである。

一方で、理事会により選出された理事会監査役は、各業務に配属された責任者が会社の内規や規則に準拠して業務を遂行しているかどうかを確かめることを目的としていた⁽²⁵⁾。つまり、重役団から航海業務にかかる権限委譲を受けた個別経営職能の責任者が東インド会社の内規および規則、さらには理事会の命令等を遵守しながらその責任が遂行されていたことを確かめ、それを理事会に対して報告することを目的としていた⁽²⁶⁾。

このように、各々の監査に関して職務内容が異なっていた。では、両者の関係はどのようなものであったのか。監査担当役は出資者総会で選出されたとはいえ、監

査担当役の職務が、重役団によって作成された同社の内規によって定められていた。監査の手続きにおいても、監査担当役が会計担当役から引き渡された会計記録を監査するわけだが、監査担当役の監査終了後に、理事会選出の理事会監査役が再度、監査を実施し、署名を行う。それから、会計担当役は元帳を作成する作業に取り掛かる。すなわち、この元帳の作成手順において、先に監査担当役が監査を行うが、その後に理事会側の見解を反映する理事会監査役が監査を行い、彼らの署名がなければ、会計担当役は元帳を作成することができない。つまり、最終的には、理事会の許可がなければ、元帳を作成する前に会計記録の監査は終了することはない、また、元帳も作成されえなかったことが考えられる。このことから、会計および監査の仕組みに関しても、内規を設けた理事会の影響力が少なからず働いていたことがうかがえる。

以下では、監査と会計の仕組みの他に、重役団たる総裁たちが、会計に及ぼした影響、あるいは権限について取り上げる。

2.3 総裁の権限と会計帳簿

1613年から開始された合本企業制のもとにおいても、東インド会社の実権は個別企業制のときと同じく重役団が握っていた。⁽²⁷⁾これは、総会で行われる総裁および理事の選出に、設立当初から重役団に有利な挙手制が頑強に維持されたからである。そのため、合本企業が設立されてからも、重役団の顔ぶれはあまり変わることはなかった。そのような状況において、重役団に対する不満を抱くメンバーも少なくはなかった。その不満が次第に総会で表れるようになった。⁽²⁸⁾

1634年12月24日の総会において、総会のメンバーが理事会に対して自分達の自由な権利として、会計担当役と監査担当役のオフィスに出入りし、書簡および会計記録を調査することを要求した。それに加えて監査のために12名からなる監査委員を設置することも自由な権利であると主張したからであった。これに憤慨した Abbot たちは、会社の書簡および会計記録について、理事会の許可がなければ、それらを閲覧できないことを決定した。⁽²⁹⁾会計帳簿等の公開が禁止された上に、その後、監査担当役の人数も3人から1人に減らすことが決定された。⁽³⁰⁾

これに対して、総会のメンバーである貴族たちが、理事は総会にとって不利益な命令を下す権限を持っていないことを主張した。それに対して、様々な市議会の評議員は、特許状に従って全メンバーで運営されていると述べて、理事会の行為を擁護した。総会の最後に、Abbot が貴族およびジェントルマンを含めた一般株主を排除しようとしているわけではなく、帳簿、もしくは書簡をほんの少し閲覧しただけ

で、会社内部に論争や衝突をもたらす人たちのみを締め出したいと語った。⁽³¹⁾実際には、Abbot は都合の悪い会計資料の公開を禁止したかったからであったといわれる。⁽³²⁾

このように、設立時から、総裁をはじめとする理事会メンバーが会社の実権を握っており、これは長らく変わることはなかった。1634年にいたっては、総会のメンバーたちが総裁に対して、会計帳簿などの閲覧を認めるように要請したが、総裁はこれを認めず、一切の閲覧を禁止してしまった。総裁の言動は、監査と会計の仕組みに表れただけでなく、出資者たちの権限を奪い取るほどであった。

2.4 監査担当役の処遇

総裁による専制的支配下では、監査担当役への影響は人員削減だけではなく、賃金体系にも明確に現れていた。1635年に監査担当役が1人になり、その賃金も、1639年頃にはそれまでの£100から約£65に削減されることが決定された。これも定員削減に続き監査担当役への理事会によるあてつけなのであろうか、1630年代後半以降は会計担当役の賃金との差は広がったままであった。⁽³³⁾

1670年代でも同じ様な状況が続いており、監査担当役が会計担当役ならびに他の幹部に比べ、賃金面であまり優遇されていなかった。それに加えて、1666年2月21日に監査担当役 William Marston が死去したことにともない、理事会は監査担当役の存続について検討することを会計委員会 (Committee of Accounts) に対して要請している。⁽³⁴⁾つまり、この時点で監査担当役の存在そのものが問われる状況にあり、監査担当役の職務は設立趣意書の公表以降も相変わらず、幹部の中では優遇されていない存在であったと考えられる。

