慶應義塾大学学術情報リポジトリ
Keio Associated Repository of Academic resouces

Title	近代会計制度成立史の一視座 : 英国近代会計史(守永誠治教授退任記念号)
Sub Title	The Formation of the Modern Accounting System : A Viewpoint(In Honour of Profesor Seiji Morinaga)
Author	友岡, 賛(Tomooka, Susumu)
Publisher	
Publication year	1993
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.35, No.6 (1993. 2) ,p.104- 112
JaLC DOI	
Abstract	まず会計制度が定義される。会計にかんする約束がその意義の社会的認知をうけ,社会的定着性をもったものが会計制度である。この定義を前提として,近代会計制度成立史のためのひとつの視座が提示される。この視座は約束の意義の社会的認知の過程として制度史をみようとするものである。そして,この視座をもってする作業は社会的認知をもたらす社会的情況の発生要因を確認する作業である。
Notes	
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19930225-04056313

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.

三田商学研究
35巻 6 号
1993年 2 月

近代会計制度成立史の一視座

——英国近代会計史——

友 岡 賛

<要 約>
まず会計制度が定義される。会計にかんする約束がその意義の社会的認知をうけ，社会的定着性をもったものが会計制度である。この定義を前提として，近代会計制度成立史のためのひとつの視座が提示される。この視座は約束の意義の社会的認知の過程として制度史をみようとするものである。そして，この視座をもってする作業は社会的認知をもたらす社会的情況の発生要因を確認する作業である。

<キーワード>
株式会社制度，近代会計制度，近代監査制度

緒言にかえて：概念規定

いくつかの概念について，われわれの当面の理解をしめしておきたい。

制度は約束[1]である。ただし，約束が制度たりうるためには社会的定着性をもたなければならない。社会的定着性をもつということは，社会に根をおろす，ということである。[2] 社会的定着性をもつためのそもそもの要件は意義の社会的認知である。すなわち，社会がその意義をみとめなければならない，ということである。ここにいう意義とは，そのものなくしてはそのことを果たしえないという意味における raison d'être，のことである。約束はその意義の社会的認知をうけてはじめて制度となりうる。制度とは，社会的定着性をもった約束，のことである。

とすると，会計制度は，会計にかんする約束が社会的定着性をもったもの，ということになる。

---

1) われわれのもちいる約束という概念は，これを契約という概念に代置させてもよく，事実たとえば友岡[1990-b]には，会計契約，あるいは監査契約という用語がある。ただし，契約という概念は，いわば狭義には，一定の法律効果を発生させる目的をもつ法律行為，を意味するが，われわれのいう約束〔契約〕は，かような法律行為に限局されるものではない。こうしたことを考慮のうえ，本稿は，いわば広義の契約を意味する約束という概念をもちいることにする。

2) 制度として定着する，といった表現をしばしば目にするが，これは，約束が社会に根をおろし制度となる，ということである。

本稿におけるわれわれは，会計を，財産運用の受託人より財産運用の委託人への説明，と定義する。[3] 会計にかんする約束は，たとえば，受託人は年1回委託人に説明する，という約束のこともあれば，受託人は貸借対照表をもって委託人に説明する，という約束のこともある。いずれにせよ，こうした約束が社会的定着性をもつためには意義の社会的認知をうけなければならない。その約束なくしてはそのことを果たしえないという意味における raison d'être を社会がみとめなければならない。

さて，会計にかんする約束におけるそのこととは，いったいなんであろうか。これは，委託と受託という関係を成り立たせる，ということにほかならず，換言すれば，委託人が委託人たりうること，受託人が受託人たりうること，である。すなわち，ここにおける意義とは，たとえば，受託人は年1回委託人に説明する，という約束なくしては財産運用を委託しえないという意味における raison d'être，あるいはまた，受託人は貸借対照表をもって委託人に説明する，という約束なくしては財産運用を受託しえないという意味における raison d'être のことである。こうした意義が社会的認知をうけてはじめて，その約束が制度となりうるのである。

