

Title	株主といわゆる利害関係者と,そして会計と監査と: 「近代会計制度の成立」をみることについての覚え書き
Sub Title	Accounting and Auditing
Author	友岡, 賛(Tomooka, Susumu)
Publisher	
Publication year	1993
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.36, No.3 (1993. 8) ,p.1- 24
JaLC DOI	
Abstract	会計,監査の本質的機能を確認するための予備的,模索的作業がおこなわれる。
Notes	
Genre	Journal Article
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19930825-04083955">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19930825-04083955</a>

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.

## 株主といわゆる利害関係者と、 そして会計と監査と

——「近代会計制度の成立」をみることについての覚え書き——\*

友 岡 賛

### <要 約>

会計、監査の本質的機能を確認するための予備的、模索的作業がおこなわれる。

### <キーワード>

委託、運用、会計士、会計士監査、会計制度、会社法、外部監査、株式会社制度、株主、監査制度、監査人、玄人監査、経営、経営者、債権者、資本、資本主、受託、所有、制度、説明、独立監査、取締役、法律、無限責任、有限責任

この論攷は故峯村信吉博士に捧げられる

われわれのこれまでの諸論攷、とくに友岡[1990-b]、友岡[1990-c]、友岡[1993-a]を承ける。

〔のっけから結論めいた言い様になるが〕畢竟われわれの理解よりすれば、「独立監査をおこなうという約束」が社会的定着性を持ったとき、そこに近代会計制度の成立をみる、ということができ、そしてまた、そうであるならば、近代会計制度は、まさに19世紀が終わらんとしているころにあらまし成立をみた、ということができる。英国会社法は1879年に〔以後登記の〕有限責任銀行会社について独立監査強制規定を設け、さらに1900年には<sup>1)</sup>その他の一般会社について、これまた独立監査強制規定を設けたからである〔The Companies Act 1879, s. 7; The Companies Act 1900, s. 21〕。とはいえ、われわれもつとに留意してきているように、法律と制度とは<sup>2)</sup>けっして<sup>3)</sup>equalの関係にな

\* 堀田一善教授〔慶應義塾大学商学部〕には、用語法をはじめとして、科学方法論上のくさぐさの事柄について、懇切この上ない教えを受けた。笠井昭次教授〔同前〕に受けた〔いつもながらに〕刺戟的な助言は、本稿の行論の基底部分にかかわる。工藤教和教授〔同前〕には、歴史研究の目的観にかんして、重要な示唆〔およびPollard [1964]の紹介〕を受けた。山口操教授〔同前〕には、『制度』の一般的要件〔山口操[1989] pp. 267-274〕に関連する質問にたいし、貴重な示教を受けた。記して謝意を表する。

1) 42&43 Vict. c. 76.

2) 63&67 Vict. c. 48.

3) たとえば友岡[1991-b] p. 124など。

い。この両者はまったく次元を異にする概念である。

「制度」とは「〔意義の社会的認知を受けて〕社会的定着性を持った約束」である。<sup>4)</sup>たとえば結婚という制度があり、相続という制度があり、そして「法律という制度」がある。これらは、結婚という約束が社会的定着性を持ったもの、相続という約束が社会的定着性を持ったもの、そして「法律という約束」が社会的定着性を持ったものである。という意味において、「法律は制度のひとつ」である。「法律という約束」が社会的定着性を持ったときに「法律という制度」が成立する。したがってまた、たとえば「独立監査制度が成立した〔独立監査をおこなうという制度が成立した〕」ということは、「『独立監査をおこなうという約束』が社会的定着性を持った」ということである。そしてまた、こうした理解からは、たとえば「独立監査をおこなうということにかんする法律が設けられた」といった事実について、「『独立監査をおこなうという約束』が法律になった」といった言い様をすることは正しくない。「独立監査をおこなうという約束」がなりうるのは「独立監査をおこなうという制度」であって、「法律という制度」ではない〔「独立監査をおこなうという約束」が「法律という制度」になりえないということと、「独立監査をおこなうという約束」が、たとえば結婚という制度になりえないということとは同じことである〕。「法律という制度」になりうるのは「法律という約束」であって、「独立監査をおこなうという約束」は「法律という約束」ではない。「法律という制度」になりうるのは「法律という約束」であったが、「法律という約束」は千古にすでに社会的定着性を持って制度となり、永年、制度として存在している。そして、たとえば「独立監査をおこなうということにかんする法律が設けられた」といった事実については、「独立監査をおこなうということが法律の対象となった」とでもいうべきことになる。そして、ここでわれわれのいいうることは、たとえば「『独立監査をおこなうということが法律の対象となった』という事実から『独立監査制度の成立』の気配を感じ取ることができるかもしれない」といったことなのである。そしてまた、そもそも、われわれには、いわば制度の成立それ自体を決定することはできないのである。〔それ自体を決定することはできない〕ある制度の成立について、もしわれわれにできることがあるとするならば、それは、制度の成立過程〔約束が社会的定着性を持ちゆく過程〕と判断した状況を観察すること、あるいはまた、ある状況を観察することによって「この制度はすでに成立している〔この約束はすでに社会的定着性を持っている〕」と判断することなのである。われわれは、「独立監査をおこなうということが法律の対象となった」時点を知ることはできるが、「独立監査制度が成立した」時点を知ることはできないのである。