しかし同委員会において、監査担当役の必要の是非を協議した結果、監査担当役が会社にとって必要な存在であると考え、新たに職務内容や権限を規定することになる。⁽³⁵⁾以下では、1666年に新たに規定された監査担当役の職務内容を中心に考察する。

3 17世紀中葉の監査組織－1666年の職務規定を中心として－

3.1 監査担当役の職務と役割の変化

1657年に護国卿に就任した Cromwell の改組に伴い、新合本の設立趣意書が公開され、利益の分配に関して分割制の脱却とともに配当制の確立、および会社資本の評価の導入によって、同社が永続性を備えていったことがうかがえる。このときに、

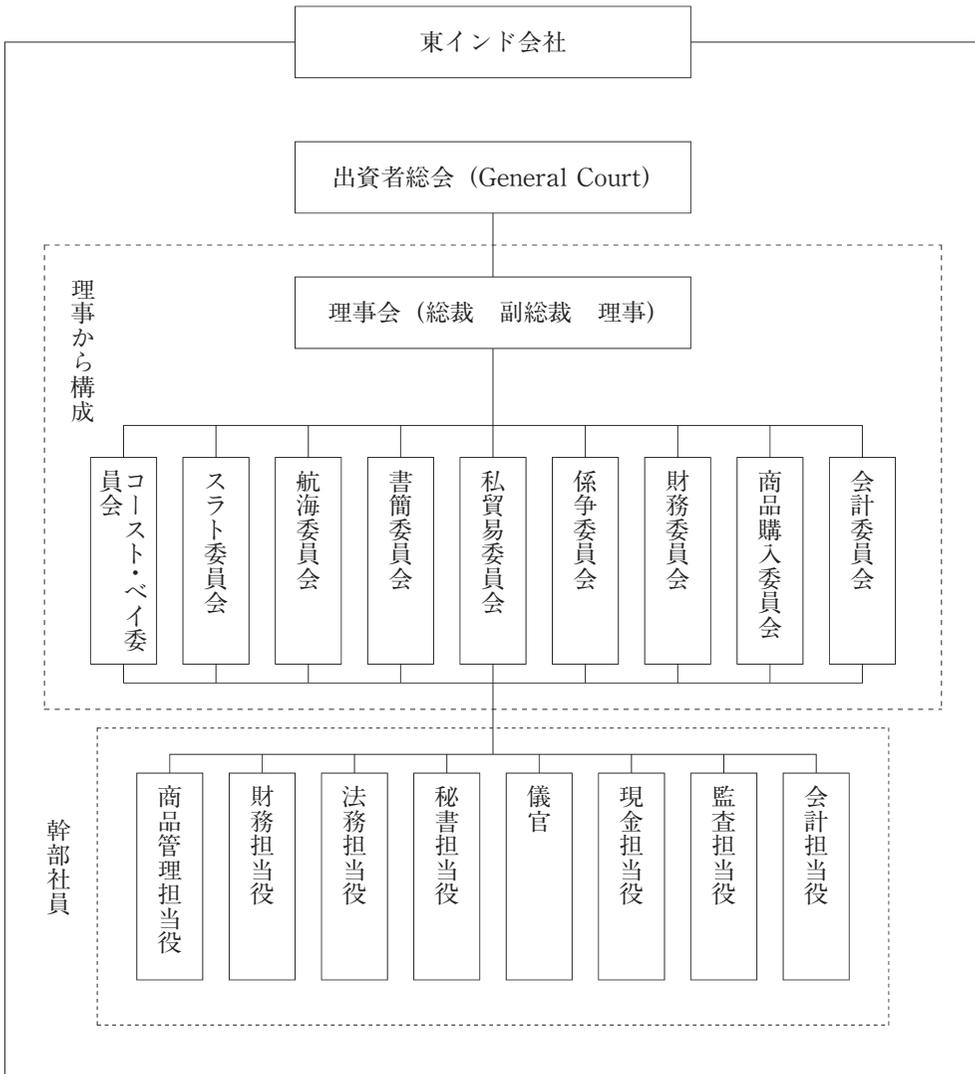
従来のような外郭たる「東インド会社」とその内容たる会社企業との乖離が排除され、東インド会社は全く1個の会社企業になった。さらに、王政復古後、1662年に交付された「破産宣告者に関する布告の条例」(An Act declaratory concerning Bankrupts)によって、ロンドン東インド会社は株式会社としての決定的な要件である全社員の有限責任制を備えることになった。⁽³⁶⁾ Cromwellの改組、Charles IIの特許状を経て、全社員の有限責任制が確立することにより、株式会社が姿を現すことになる。