本稿にいう，近代的な，という形容は，前にはみられなかったが近代においてはみられるような，ということである。近代化とは，近代的なものへの変化，のことである。

会計制度となる約束は，委託と受託という関係を成り立たせる，ということについて社会的認知をうけたものである。このことは，委託と受託という関係の変化が会計制度の変化をもとめる場合がある，ということを含意している。近代化は近代的なものへの変化である。そして，委託と受託という関係の近代化の場合は委託と受託という関係の変化が会計制度の変化をもとめる場合であった。近代的な委託と受託という関係が近代的な会計にかんする約束をもとめた。近代的な会計にかんする約束をもとめたのは大規模な株式会社であった。大規模な株式会社を成り立たせるということは，多数のひとびとが遙有株主たりうる〔多数のひとびとが遙有株主として財産運用を委託しうる〕，企業者が多数のひとびとを遙有株主とする経営者たりうる〔企業者が多数のひとびとの遙有株主としての財産運用を受託しうる〕ということである。会計にかんするこの約束なくしては大規模な株式会社を成り立たしえないと社会がみとめたその約束が近代会計制度となる。

会計は財産運用の受託人より財産運用の委託人への説明である。という意味において，会計にかんする約束は委託と受託という関係にかんする約束である。会計制度は委託と受託という関係にかんする制度である。近代会計制度は近代的な委託と受託という関係にかんする制度である。

産業革命以後の経済発展における要調達資本の増大は株式会社という形態による企業の大規模化をもたらし，ここにおける委託と受託という関係を成り立たせる会計にかんする約束が社会的定着

3) 友岡[1990-b].
友岡[1990-c].

性をもったものが近代会計制度である。近代会計制度は株式会社制度である，ということはできないが，近代会計制度は株式会社制度としてうまれた，ということはできる。産業革命以後の株式会社という形態による企業の大規模化における意義の社会的認知をうけ，社会的定着性をもった会計にかんする約束が近代会計制度なのである。

監査は，財産運用の受託人より財産運用の委託人への説明の監督，検査，である。という意味において，監査にかんする約束は会計にかんする約束であって，委託と受託という関係にかんする約束である。監査にかんする約束が監査制度となるために社会的認知をうけなければならない意義は，その約束なくしては会計を成り立たしえないという意味における raison d'être である。監査制度は会計制度であって，委託と受託という関係にかんする制度である。近代監査制度は近代会計制度であって，近代的な委託と受託という関係にかんする制度である。近代監査制度は株式会社制度である，ということはできないが，近代監査制度は株式会社制度としてうまれた，ということはできる。

近代会計制度成立史の一視座

本稿は近代会計史研究のためのひとつの視座を提示する。この視座は，会計という行為，あるいは監査という行為の意義の社会的認知の過程として近代会計史をみようとするものである。われわれの project には，この視座をもってする英国近代会計史の再観察が予定されている。そして，この作業は，とりもなおさず，会計にかんする約束，あるいは監査にかんする約束が，意義の社会的認知をうけ，会計制度，監査制度となりゆく過程として英国近代会計制度史をみることである。

本稿におけるわれわれは，会計という行為を，財産運用の受託人より財産運用の委託人への説明，と定義したが，この定義はいわゆる所有と経営との分離を前提としている。[4] いうまでもないことであるが，いったいに行為なるものは目的をもっている。という意味において行為は〔目的にいたる〕手段である。会計という行為はひと〔経営者〕によるひと〔資本主〕にたいする行為である。株式会社についていえば，経営者たる取締役による資本主たる株主にたいする行為である。ここにおける手段としての行為の目的，すなわち行為主体のめざすものは，行為客体をある望ましい状態におくことである。そして叙上の定義よりすれば，会計の目的は，納得，にあるということができる。受託人たる経営者は委託人たる株主を納得させなければならない。たとえば配当