如上の理解が容れられるならば、さしあたり、法律は制度であるが、制度はかならずしも法律ではない、といってよい。これらふたつの概念を峻別するためには、「法制度」という言い様がさしあ

4) 友岡[1993-a].

たり便宜である。「法」と「法律」とは用い方によっては同義ではないが、少なくともここでわれわれの用いる「法」と「法律」とは同義であって、法制度という言い様は「法律制度」という言い様をたんに略したものと理解してよい。そして、この法制度という言い様は「法律という制度」といった意味で用いる。制度を語るさいにとりたてて法律のことをいうとき、この「法制度」という言い様は便宜である。

さしずめ、さしあたり、近代的な会計は、まさに19世紀が終わらんとしているころに法制度の対象となった、ということにはできるのである。

ところで、「株主といわゆる利害関係者、そして会計と監査と」と主題する本稿には、副題にいう『近代会計制度の成立』をわれわれなりの視座をもって再吟味するとともに、われわれのいう「近代会計制度の成立」のいわば諸要素について、それらの意味内容をわれわれなりに解釈するという作業をも意図されている。如上の「制度」、「法律」にかんする論がまずもってそうであった。そしてまた、この解釈作業それ自体が「近代会計制度の成立」の再吟味作業である、といっても〔われわれには〕さしつかえない。

つぎに「独立監査」を俎上にのせてみたい。

なお、これは本稿にかぎったことではないが、われわれの念頭にある監査は会計を対象とするそれである。われわれが「監査」という場合、それはすべて「会計監査」のことである。このことにはふたつの意味がある。ひとつは、一般に業務監査と呼ばれる類いのもはわれわれの議論の埒外にある、ということであるが、いまひとつ、ここにおける議論にはわれわれの定義した「会計」というものが前提されている、という意味がある。かつてわれわれは、会計を、財産運用の受託者より財産運用の委託者への説明、と定義した<sup>5)</sup>。この定義は本稿においても維持されるが、〔これのみでは本稿の行論の不備を指摘されるおそれもなくはないことから〕煩を厭わず若干敷衍するならば、ここにいう財産運用の委託者は財産の所有者であるということが前提されている。ここにいう財産運用は、さしあたり、これを事業と換言でき、また、この財産は事業の元手ということになることから、これを資本と換言することができる。そして、この資本という言葉を用いるならば財産運用の委託者はこれを資本主と呼ぶことができ、株式会社についていえば株主ということになる。ひるがえって財産運用の受託者は経営者であって、株式会社についていえば取締役ということになる<sup>6)</sup>。念のためいそえるならば、財産運用、あるいは委託ないし受託という言葉の用い方によっては、たとえば経営の内部〔これについては後に叙説される〕における上位者と下位者との関係などに着目して、そこにも財産運用の委託と受託という関係が存在する、とされるかもしれない〔さし

---

5) 友岡[1993-a].

6) 友岡[1990-b]参照。

あたり、たとえば、いわゆる管理会計の領域にいわれる責任会計<sup>7)</sup>的な考えに似たものを思い浮かべてもよい〔この点が前述の「指摘されるおそれ」のある「不備」である〕が、われわれはそうした理解をとらない。いずれにしても、この場合の財産運用の委託者は財産の所有者ではない。われわれのいう財産運用の委託者は〔受託行為の再委託などという場合はさておき〕財産の所有者である<sup>8)</sup>ということが前提されている。われわれの念頭にある会計は、財産を「取るか取られるかという」緊張関係を前提としている。