17世紀中葉は、会社形態にとっても大きな転換点であるとともに会計的側面に関しても同様であった。1664年には複式簿記の導入と会社資本評価の実施が行われた。この頃には会社組織としては、理事会メンバーによって構成される各委員会が複数設けられるようになっていた。

その委員会には、会計委員会、商品購入委員会 (Buying Goods)、コースト・アンド・ベイ委員会 (Coast and Bay)、係争委員会 (Lawsuits)、私貿易委員会 (Private Trade)、航海委員会 (Shipping)、スラト委員会 (Surat)、財務委員会 (Treasury)、書簡委員会 (Writing Letters) などのグループに分類され、これらの各委員会のメンバーとして最低2人以上の理事から構成されていた。⁽³⁷⁾ 委員会の下部には、従来と同じく担当ごとに幹部社員が設けられており、会計担当役、監査担当役ともに、それらに含まれていた。なお、このような株式会社への転換を図った17世紀中葉頃の会社機関を図表にすると次頁の図2となる。

1666年には、監査担当役の職務が改訂されているわけであるが、ここでは、監査担当役の職務は海外の取引に関するものと、国内のものに関するものに大別されている。まず前者であるが、ここでは監査担当役は、東インドから受取った全ての会計記録を調べるだけでなく、仕向地の代理人がどれほど会社の注文を満たしているのか、どのような商品が売買されているのか、支出の内訳、および積荷の種類を調査しなければならぬことが述べられている。⁽³⁸⁾

後者には、海外からの会計記録を精査した後、会社の規定に従って会社の帳簿が締め切られているかに注意を払うことが定められた。また、理事によって出された命令が全て守られているかを確認し、怠慢があれば理事会に報告すること、船舶の所有者が定款に従っているのか、売買相手が契約に従っているのかを調査することも規定に盛り込まれた。そのため、通常、監査担当役は会社の海外ならびに自国の状況を調査する際に、会社の帳簿、書簡、その他書類等を精査することが求められる。加えて、しばしば各倉庫、商品も調査し、仮に誤りが見つければそれを理事会に報告し、適切な改善策も伝えなければならぬ。⁽⁴⁰⁾

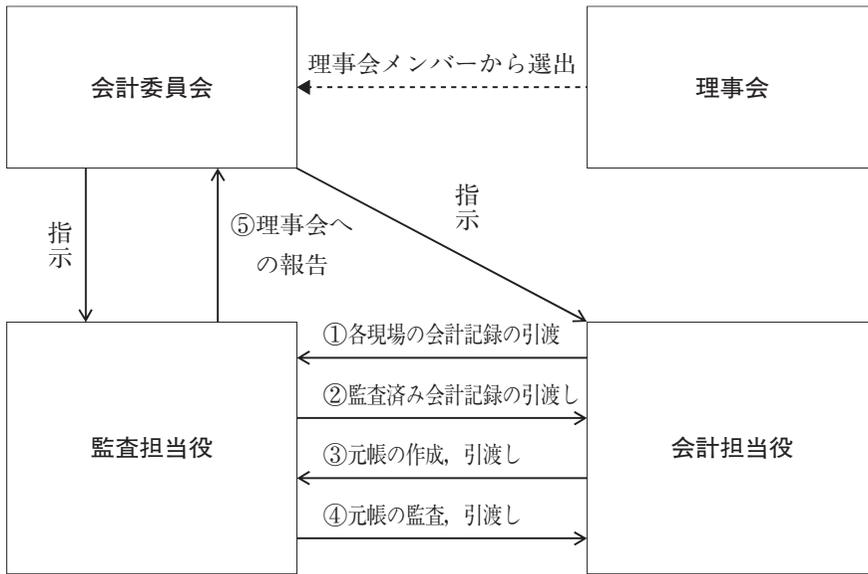


出所：Sainsbury (E) [1925]；Moir [1988] を参考に筆者作成。

図2 17世紀中葉における本社幹部組織

1621年と1666年の監査担当役に関する職務規定の共通点を整理すれば次のとおりである。監査担当役は会計担当役が元帳を作成する前に海外から送られてくる会計記録に目を通し、会社の帳簿、書簡を監査しなければならなかった点である。

一方で、両者の異なっている点は、1621年の規定において監査担当役は元帳の監査を実施するのではなく、主に記録、証憑についての監査を行うことを職務としていたことであり、1666年に規定された職務では、それだけでなく会社の元帳も監査



備考：図表中の①～⑤の番号は、監査手続きおよび会計帳簿作成までの手順である。
 出所：Sainsbury (E) [1925] に基づき筆者作成。

図3 1666年における監査と帳簿記入までの手順

しなければならなかったことである。

つまり、監査手続きと帳簿記入までの手順を整理すると、図3のように、①会計担当役から渡される会計記録を受け取り、②監査担当役はその会計記録を監査し、③再び会計担当役に引き渡し、④監査済みの記録に基づき、会計担当役が帳簿を作成するという手順であった。1666年では、最終的な監査を行う役割も監査担当役が担うことになるため、1621年に示された理事会監査役の役割も、1666年には監査担当役が実施することになる。