4) ちなみに，この説明は簿記による計算書類をもっておこなわれるが，われわれの立場は，この簿記という行為を，いわば自己の財産管理のための簿記と他者への説明を予定した簿記とに峻別し，さしあたり後者のみを会計の一部とする。
友岡[1990-c]を参照。

の額について納得させなければならない。配当の源泉たる利益の額をしめし，これをもって配当の額の妥当性について納得させる。利益についてもまた，〔額の多寡にかかわらず〕不手際のない経営の結果としての当該額たることを納得させ，取締役の地位を維持する。会社の状態について納得させ，出資を継続させる。他方，会計の行為客体たる株主は納得しなければならない。納得のゆかないまま株主でありつづけることはむずかしい。納得の不在は委託と受託という関係の解消につながる。委託と受託という関係は，委託人，受託人，いずれの側からも解消しうるが，いうまでもなく関係解消を欲しない気持ちは受託人の側においてはるかに強い。株主には取締役免職の権利があり，また株式売却の権利もある[5]が，取締役には辞職の権利よりほかにない。という意味において，極言すれば，会計は経営者のためにこそある，ということもできる[6]。ただし，このことはまた，もしも会計がなくとも株主が望ましい状態にあるならば会計はおこなわれない，ということでもある。たとえば，もしも毎年一定額の配当をうけることのみをもって株主がすでに納得しているならば，〔納得させるためにする〕会計はおこなわなくてよい。

いったいにこの会計という行為は約束のもとなされるが，概念的にはかならずしもそうではない。たとえば配当の額に株主が納得していないことを看取した経営者は約束などなくとも会計をおこなうであろう。委託と受託という関係の解消をおそれるからである。そして，このように，株主が納得していない場合にかぎり会計をもって納得させる，という context にあっては，株主が納得しない場合には会計をおこなう，といった約束はなくともよい。株主が納得していないことを看取した経営者は約束などなくとも会計をおこなうであろう，からである。とはいえ，なべて会計なるものは，たとえば，取締役は年１回貸借対照表をもって財産運用の顚末を株主に説明する，というような〔主体，客体間の〕約束のもと，すなわち約束事としておこなわれる。このことは，会計という行為の意義という次元よりもむしろ，会計にかんする約束の意義という次元において理解すべきかもしれない。これは，そもそも委託と受託という関係それ自体が約束のもとにあることによる。先述のことを別言すれば，結局のところ，会計なるものは所有と経営との分離という状態の納得のためにある，ということができる。そして，委託と受託という関係にかんする約束は所有と経営との分離という状態，すなわち委託人がみずからの財産運用の顚末をじかに目にしえない状態をもたらす約束である。委託人をしてこうした約束を納得せしめるものは会計にかんする約束をおいてほかにないのである。委託と受託という関係それ自体が約束のもとにあり，会計にかんする約束がこの関係をささえるという筋合いにある。約束をささえるものは約束なのである。

監査という行為の目的もいわば納得にある。むろん監査の行為主体は経営者ではなく監査人であって，この場合の経営者は会計の行為主体として監査をうける立場にある。したがって，ここに

5) 友岡[1990-b].
6) 友岡[1990-b].

いう目的とは監査をうけることの目的のことである。経営者にとっての監査をうけることの目的は，みずからのおこなう会計について株主を納得させること，にあるということができる。他方，株主は，会計についてもまた納得しなければならない。状態の納得のためにある会計を納得しないままその状態をつづけること，すなわち株主でありつづけることはむずかしい。会計の納得の不在は委託と受託という関係の解消につながる。そして，この監査もまた，いったいに〔経営者，株主間の〕約束事としておこなわれる。

叙上のことは，株主が納得していないという情況，すなわち経営者が株主をして納得させなければならないという情況があってはじめて会計，監査の意義の認知がうまれる，ということを意味している。そして，かかる情況が社会的情況，すなわち社会全般の情況となってはじめて意義の社会的認知がうまれる。いったいに約束事としておこなわれる会計，監査，これらにかんする約束が会計制度，監査制度となるのである。