以上から看取されるとおり、ここにはいわゆる資本と経営との分化が前提されている。所有と運用との分化といってもよい。そして、この分化には財産を取るか取られるかという緊張関係がいわば予定されている。財産の所有者〔資本主〕と財産の運用者〔経営者〕との間の緊張関係である。ただし、予定されてはいるが、予定はあくまでも予定である、ということに留意したい。このことに留意するわれわれは、予定されているこうした緊張関係の実現過程、の観察にわれわれの歴史研究のひとつの意義を見出している。この分化の持つ意味の19世紀英国における認識情況の観察といってもよい。

なかなか独立監査まで話がすすまないが、独立監査を論ずる場合、避けてとおることのできない問題として、外部監査および内部監査の概念規定がある。これらの個々の意味ないし区別については後に仔細に吟味されることとなろうが、さしあたり確認しておくべきことがひとつある。ここには「外部」は「経営の外部」、「内部」は「経営の内部」をそれぞれ意味している、ということである。とするならば、そもそも内部監査はわれわれの議論の埒外、ということもできる。経営者〔経営〕より資本主〔資本〕への説明、であるところの「会計」を対象とする「監査」を念頭におくわれわれのいう「監査」とは、とりもなおさず外部監査のことである、とさしあたりいっておく。ここで「経営の外部」、「経営の内部」という言い様をした。これはいうまでもないことだが、「経営の外部」、「経営の内部」と「会社の外部」、「会社の内部」とは厳に区別されなければならない。たとえば、株主は経営の外部者であるが、会社の内部者である。「株主といわゆる利害関係者、そして会計と監査と」とする本稿の主題における「いわゆる利害関係者」は会社の外部者であるところの債権者ほかを念頭においた言い様である。なお、「経営の外部」は「『経営の内部』以外」と

7) たとえば以下を参照。

青木[1962].

和田木[1964].

溝口, 青木, 岡本[1967].

青木[1969].

前田[1983].

前田[1985].

浅羽[1991].

8) 安藤[1988] p. 45.

友岡[1990-c] p. 119.

でも捉えるよりほかないが、そもそも「経営」という概念自体やや漠としている。ここにいう「経営」は「事業を営むための仕組み〔組織〕」といったようなものと解してよい。そこで、経営陣を構成する役員〔officer〕、さらに職員〔servant〕をもって経営の内部者としておく。ここにおける「経営」は「資本と経営と」といった言い様をする場合のそれであって、いうまでもなく「経営と労働と」といった場合のそれではない。職員は「事業を営むための仕組み〔組織〕」の一部である〔ちなみに、たとえば山榊忠恕は「経営内の下位職員」（圏点は友岡）といった言い様をしている<sup>9)</sup>〕。また、前にすでに「財産運用の受託者は経営者、株式会社についていえば取締役」という述べ方をしたが、「経営者」という場合、それは取締役を意味するとしておく〔山榊は「取締役（経営者集団）」といった言い様をしている<sup>10)</sup>〕。「経営陣を構成する役員」という言い様をしたことにかんして一言いいそえておかなければならないことは、われわれの俎上にある株式会社、すなわち19世紀英国のそれにおける取締役会という機関の不存在についてである。取締役および取締役会の存在それ自体は、そのかみの英国の株式会社にも、われわれはこれをみることができる。ただし、そこに、取締役会をもって会社の執行機関〔業務執行機関、あるいは経営管理機関などともいうが〕とするような認識はない。<sup>11)</sup>「役員」という概念はある。これとて、かならずしも判然としているわけではないが、取締役、支配人、秘書、そして監査人などがこれに含まれると考えてよい。なお、ここでわれわれが監査役という言い様を用いないのは意識的かつ便宜的なことである。ここには、監査役監査と会計監査人監査〔ないし会計士監査〕との同一一次的区別といったものが存在しないからである。なすべき区別があるとすれば、それは、非会計士監査〔素人監査〕と会計士監査〔女人監査〕との区別である。監査人が会社の内部者であるか会社の外部者であるかといった言い様もさほどの意味を持たない。われわれのいう「経営陣を構成する役員」とは監査人を除く役員、すなわち取締役、支配人、秘書など〔業種ないし会社によっては特別の職位ないし職名があるかもしれないが〕のこと、とさしあたり考えてよい。「経営陣」は経営者〔取締役〕に支配人、秘書などをくわえた便宜的な総称といってよい。

われわれがこれまで当然のように用いてきた「株式会社」という概念についても少しく附言しておかなければならない。われわれのいう「株式会社」とは株式に分かたれる資本を有する合本〔joint stock〕形体をとる会社のことであって、かなり広義のそれである。なるほど、一般には、株式の譲渡可能性、株主の有限責任などをもって近代株式会社の要件といわれる。大塚久雄は、「株式

9) 山榊[1961] p. 4.