さらに、1621年の規定には、監査担当役は出資者総会で2名選出されることが盛り込まれていたが、1666年の規定では、選出に関しては明確には規定されていなかった。そのときに1名が監査担当役として任命されていることから、1635年以来、定員は削減されたままであることがうかがえる⁽⁴¹⁾。

以上のように、1621年の規定では、監査担当役が会計記録をチェックした後、理事会監査役が、さらに監査を実施し、それから会計担当役が元帳を作成するという手順であったが、1666年においては、監査担当役が、元帳の監査、理事会への報告、さらには助言まで行うという職務を担うようになった。つまり、実質的にそれまで理事会監査役が実施した最終的な監査を監査担当役が行うことになった。

加えて、理事会監査役が担った各業務に配属された責任者が会社の内規や規則に準拠して業務を遂行しているかどうかを確認するという職務も規定されていた。監査の仕組みにおいて理事会監査役の職務を監査担当役が兼ねていたことになる。それゆえ、職務内容を見れば、当時の理事会監査役の職務も遂行する必要があり、1621年の規定に比べて彼が担う職務は増えているため、監査の仕組みの中で監査担当役の果たす役割は大きくなったと考えられる。続いて問題となるのは、監査担当役とは別に設置された理事会監査役の存在である。

3.2 会計委員会の設置と役割

先に取り上げたように、1666年以降、理事会監査役の職務が、監査担当役の職務に含まれる一方で、1621年の規定では、監査の仕組みにおいて、2種類の監査役、つまり監査担当役および理事会監査役が設けられていた。しかし、それが1666年時には理事会監査役に関する記述が一切見当たらない。理事会監査役が見当たらない一方で、会計委員会の名前が議事録における同社の会計に関わる記録において頻繁に見られるようになる。

たとえば、1664年7月1日付けの議事録において、会計委員会が複式簿記導入の要請を受けているだけでなく、1676年11月3日には、監査担当役の職務がオフィスでどのように実行されているのか調査を実施している⁽⁴²⁾。さらに、同委員会は、しばしば会計担当役に会計記録を記録維持するように命令を出し、監査担当役は会計委員会に報告を行っていた⁽⁴³⁾。

つまり、会計委員会は東インド会社の会計上の重要決定事項に深く関わっており、会計、監査を担当する会計担当役、監査担当役の職務に影響を与える存在であったことがわかる。もっとも、会計委員会のメンバーは同社の理事により構成されていたことを考えれば当然なのであろう。1660年代には、各理事が、会社のあらゆる状況、たとえば、航海の編成、仕向地から輸入される商品の販売、在外商館における責任者の選任や指示などを把握し、厳格に管理するために、それらを担当する委員会に分かれて、それらを担当した。必要となれば、従業員によって各委員会は補助されていた⁽⁴⁴⁾。

理事会監査役の職務は、監査担当役が担ったが、権限までは監査担当役には移っておらず、実質的には会計委員会が監査担当役、会計担当役に対して指示を行い、会計と監査の仕組みに対して影響力を維持したことが考えられる。つまり、従来と変わらず、重役団のメンバーによって監査担当役、会計担当役による職務は監視されていたといえるであろう。

4 結語

本稿では、世界最古の株式会社の一つであるロンドン東インド会社の17世紀における監査を取り上げることで、株式会社における監査制度の起源の一つを考察してきた。とりわけ、これまで先行研究において着目されることのなかった1666年の監査担当役の職務規定に焦点を当て、1621年に明文化された仕組みとの相違点を考察した結果、それまでの手続きや監査担当役の職務内容との違いが示された。

1621年に会社の内規が新しく設けられており、その中で出資者総会から監査担当役、理事会から理事会監査役という2種類の監査人が規定された。元帳に記入される前の会計記録を監査担当役がチェックを行う。その後、理事会メンバーである理事会監査役が監査を行い、彼らの署名がなければ、会計担当役は元帳を作成することができない。つまり、最終的には、理事会の許可がなければ、元帳を作成する前に会計記録の監査は終了することではなく、また、元帳も作成されることがなかった。監査担当役が出資者総会で選ばれたとはいえ、彼らも会社幹部の社員であり、正式に理事会での選出を経ねばならない立場であった。それゆえ、会計および監査の仕組みは、内規を設けた理事会の影響下で運用されたことが考察される。