われわれは，会計にかんする約束，あるいは監査にかんする約束が意義の社会的認知をうけ，会計制度，監査制度となりゆく過程として英国近代会計制度史をみることを予定している。そして，この作業は，とりもなおさず，経営者が株主をして納得させなければならないという社会的情況の発生要因を確認することである。

ひとはつねに利己する。[7] そして会計は自己の行為を説明する行為である。という意味において，会計なるものは本来的に監査なくしては成り立ちえないはずである。ひとはつねに利己する。そして監査は会計を監督し検査する行為である。という意味において，監査なるものは本来的に独立性なくしては成り立ちえないはずである。

監査の目的は会計の納得にある。会計の行為客体たる株主が会計を納得するための監査には会計の行為主体からの独立性がもとめられる。会計の行為主体たる経営者が株主をして会計を納得させるための監査には〔会計の行為主体たる〕自分自身からの独立性がもとめられる。ただし，このcontextには会計の行為客体〔株主〕からの独立性はない。[8] ここにおける監査は株主のためにあり，監査人は株主の代理人である。[9] 株主の代理人たる監査人が株主のもう一方の代理人たる経営者による会計という行為を監督し検査する。[10] ここにもとめられる独立性〔会計の行為主体からの独立性〕は，これを別言すれば，代理人と代理人との間の独立性である。監査の目的は会計の納得にあり，会計の納得のためには監査の納得がもとめられる。株主が納得しうる〔株主をして納得させう

7) 友岡[1990-b].
8) 友岡[1989-e].
9) 友岡[1989-e].
10) 監査におけるこうした関係のひとつの淵源は，これを中世の荘園経営にみることができる。福島[1992]を参照。

る〕監査の要件は監査人の独立性，そして専門能力である。会計にかんする専門能力がもとめられる。監査は会計を監督し検査する行為である。という意味において，監査なるものは本来的に会計にかんする専門能力なくしては成り立ちえないはずである。ここに専門職の raison d'être がある。専門職は専門能力を意味する。

こうした筋合いが近代監査制度，すなわち近代会計制度を構成する。換言すれば，こうした筋合いを実現するいくつかの約束が意義の社会的認知をうけ，社会的定着性をもったとき，そこに近代会計制度の成立をみる。

会計なるものは本来的に監査なくしては成り立ちえず，監査なるものは本来的に独立性および会計にかんする専門能力なくしては成り立ちえない，という如上のわれわれの理解は，結局のところ，独立の玄人監査，という約束の社会定着をもって近代会計制度成立の Merkmal とする。

ただし，前述のとおり，意義の社会的認知はある社会的情況を前提とする。株主が納得していないという情況が社会全般の情況として存在していなければならない。会計なるものは本来的に監査なくしては成り立ちえないはずであり，監査なるものは本来的に独立性および会計にかんする専門能力なくしては成り立ちえないはずである。はずではあるが，株主が納得していないという情況のないかぎり，はずははずにとどまる。かかる情況は自然発生しない。たとえば監査のない会計を株主が納得しているという社会的情況から監査のない会計を株主が納得していないという社会的情況への変化は自然にはおこらない。

監査なるものは本来的に独立性および会計にかんする専門能力なくしては成り立ちえない，とするわれわれの理解よりすれば，独立の玄人監査の意義の社会的認知，これすなわち監査の意義の社会的認知ということになる。そしてまた，会計なるものは本来的に監査なくしては成り立ちえない，とするわれわれの理解よりすれば，独立の玄人監査の意義の社会的認知，これすなわち会計の意義の社会的認知ということになる。

結言にかえて：英国近代会計史研究における本稿の位置づけ

これまでの諸論攷において英国近代会計史を論じてきているわれわれには，とりわけ拘泥している Thema がふたつある。ひとつは，The City of Glasgow Bank[11]，いまひとつは，専門職[12]，であ

11) 友岡[1989-c].
友岡[1989-d].
友岡[1992-b].
友岡[1992-c].
12) 友岡[1990-d].
友岡[1991-a].
友岡[1992-a].