10) 山榊[1961] p. 4.

11) 取締役会の存在およびその機関性の問題については以下を参照。

本間[1986] pp. 23-61.

山口幸五郎[1989] pp. 1-67, 106.

千葉[1991] pp. 258-259, 264, 267.

会社の発生を識別すべき<sup>12)</sup>決定的指標<sup>クリテリウム</sup>は「『全社員の有限責任制』に存する」として、joint stock company<sup>13)</sup>発生史と株式会社発生史との同一視を否定している。いずれにしても、本間輝雄のいうように「株式会社の本質的標識を何に求めるかによって、過去におけるある型の会社をして、株式会社なりや否やの判断の基準たらしめ、かつそれによって株式会社の成立史上における地位も異なってくる<sup>14)</sup>」ことは慥かである〔ただし、本間は、「株式会社の本質を何に求めるかは極めて困難な問題<sup>15)</sup>」としつつも、「少なくとも法制的にみて株式と株主の有限責任とがその基本的な特質をなしていることは今更いうまでもない<sup>16)</sup>」としている。他方、たとえば茂木虎雄は「法人や資本結合の要素のうに株主有限責任の要素が加わり、イギリスのジョイント・ストック・カンパニーはここに名実ともに、株式会社に成長することとなる<sup>17)</sup>」(圏点は友岡)といった言い様を、また千葉準一は「有限責任制を伴う本格的な株式会社<sup>18)</sup>」(圏点は友岡)といった言い様をそれぞれしている<sup>18)</sup>。こうしたことを認識したうえでわれわれは、「株式に分かたれる資本を有する合本形体をとる会社」をもって、さしあたり「株式会社」と呼ぶ。この「株式会社」には株主の有限責任が当然には予定されていない。たとえば、株主の責任に制限のないjoint stock companyを合本会社とも呼んで、それに制限のある株式会社と峻別することもできようが、株主の責任に制限のある株式会社もまた合本形体をとる合本会社である。責任の有限、無限の別にかかわらず、「株式に分かたれる資本を有する合本形体をとる会社」の総称として、やや耳慣れない「合本会社」よりも「株式会社」を用いると理解してもよい。したがって、文脈によっては「無限責任株式会社」ないし「有限責任株式会社」といった言い様ともなろうし、また、「無限責任会社」といった言い様が「株式会社」を当然に排除するものでないことは、もはやいうまでもない<sup>19)</sup>。さらにまた、別言するならば、われわれのいう「株式会社」とは「社員の地位が株式という細分化された割合的単位をとり、したがって社員はその有する株式に応じた権利および義務を有する会社」のことである。そこでは、株主〔社員〕の責任〔株主の務めとして負うべき義務〕が制限されていなくとも、所有株式に応じた責任が果たされるのであればそれでよいのであって、また、それは少なくとも概念的には可能なことである。ただし、たとえばThe City of Glasgow Bankの破産にわれわれがみたように、清算出資者となった株主の財産の不均衡性ないし有限性<sup>20)</sup>という現実が槓杆作用をもたらすときにそれは可能でなくなる。そ

12) 大塚[1938] p. 16.

13) 大塚[1938] p. 194.

14) 本間[1986] p. 136.

15) 本間[1986] p. 135.

16) 茂木[1969] p. 366.

17) 千葉[1991] p. 140.

18) 英国株式会社法制度の史的概観については、たとえば以下を参照。

大隅[1953].

友岡[1989-b].

19) たとえば友岡[1992-c]をみよ。

20) 友岡[1992-c] p. 30.

して、たとえばScotlandの銀行界にわれわれがみたように、こうしたことが理解されてはじめて株主の責任の制限というものがその意義の社会的認知を受け、有限責任「制度」となる、ということもできる。<sup>21)</sup> いずれにしても、こうしたことに思いをめぐらすときのわれわれには、「株式会社」<sup>22)</sup> 発達のなかに「株式会社の有限責任会社化」を捉えることに、それなりの意義を看取することができるのである。

「少しく附言」といっておきながら、「株式会社」についてぐだぐだと述べてしまったが、茂木も「われわれとは観点を異にするとはいえ」『会計』は株式会社によって形成される<sup>22)</sup>とまでいいきっているから、まあよいとしておこう。さて、話がようやく独立監査のところきた。かと思っただが、いやいやそうは問屋がおろさない。外部監査、内部監査の問題が残っていた。「そもそも内部監査はわれわれの議論の埒外」であって、「われわれのいう『監査』とは、とりもなおさず外部監査のことである」と先述したからといって、外部監査と内部監査との峻別はむしろ重要になりこそすれ、これらの概念規定は不要ということにはもちろんならないのであって、独立監査をみる前に整理しておかれるべき問題であろう。