この内規が1666年に改訂されることで監査担当役の職務も改定されたが、監査の仕組みにどのような影響を与えたのであろうか。この改定まで理事会監査役が実施してきた最終的な元帳の監査が、監査担当役の新たな職務として加えられた。他方、理事会監査役の代わりに会計委員会が、実質的に、理事会監査役に相当する立場として機能していたこともうかがえた。会計委員会は監査担当役に対して命令を出すだけでなく、会計に関する重要決定事項、たとえば複式簿記の導入などにも関与していた。会計委員会が理事会メンバーから構成され、会計担当役、監査担当役に意見、命令をする立場であることを考えれば、理事会監査役が持った権限に相当するものが会計委員会にも備わっていたといえるだろう。したがって、会計委員会は理事会監査役の職務を担ったわけではないが、実質的には理事会監査役と同様の役割を果たしたと考えられる。

このように、1621年と1666年における監査担当役の職務を比較すると、後者においては前者に比べて職務が増してはいることがわかった。しかし、職務内容が拡充されたが、権限までは委譲されておらず、負担が増えただけであった。形式的な違いはあったが実質的にはそれまでと変わらず監査の仕組みに、内規を設けた理事会の影響が会計委員会という新設された担当者たちを介して及ぼされたといえる。

注

- (1) イギリス東インド会社には、1600年に設立されたロンドン東インド会社、これに対抗して1698年に設立されたイギリス新東インド会社 (English Company trading into the East Indies), および、これら2社が1709年に合同した結果として成立した合同東インド会社 (United Company of Merchants of England trading into the East Indies) が含まれている。なお、本稿では、ロンドン東インド会社を研究対象としており、とりわけ3社を識別する必要がない場合には、3社をイギリス東インド会社、もしくは東インド会社として記述することにする。

なお、イギリス東インド会社の株式会社への転換は、1602年に設立された連合ネーデルラント東インド会社 (Verenigde Nederlandse Oost-Indische Compagnie: VOC:通称、オランダ東インド会社) が設立時から株式会社の様相を呈していたことから、オランダに次いで史上2番目の株式会社の誕生を意味した。ただし、オランダ東インド会社には出資者総会 (=株主総会) が設けられることはなかった。

- (2) 大塚 [1969] 443頁；西村 [1966] 28-29頁。

ロンドン東インド会社設立当初は制規組合 (regulated company) の形態が採られ、その中に設けられた個別企業は1613年から合本企業 (joint-stock company) へと移行し、1662年に全社員の有限責任制を備えたことで株式会社への転換を図った (大塚 [1969] 184-188, 448-449頁)。

- (3) Baladouni [1983] pp. 68-71.

本稿では「監査」という用語を用いているが、これは内規において、audit ならびに audited という語句を用いているため、これを「監査」として翻訳し、記述している。

同社における日常の業務は、総裁と理事会の指揮のもとに会計担当役、財務担当役 (Treasurer), 秘書 (Secretary), 法務担当役 (Solicitor), 監査担当役といった会社の幹部 (officer) により運営されていた。彼らは幹部ではあるが、重役団 (committee) ではない (Chaudhuri [1965] p. 38)。

Officer を選出する場合には、通常、総裁あるいは副総裁、および少なくとも13人 (過半数) の理事が出席する6月24日から3日間にわたる会合において行われる。選出方法は無記名投票あるいは挙手制が用いられ、フリー・メンの中から選出された (The Lawes or Standing Orders [1621] p. 11)。

- (4) ロンドン東インド会社の他に、新東インド会社、合同東インド会社、インディアンオフィスの会計帳簿も含めると元帳は1955年、仕訳帳は1941年分まで、大英図書館 (British Library) に所蔵されている。

- (5) 制規組合とは、ギルド的組合であって、それは数多くの独立した商業資本を包括し、これを規制するにすぎない団体を指している。そのギルド的外郭としての「東インド会社」の中に、当座的な個別企業が各航海ごとに設立された。外郭たる「東インド会社」には、設立に貢献した全てのメンバーから構成される決議機関としての総会 (General Court of all the Freeman) と、「東インド会社」と個別企業との経営について支配権を掌握していた理事会 (Court of Committee) が設置された (大塚 [1969] 448-449頁)。

- (6) 大塚 [1969] 448-449頁；西村 [1966] 32頁。

合本企業の第1の特徴は、東インド会社の内容をなす会社企業が、外郭たるカンパニー

の全メンバーの出資によって構成されるに至ったこと、すなわち内容たる会社企業の規模と外郭たるカンパニーの人的規模が一致せしめられるに至ったことである。第2の特徴は、各航海ごとに会社企業を設立し、その航海終了時に企業を清算し解散するといった当座性は姿を消し、少なくとも数航海を含む比較的永続性をもった会社企業が設立されるようになったことである（大塚 [1969] 470-471頁）。