る。これらふたつをもって近代会計制度成立史の要ともみているからである。

近代監査制度は近代会計制度であって，それは独立の玄人監査である，と理解するわれわれは，19世紀の第4四半世紀に近代会計制度の成立をみることができる。ここに近代会計制度の成立をみるためには，独立の玄人監査なくしては株主が納得しない，という社会的情況がなくてはならなかった。かかる情況があってはじめて独立の玄人監査の意義の社会的認知があり，株式会社という約束事をささえる約束事としての独立の玄人監査の社会的定着がある。

この時期におけるかかる社会的情況の発生は，その大きな要因をThe City of Glasgow Bankの破産にもとめることができる。1878年のことである。同行の破産は計算書類の粉飾をともない，粉飾それ自体がまた破産の一因でもあった。同行の破産は驚天動地の大破産であったが，破産規模の巨大さは粉飾がもたらしたものであった。無限責任銀行The City of Glasgow Bankの大破産はほとんどの株主の破滅という大惨事を意味した。そして，同行の破産は，独立の玄人監査なくしては株主が納得しない，という社会的情況をもたらした。

独立の玄人監査の担い手たりうる専門職がすでにこの国にはあった。この国の会計専門職は破産業務を主たる生計として専業化，ひとつの専門職域としての社会的認知をうけ，19世紀後半すでに確立をみていた。この国における専門職の社会的 prestige はひとしなみに高く，会計専門職もまた社会的 prestige を高めつつあった。監査の担い手の社会的 prestige の高さは監査の納得をもたらす。

「近代会計制度の祖国，英国」[13]というときのわれわれに躊躇はないが，この国をもって，近代会計学の祖国，といおうとするときには若干躊躇するかもしれない。たとえば「貸借対照表評価論」[14]をもって近代会計学の根幹とするならばこの国はその祖国たりえないかもしれない。ただし，いうまでもなく，これは近代会計学のなんたるかの理解に左右される問題であって，その意味において本稿の枠をこえている。[15]ここでは論じない。われわれはいまだ19世紀のこの国にすでに体系的な書をみる。まず1881年にF. W. Pixleyの書[16]があり，L. R. Dicksee の書[17]がつづく。G. Lisle の書[18]もまたこの世紀のうちにある。実務を体系的にまとめあげたこれらの書はすくなくも英国近代会計学の先駆といってよい。会計専門職の祖国，英国の近代会計学史はほとんどもっぱら実務のなかにある。Pixley の書，そして Dicksee の書は監査実務の書であった。Lisle の会計書もまた，まずは会計専門職のための実務の書であった。会計専門職の祖国，英国の近代会計学はいわば会計士会計学として

13) 千葉[1991].
14) 茂木[1969].
15) この問題については，たとえば茂木[1969]を参照。
16) F. W. Pixley, *Auditors: Their Duties and Responsibilities under the Joint-Stock Companies Acts and the Friendly Societies and Industrial and Provident Societies Acts*, 1881.
17) L. R. Dicksee, *Auditing: A Practical Manual for Auditors*, 1892.
18) G. Lisle, *Accounting in Theory and Practice : A Text-Book for the Use of Accountants, Solicitors, Book-Keepers, Investors, and Business Men*, 1899.

うまれ，またとりわけ監査論をもって嚆矢とした。この時期，会計専門職の主要な糧が破産業務より監査業務へとかわる。かわりうるだけの社会的需要をここにみる。独立の玄人監査にたいする社会的需要は，独立の玄人監査，という約束の意義の社会的認知を意味していた。

かくてわれわれは，19世紀の第4四半世紀に，独立の玄人監査，という近代監査制度の成立をみる。独立の，しかも玄人による監査，という制度の成立は，社会が監査の意義を認知したことを意味していた。そして，このことは，とりもなおさず，社会が会計の意義を認知したということであった。