とある論者によれば、外部か内部かの別によって監査をみる場合、ふたつの基準があるという。ひとつは、監査が経営の外部者、内部者、いずれによって担当されるかという主体基準、いまひとつは、監査が経営の外部者、内部者、いずれのためにおこなわれるかという目的基準であるとい<sup>23)</sup>う。そして、かれ、この論者は、「これら両基準を充足するもの<sup>24)</sup>のみが、内部監査であり、外部監査である」(四点は友岡)という。それは、すなわち「経営者のために経営内部の人間が担当するものが内部監査であり、株主のために経営外部の人間が担当するものが外部監査であることを意味する」とするかれは、後者、すなわち「ここに規定する本来の外部監査」について、「例えば会計士監査」がこれにあたるとい<sup>25)</sup>う。ただし、このようにふたつの基準をもってみる場合、それらの組み合わせによって、さらに、経営の外部者のために経営の内部者が担当する監査と、経営の内部者のために経営の外部者が担当する監査とを考えるとすれば、前者を外部監査の内部化監査、後者を内部監査の外部化監査と呼び、前者、すなわち経営の外部者のために経営の内部者が担

---

21) Scotland銀行界における有限責任制度については以下を参照。

友岡[1992-b].

友岡[1992-c].

22) 茂木[1969] p. 365.

23) 友杉[1985] pp. 7-8.

友杉[1992] p. 15.

24) 友杉[1985] p. 8.

友杉[1992] p. 15.

25) 友杉[1985] pp. 8, 10.

友杉[1992] pp. 15-17.



当する監査について、「例えば監査役監査」がこれにあたるという<sup>26)</sup>。監査役監査については「内部監査、外部監査、外部監査の内部化監査の理解がある」<sup>27)</sup>が、「経営内部の人間による株主のための会計の監査と業務の監査である」(圏点は友岡)ところの監査役監査には「外部の人間によらなければならないという条件の不備」があるとするかれは、『外部監査の内部化監査』として監査役監査を考えることができる<sup>28)</sup>というのである。外部か内部かの別によって計4形態、さらに対象が会計か業務かの別を加味すると計8形態に監査を分類するかれの立論、その意義それ自体をわれわれは否定しないし、そもそも、「会計監査」のみを念頭におき、しかも「監査役監査と会計監査人監査〔ないし会計士監査〕との同一次元的区別といったものが存在しない」世界の住人であるわれわれがものもうすべきではない。とはいえ、いわば監査の本質的機能にかんする基礎理論の次元の批判はさしつかえないということもできようし、事実いくつかの疑問があるが、本稿は紹介にとどめおく。といいつつ、いまひとつ述べれば、いや紹介すれば、かれ、この論者は、監査役監査の捉え方について、浦野[1970]、河合[1985]、あるいは脇田[1987]などに依拠しつつ、「株主総会が立法、取締役会が行政、監査役が司法の位置づけ関係にあると考え」る「三権分立思考」をとる「法律論的アプローチ」と、「取締役の本来保有する監督職能を監査役が分担している」と考える「経営者職能の分担思考」をとる「経営論的アプローチ」とを挙げる<sup>30)</sup>。ふたつの「アプローチ」それら自体は、たとえば、この後者的な捉え方を「強く主張した」脇田良一が自説の「特質であると自負し」<sup>31)</sup>ているだけあって〔?〕、なかなか興味深いのが、それらを受けてのかれ、この論者の行論にはやや疑問がある。たとえば、かれは、「法律論的アプローチでは」「監査役は経営内では司法の立場に立つとされ<sup>32)</sup>る」(圏点は友岡)というが、ここでかれの依拠する浦野[1970]、河合[1985]にはそういった説明はない。がしかし、忘れていた。本稿は書評の類いではなかった。本稿では、外部監査と内部監査との区別についてふたつの基準があるとされる例としてかれを引いた。それだけのこととしておこう。

ここでわれわれは、かれの「恩師」<sup>34)</sup>にさかのぼる。山樹は、監査人にかんする記述のなかでこの

26) 友杉[1985] pp. 8-10.

友杉[1992] pp. 16-17.

27) 友杉[1992] p. 193.

28) 友杉[1992] pp. 15-16. また友杉[1985] p. 8も。

29) 友杉[1985] pp. 10-11.