- (7) Baladouni [1983] p. 69.
元帳が作成されていたとされるが、この当時の元帳は現在残されていない。大英図書館に残存する元帳は1664年以降のものである。
- (8) 会社の膨大な会計記録を取り扱うために、補佐として数人の帳簿係 (bookkeeper) を抱えていた。
- (9) 監査担当役が記録を監査している間、注意深く見守ることが指示されている (Governor and Company of Merchants of London trading into the East Indies [1621] p. 67)。
- (10) Governor and Company of Merchants of London trading into the East Indies [1621] pp. 66-68; Baladouni [1983] p. 69.
- (11) Sainsbury [1862] p. 354; Baladouni [1983] p. 67.
- (12) Governor and Company of Merchants of London trading into the East Indies [1621] p. 68; Sainsbury [1884] p. 242; Baladouni [1983] p. 67.
- (13) 1601年の議事録においても、理事会と出資者総会のそれぞれから監査人が選出されたことが記されている (Stevens [1886] p. 166)。
- (14) Governor and Company of Merchants of London trading into the East Indies [1621] pp. 69-70; Baladouni [1983] p. 69.
- (15) 商品管理人の主な職務は、航海のための船舶全てに、適切に食糧品および弾薬を供給することであった。理事会が商品、食糧等の購入を決定するに従い、実際に商品管理人が買い付けを行い、理事会の購入活動を手伝っていた。また、港の使用料、倉庫の使用料、舢舨の使用料を支払う役割も負っていた。そして、売渡しおよび買い付け商品目録に基づいた勘定を記録維持しなければならなかった (Governor and Company of Merchants of London trading into the East Indies [1621] pp. 14-15)。
- (16) Governor and Company of Merchants of London trading into the East Indies [1621] pp. 69-70.
- (17) 鳥羽 [1995] 76頁。
- (18) Baladouni [1983] p. 70.
- (19) Governor and Company of Merchants of London trading into the East Indies [1621] pp. 68-69.
- (20) Baladouni [1983] pp. 70-71, cf. Governor and Company of Merchants of London trading into the East Indies [1621] pp. 68-69.
- (21) この点については Baladouni [1983] でも述べられている (Baladouni [1983] pp. 69-70)。
- (22) Baladouni [1983] p. 77.
- (23) Baladouni [1983] p. 69.
- (24) 鳥羽 [1995] 76頁。
- (25) Baladouni [1983] p. 78.

(26) 鳥羽 [1995] 68-69頁。

(27) 1613年に第1回目が始まり、4年にわたる4回の航海について、一括的な出資申込みが募集されるというものであり、これが第1次合本である。その払い込みは4回に分割され、それぞれ年次ごとの商船隊の艀装ごとに4分の1ずつ徴収され、第4回目の航海に至って全額の払い込みが完了するという、個別企業制とは異なった新たな方式が導入された(大塚 [1969] 470頁)。

(28) Chaudhuri [1965] p. 58.

1619年、総会のメンバーである Edwin Sandys 卿が、重役団による会社の運営を批判し、さらに、総会のメンバーから監査担当役を選出することを申し入れ、総裁と理事に支払われる報酬について異議を申し立てたことから、総会のメンバーと理事との間に衝突が起きている。さらに、選任総会 (Court of Election) において、Thomas Smythe が、当時、別の団体の総裁も兼任していたことについて多数の批判が噴出し、Smythe は辞任を求められた。これに対して、総裁 Smythe の味方である Lord Digby が、国王からの伝言を読み上げた。その内容は、国王が、会社の運営に関して、これまで特に支障はなく行われているため、総裁を変える必要はないと述べたものであった。それゆえ、それ以上の異論が出ることもなく、それまでの幹部がそのまま再任されることになった (Chaudhuri [1965] p. 58)。

(29) Chaudhuri [1965] p. 59.

1624年に総裁に就任した Maurice Abbot は、最も独裁的権力を維持した総裁の1人であった。たとえば、Abbot は重役団の賞与制に関して、さらなる増額を総会に要求しており、フリー・メンから反対が出るや真っ向から自分の主張を無理やり押し通し、反対意見を押しつぶした(大塚 [1969] 500頁)。

(30) Sainsbury (E) [1907] pp. 11, 52.

当時、監査担当役は出資者総会から選出されており、出資者の代表として監査する役割を担っていたが、既述のように総裁が監査の役割を担う監査担当役を削減したことに伴い、1621年には「Auditors General」の名称であったが、これ以降、「General」ならびに「Auditors」の「s」は用いられておらず、「Auditor」となっている。

(31) Chaudhuri [1965] p. 60.

Abbot による独裁は極めて激しく、彼の会計に関する方針が概して会計数値の信憑性に関する疑いをもたらすことになった (Baladouni [1983] pp. 67-68)。

(32) Chaudhuri [1965] p. 33.