畢竟，監査の意義は会計の意義であって，近代監査制度の成立は近代会計制度の成立である。

本稿は如上の理解をもってする英国近代会計史研究のための視座を提示した。

参考文献†

千葉準一[1991]，『英国近代会計制度——その展開過程の探究——』。

福島千幸[1992]，「英国代理人会計の生成」『立教經濟學研究』第46巻第2号，1992年10月。

茂木虎雄[1969]，『近代会計成立史論』。

高寺貞男[1992]，『会計と組織と社会——会計の内と外——』。

友岡賛[1985]，「『真実且つ公正なる概観』考＜その1＞——イギリス会社法の変遷を中心に——」『三田商学研究』第28巻第4号，1985年10月。

友岡賛[1989-a]，「＜しろうと監査＞より＜くろうと監査＞へ——イギリス会計史管見——」『三色旗』第490号，1989年1月。

友岡賛[1989-b]，「近代会社制度の生成，これにおける会計——イギリス会計史：19世紀——」『三田商学研究』第32巻第2号，1989年6月。

友岡賛[1989-c]，「The City of Glasgow Bankの終焉——イギリス会計史：19世紀——」『三田商学研究』第32巻第3号，1989年8月。

友岡賛[1989-d]，「The City of Glasgow Bankの清算——イギリス会計史：19世紀——」『三田商学研究』第32巻第4号，1989年10月。

友岡賛[1989-e]，「＜株主の代理人＞としての監査人，これにおける＜独立性＞——イギリス会計史：19世紀——」『三田商学研究』第32巻第5号，1989年12月。

友岡賛[1990-a]，「減価償却思考の確立，これの胚胎，逡巡——イギリス会計史：19世紀——」『三田商学研究』第32巻第6号，1990年2月。

友岡賛[1990-b]，「＜stewardship＞——イギリス会計史：19世紀——」『三田商学研究』第33巻第1号，1990年4月。

友岡賛[1990-c]，「会計行為の目的，機能——安藤英義のraison d'être——」『三田商学研究』第33巻第2号，1990年6月。

友岡賛[1990-d]，「会計専門職の先駆者たち——＜近代＞会計生成史：19世紀イギリス——」『三田商学研究』第33巻第5号，1990年12月。

友岡賛[1991-a]，「会計専門職域の出自：Scotland——＜近代＞会計生成史：19世紀イギリス——」『三田商学研究』第34巻第4号，1991年10月。

友岡賛[1991-b]，「*laissez-faire*と会計規則と——＜近代＞会計生成史：19世紀イギリス——」『三田商学研究』

第34巻第5号，1991年12月。
友岡賛[1992-a]，「専門職域の生々：Scotlandの会計士――<近代>会計生成史：19世紀イギリス――」『三田商学研究』第35巻第2号，1992年6月。
友岡賛[1992-b]，「< The City of Glasgow Bankの終焉>再論――英国近代会計史――」『三田商学研究』第35巻第3号，1992年8月。
友岡賛[1992-c]，「The City of Glasgow Bankと株主の責任と――英国近代会計史――」『三田商学研究』第35巻第4号，1992年10月。
友岡賛[1993]，「会計専門職と銀行と――英国近代会計史――」『三田商学研究』第36巻第2号，1993年6月〔掲載予定〕。

【追記】

この論攷はGlasgow留学〔自1990年秋至1992年秋〕における仕事の一端である。残念ながら本稿が当地にて脱稿の最終稿となってしまうが，むろん懈怠ゆえのことであって自責するよりほかない。この留学については福澤諭吉記念慶應義塾学事振興基金の1990年度の補助をうけている。同基金に鳴謝する。

また，国外留学中にもかかわらず本記念号の執筆者として指名をうけたことについて，守永誠治教授退任記念論文集編集委員会に万謝する。なお，恰度本稿の執筆中，守永博士が財団法人視聴覚科学技術センター会計情報視察団団長として来Scotland，数日間，ともに過ごした。

――〔もちろん〕今日も冷雨のSouthpark Avenueにて1992年7月27日脱稿

† 友岡[1991-a]，友岡[1991-b]，友岡[1991-c]の文献一覧をあわせ参照のこと。