友杉[1992] pp. 17-18.

30) 友杉[1992] p. 200.

31) 脇田[1987] p. (2).

32) 友杉[1992] p. 200.

33) 友杉[1992] について、たとえば以下がある。

羽田[1992].

瀧田[1993].

矢部[1993].

津田[1993].

檜田[1993].

34) 友杉[1992]序文, p. 2.

問題をあつかっている。いわく。「外部監査人、内部監査人を、それぞれ外部の監査担当者、内部の監査担当者とする向きと、外部監査の担当者、内部監査の担当者として解釈する向きとがある」が、「前者のように、これを被監査事業体の外部なのか、それとも内部なのか、という観点からの区分にすぎないかのように解釈して済みますのであれば、それはあまりにも形式的な把握であるというほかな」(図点は友岡)く、「この分類を意味あらしめるには、むしろ後者のように、それを監査そのものの種類に結びつけ、それらとの関連において理解する必要がある。つまり、監査人を外部監査人と内部監査人とに分ける場合のメルクマールは、むしろこれに委ねられる監査の種類、すなわち外部監査なり内部監査なりのもつ実質的な意味、それらふたつの監査に窺われる性格上の差異にこそ、求められるべきであろう<sup>35)</sup>」。山榊が監査人にかんしていうところを監査それ自体の話として捉えなおすならば、外部監査、内部監査の別を考える場合、その担当者が外部者か内部者かといった意味におけるいわば監査人の属性の問題はあくまでも従に考えるべきものということになる。その監査の機能こそがまず考えられるべきであって、その担当者の属性はそのつぎにくる問題である。監査人の属性はいわばその監査がその監査の機能を果たす要件として云々される事柄ということになる。上に引いた論者は、かれのいう外部監査の内部化監査、内部監査の外部化監査について、「主体基準側からみるか目的基準側からみるかによって重点が移行すること」から、この両者を逆に、それぞれ内部監査の外部化監査、外部監査の内部化監査「とみることもできる」とし<sup>36)</sup>、また、ふたつの基準をもってする監査の分類をmatrixの形式でしめしているが、如上の理解よりすれば、かれのいう2基準はいわば次元をまったく異にするものであって、matrixの形式をもって整理しうるものかど

35) 山榊[1971] p. 13.

36) 友杉[1985] p. 19.

友杉[1992] p. 21 [なお、このあたりの叙述に記号の謬りがみられる]。

ちなみに、この点について友杉[1992] p. 21では、「詳細な展開は」友杉[1985]、とされているが、友杉[1985]には友杉[1992]とほぼ同一の記述よりほかにない。

37) Table 監査の分類

目的, 機能 主体, 組織	経営内部者	経営外部者
経営内部者	本来の内部監査 〔例; 内部監査人監査〕	外部監査の内部化監査 ないし 内部監査の外部化監査 〔例; 監査役監査〕
経営外部者	内部監査の外部化監査 ないし 外部監査の内部化監査 〔例; 委託内部監査〕	本来の外部監査 〔例; 会計士監査〕

出所: 友杉[1985] p. 10, 友杉[1992] p. 17 [ただし、友杉[1985] pp. 7-11, 19, 友杉[1992] pp.15-18, 21にもとづいて、友岡が若干加筆した]。

うか疑問視されるかもしれない。しかもまた、かれ自身、監査役監査は「外部の人間によらなければならぬ」という条件の不備<sup>38)</sup> (圏点は友岡) ゆえに「本来の外部監査から逸脱している」といった説明をしているのである。この説明からしても、主体の問題は要件として云々される事柄ということになるのである。「ひとはつねに利己する。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<sup>39)</sup>」。「監査は会計を監督し検査する行為である<sup>40)</sup>」。上に引いた論者は、経営の外部者のために経営の内部者が担当する監査、として監査役監査を説明する。がしかし、それは、いってみれば、自己が自己の行為を説明し、さらに、その説明を自己が監督し検査する、ということの意味するのである。「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<sup>41)</sup>」。自己が自己の行為を説明し、さらに、その説明を自己が監督し検査するところに納得などない。「内部者が内部者のままで外部監査人のポジションにつくこと」は「もともとありえない<sup>42)</sup>」 (圏点は友岡) と山榊が述べているのはまったくそのとおりであって、とどのつまり、われわれのいいたいことは、監査役は「会社の内部者ではあっても」経営の内部者ではない、ということである。ちなみに、山榊は「特定の事業体の内部において監査を行なう者」 (圏点は友岡) の例として「株式会社の監査役」を挙げている<sup>43)</sup>が、これは、解し方によっては、なかなか微妙な説明である。それはさておき、いずれにしても、そういった点についても、すなわち「経営の内部、外部の別にもとづいて」監査役監査を外部監査の内部化監査〔ないし内部監査の外部化監査〕として分類している点についてもまた、われわれは、かれ、上に引いた論者のmatrixに納得がゆかない。