このような総裁の専制的支配に対して、総会は、少なくとも17世紀前半においては、理事会によって実施されていた日常の職務に対して、異議は唱えるけれども、めったに介入することはなかった。理事会が、決定したインドに向けて送る船舶の数、船舶の目的地、および輸入品の販売に関する方針が、審議するために総会に提出された。もっとも総会は、理事会の特定の提案を覆す権限を持っていたが、理事会の助言に基づいて審議、承認するのが慣例であった (Chaudhuri [1965] p. 33)。

(33) Sainsbury (E) [1907] pp. xxix, 307-308.

このときの会計担当役 Sambrooke の賃金は、約£253であった (Sainsbury (E) [1907] p. xxix)。1650年代以降においても監査担当役の賃金には大きな変動がなく、およそ£80に決定されていた。一方で、同社の会計の仕組みに関わっていた会計担当役の賃金は£220であり、監査担当役の2倍以上であった。このとき、会計担当役のアシスタントの

賃金は監査担当役と同じ£80であった。これらの賃金には多少の変動はあったが、ほぼ固定されていた。1661年に新しく採用された監査担当役の賃金は£80であり、未だ幹部のアシスタントと同じ賃金水準であった。一方で、会計担当役の賃金は、設立趣意書が公開された後は、£200であった。これは、幹部の中で最も高い水準の賃金額であった (Sainsbury (E) [1916] pp. 285, 335; Sainsbury (E) [1922] pp. 160, 201)。

- (34) ほぼ毎年にもわたって、理事会において幹部の年俸が決定されているが、1676年に決定された賃金は£100であり、アシスタントは£30であった。このとき、最も高い賃金が決定されたのが現金担当役 (Cashier-General) の Humphrey Edwin が£300、次いで秘書役、商品保管役、会計担当役が£200、本社にある倉庫担当役 (Warehousekeeper) が£120であった。なお、各幹部職にはアシスタントが設けられており、彼らの賃金も同時に決定されており、およそ£30から£100の範囲であった (Sainsbury (E) [1935] p. 304)。
- (35) Sainsbury (E) [1925] p. 198。
Marstonの後任として、キャリコの保管所 (Calico Warehouse) で数年間働いていた人物 Humphrey Edwin が決定された。彼は、幹部である Officer ではなく、その下に仕えた人物であった。なお、会社の Officer としては、会計担当役、監査担当役、法務担当役、財務担当役、秘書役、商品管理役、軍医 (Surgeon) などが設けられていた (Sainsbury (E) [1925] p. 216)。
- (36) 大塚 [1969] 504頁; 西村 [1966] 85頁。
- (37) Moir [1988] p. 8。
- (38) さらに監査担当役は、海外における代理人の不法行為に対して理事に助言するために、加えて紛争が起きた場合に、相手に対して会社の責任範囲を示すために法務担当役に指示を出すことが求められた (Sainsbury (E) [1925] p. 211)。
- (39) ロンドン東インド会社が設立された1600年から1663年までの会計帳簿は、今日発見されてはいない。1664年時点における帳簿組織は、元帳 B、それに対応する仕訳帳、それから1657年の新合本への出資者を記録したストック・ジャーナル (Stock Journal: L/AG/1/10/1) の3種類が主たる帳簿として会計担当役によって維持された。
- (40) その他には、紛争がおきた場合に真の説明書を作成し、それを理事会に報告し、理事会の命令に従い、法務担当役に法的手段を用いて強制させるよう指示を出すことも取り決められた。また、監査担当役は東インドと直接、間接的に関わらず貿易を行ってはならないし、東インドとの文通も実施してはならない。理事会の承認なくして、会社に携わっているもの全てから贈り物も受けてはならないことが決められた (Sainsbury (E) [1925] p. 211)。
- (41) 1676年11月24日の理事会において、監査担当役の職務に関係する会計委員会による報告が理事会で行われた。その報告によれば、監査担当役の職務は現在1人に任されているが、2名以上でその職務を実施する方が望ましいとされた。それを受けて、理事会は、現在の監査担当役である Cossen の他に適任者を選ぶことを会計委員会に求めた。その結果、監査担当役のアシスタントを勤める Ion Kenn が採用された。なお、その職務について、会計担当役と監査担当役によって詳細な取り決めが行われた。この時点において、1666年の監査担当役の職務が新しく規定されてから、1674年までのおよそ8年間は Cossen 1人で、監査の職務に当たっていたことがうかがわれる (Sainsbury (E) [1935] pp. 381-382)。

- (42) Sainsbury (E) [1925] p. 49 ; Sainsbury (E) [1935] p. 372.
 (43) Sainsbury (E) [1916] p. 285.
 (44) Moir [1988] p. 8.

参 考 文 献

- Anderson, G. M., McCormick, R. E. and Tollison, R. D. [1983] “The Economic Organization of the English East India Company,” *Journal of Economic Behavior and Organization*, Vol. 4, No. 2-3, pp. 221-238.
- Baladouni, V. [1983] “Accounting in the Early Days of the East India Company,” *The Accounting Historians Journal*, Vol. 10, No. 2, pp. 63-80.
- [1986] “Financial Reporting in the Early Years of the East India company,” *The Accounting Historians Journal*, Vol. 13, No. 1, pp. 19-30.
- Baxter, W. T. and Davidson, S. (eds.) [1962] *Studies in Accounting Theory*, London.
- Brown, R. (ed.) [1905] *A History of Accounting and Accountants*, Edinburgh.
- Chaudhuri, K. N. [1965] *The English East india Company: The Study of an Early Joint-Stock Company 1600-1640*, London.
- [1978] *The Trading World of Asia and The English East India Company 1660-1760*, Cambridge.
- [1981] “The English East India Company in the 17th and 18th Centuries: A Pre-Modern Multinational Organization,” *Company and Trade: Essays on Trading Companies during the Ancient Regime*, Leiden (reprinted in Tuck [1998] pp. 82-99, London and New York, 1998).
- Gardner, B. [1971] *The East India Company*, London (浜本正夫訳 [1989] 『イギリス東インド会社』リプロポート).
- Governor and Company of Merchants of London trading into the East Indies [1621] *The Lawes or Standing Orders of the East India Company*, England, (reprinted ed., Germany, 1968).
- Moir, M. [1988] *A General Guide to The India Office Records*, London.
- Sainsbury, E. B. [1907] *A Calendar of the Court Minute etc. of the East India Company 1635-1639*, Oxford.
- [1909] *A Calendar of the Court Minute etc. of the East India Company 1640-1643*, Oxford.
- [1912] *A Calendar of the Court Minute etc. of the East India Company 1644-1649*, Oxford.
- [1913] *A Calendar of the Court Minute etc. of the East India Company 1650-1654*, Oxford.
- [1916] *A Calendar of the Court Minute etc. of the East India Company 1655-1659*, Oxford.
- [1922] *A Calendar of the Court Minute etc. of the East India Company 1660-1663*, Oxford.
- [1925] *A Calendar of the Court Minute etc. of the East India Company*

- 1664-1667, Oxford.
- [1929] *A Calendar of the Court Minute etc. of the East India Company 1668-1670*, Oxford.
- [1932] *A Calendar of the Court Minute etc. of the East India Company 1671-1673*, Oxford.
- [1935] *A Calendar of the Court Minute etc. of the East India Company 1674-1676*, Oxford.
- [1938] *A Calendar of the Court Minute etc. of the East India Company 1677-1679*, Oxford.
- Sainsbury, W. N. [1862] *Calendar of State Papers, Colonial Series, East Indies and Persia, 1513-1616*, London (reprinted ed., Vaduz, 1964).
- [1870] *Calendar of State Papers, Colonial Series, East Indies, China and Japan, 1617-1621*, Vol. 3, London (reprinted ed., Vaduz, 1964).
- [1878] *Calendar of State Papers, Colonial Series, East Indies, China and Japan, 1622-1624*, Vol. 4, London (reprinted ed., Vaduz, 1964).
- [1892] *Calendar of State Papers, Colonial Series, East Indies and Persia, 1630-1634*, Vol. 8, London (reprinted ed., Vaduz, 1964).
- Scott, W. R. [1910] *The Constitution and Finance of English, Scottish and Irish Joint-Stock Companies to 1720*, Vol. II, Cambridge.
- Stevens, H [1886] *The Dawn of British Trade to the East Indies as recorded in the Court of the East India Company 1599-1603*, London (reprinted, London, 1967).
- Winjum, J. O. [1972] *The Role of Accounting in the Economic Development of England : 1500 to 1750*, Urbana, Illinois.
- 大塚久雄 [1969] 『株式会社発生史論』岩波書店。
- 千葉準一 [1991] 『英国近代会計制度—その展開過程の探求』中央経済社。
- 鳥羽至英 [1995] 「監査理論と監査史—3—ロンドン東インド会社における監査—」会計学研究 (専修大学), 第21号, 63-83頁。
- 友岡 賛 [1995] 『近代会計制度の成立』友斐閣。
- 中野常男 [1992] 『会計理論生成史』中央経済社。
- [2002] 「イギリス東インド会社と企業統治—最初期の株式会社にみる会社機関の態様と機能—」国民経済雑誌, 第186巻第4号, 19-30頁。
- 西村孝夫 [1960] 『イギリス東インド会社史論 (改訂版)』啓文社。
- 茂木虎雄 [1994] 『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。
- 山浦久司 [1993] 『英国株式会社社会計制度論』白桃書房。
- 山榎忠恕 [1961] 『監査制度の展開』慶應義塾大学商学会。