ここで、われわれの論の枠組みをはなれて、少しく脇道にそれてみたい。すなわち、会計を、財産運用の受託者より財産運用の委託者への説明、と定義するわれわれの立場をしばし忘れてみたい。先に「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」としたが、委託と受託と、という関係を前提とする説明、として会計という行為を捉えるならば、見様によっては、監査報告というものもまた、いわば監査人による会計〔説明〕、として位置付けることができるかもしれない。たとえば鳥羽至英によれば、「面白いことに、財務諸表とは、委託者と受託者との間の委託・受託関係において、受託者が委託者に対して負っている会計責任の履行に関連して作成された報告書であり、一方監査報告書も監査に係わる委託・受託関係において、監査人が委託者に対して負っている会計責任の履行に関連して作成された報告書と理解できよう<sup>44)</sup>」 (圏点は友岡) (原文中の( )

38) 友杉[1985] p. 8.

友杉[1992] pp. 15-16.

39) 友岡[1993-a] p. 108.

40) 友岡[1993-a] p. 108.

41) 友岡[1993-a] p. 108.

42) 山榊[1971] p. 13.

43) 山榊[1971] p. 13.

44) 鳥羽[1977] p. 140.

書き省略)とされる。慥かに「面白い」理解である。それを十分に認めたらうで、しかしながら、われわれはまた、鳥羽の理解に若干の疑義を認める。それは、計算書類〔財務諸表〕と監査報告書との本質的異同を考慮した場合のことである。計算書類は、それをもって受託行為の顛末を説明するものであるが、監査報告書は、少なくともその本質は、そうではない、ということである。すなわち、計算書類は、それをもって、経営者が自己の受託した財産運用という行為の顛末を説明するものであるが、監査報告書については、それをもって、監査人が自己の受託した監査という行為の顛末を説明するもの、というよりもむしろ、経営者による会計という行為の顛末を説明するもの、として、少なくともその本質を捉えるべきものではなからうか、ということである。そういった点よりするならば、われわれは、如上の鳥羽の理解にたいして、少しく異存を持つことになるのである。それはともかく、上に述べた、監査報告というものを監査人による会計〔説明〕、として位置付ける見様を押し進めるならば、経営者みずからではなく、通常、監査人の立場にあるような者が会計をおこなう、すなわち経営の外部者が計算書類を作成するといった行き方を考えることもできる。換言すれば、通常、会社の会計担当者と呼ばれる者がおこなっている業務を、資本主の委託を受けた経営の外部者がおこなうといった行き方である。そして、そうした場合には、監査という行為はおこなわれない。というのは、そこでの会計は自己の行為を説明する行為ではなくなるからである。そもそも監査のraison d'êtreは、その対象たる会計が、自己の行為を説明するもの、であるというところにあるのであって、もしも会計が、他者の行為を説明するもの、であるならば、監査は存在しないということになるのである。ただし、もちろん、こうした場合にも、いわゆる経営管理のための会計担当者が経営の内部者として存在することは一向にかまわない。経営の外部者たる会計担当者は資本主のための計算書類を作成し、また、経営の内部者たる会計担当者は経営者のための計算書類を作成すればよいのである。たとえば納税申告における確定決算方式と分離方式との違いを思い描いてみるとよいかもかもしれない。すなわち、如上の行き方は、たとえば、最初から2種類の損益計算書を別個に作成するといった意味において、分離方式ということができるかもしれないし、また、監査というものは、確定決算方式における調整計算と同様のところに位置付けて捉えることもできるかもしれない。たとえば山榊は、監査は「一連の会計行為の、いわばフィニッシング・タッチを意味し、そのゴールを形成する」<sup>45)</sup>(四点は友岡)ともいう。確定決算方式における調整計算もまた、いってみれば、「フィニッシング・タッチ」のようなものである。確定決算方式の納税申告においておこなわれるような調整計算が、分離方式のそれにおいてはおこなわれない。そのことと、如上の行き方において監査がおこなわれないということとは、ある意味において似通っている。

---

45) 山榊[1971] p. 46.

さて、独立監査の問題である。独立監査とはなにか。それは、独立監査人による監査、である、といったならば、当たり前に過ぎる、とされるかもしれない。がしかし、前述の外部監査、内部監査の問題とは異なり、この独立監査の問題については、それはすぐれて監査人の属性の問題、といえることができる。外部監査、内部監査の問題においてみられたような監査の種類、あるいは個々の監査の目的ないし機能といった事柄は、ある意味において、この独立監査の問題とは次元を異にするといってもよい。独立監査という種類があり、非独立監査という種類があるわけではない。むしろ、実態として、独立性を欠く監査は存在するであろうが、そうした監査は監査としての意味を持たない。そもそも監査の *raison d'être* は〔その対象たる〕会計というものが、利己するひとが自己の行為を説明する行為、であるところにこそある。いってみれば、会計がそのようなものであるがゆえに、会計の行為主体の利益とは無関係な誰かがなにかをしなければならぬ、ということなのであって、この「なにか」が監査ということになる。ただし、しかしながら、実は、こうした context においては、〔会計を監督し検査するという〕監査という行為それ自体よりもむしろ、会計の行為主体の利益とは無関係な誰かがなにかをする、ということにこそ、まずもっての意味があるのである。すなわち、極言的に換言すれば、監査はそもそも独立の立場よりする行為として生ずるものなのである。むしろ、実態として、独立性を欠く監査は存在するであろうが、それを非独立監査などといってみたところで無意味というよりほかに、そもそも独立的なものたる〔「独立的なものたるべき」ではない〕監査が独立性を欠けば、それはもはや監査ではない、といったら極言に過ぎようか〔ただし、もちろん、こうした捉え方を押し進めて、たとえば監査それ自体の定義に独立性という概念を含ませるならば、なにもことさら独立監査などという言い様をする必要もなくなる。とはいえ、しかしながら、そうであるとしても、如上のいわば監査の素性を明示することにおいて、独立監査という言い様はあってよい〕。いずれにしても、肝要なことは、監査は独立の立場よりするものでなければ監査としての意味を持たないという理解のないかぎり、監査はその意義の認知を受けたことにならない、ということである。たとえば、かつて散見された取締役監査は、資本と経営との分化より前に、あるいは分化があったとしてもそれとは関係なく、経営者が「経営管理の手段」<sup>46)</sup>としておこなっていた監査〔われわれのいう「監査」ではない〕が、経営と離れた資本主のための監査として、そのまま用いられたものとしてみなすことができる。これこそ内部監査〔ただし、資本と経営との分化のない場合には、内部監査という言い様に意味がないともいえるが〕であって、監査を受ける者、たとえば帳簿係なら帳簿係から独立的な立場よりなされていれば、それは内部監査としては意味を持つ、がしかし、経営者から独立の立場よりなされるものではなく、したがって外部監査としては意味を持たない。そして、経営の外部者となった資本主がこうした取

46) 山榊[1971] p. 5.

締役監査を監査として受け容れていたならば、そうした資本主には監査の意義の認知がなかったということにもなるのである。

本稿は独立性概念論を直接に扱うものではないため、この概念それ自体については絮説しないが、一言でいってしまえば、独立性とは、他に掣肘されない性質、であって、これをそのまま当て嵌めるかぎりにおいて、独立監査は、他に掣肘されない立場よりする監査、ということになる。ただし、ここにいう「他」について、念のため、さらに一言、補説するならば、ここにいう「他」は、監査の行為主体〔監査人〕以外の者すべて、を意味するものではなく、監査の行為客体、すなわち会計の行為主体、を意味している。それはすなわち、外部監査についていえば経営者、株式会社についていえば取締役である。結局のところ、われわれのいう独立監査とは、取締役に掣肘されない立場よりする監査、のことなのである。

「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<sup>47)</sup>」。極言すれば、株主の納得が得られさえすればそれでよいのであって、さらに極言すれば、監査の実質、会計の実質は、ある意味において、どうでもよいことなのである。したがってまた、監査の独立性については、形式的独立性こそが重要ということができるのである。「まず認知されるのは外面であり、外面は形式である<sup>48)</sup>」。納得が得られるかどうかは、実質的独立性よりもむしろ、形式的独立性にこそかかっているのである。株主をして納得させることのできる監査の要件は監査人の独立性、そして会計にかんする専門性である<sup>49)</sup>。ここに外人監査が意味を持つ。ここにおける外人という言い様は、監査の外人というよりも、まずは、監査の対象たる会計の外人のこととして用いられる。会計専門職にある者、ということである。会計の外人がその外人として会計を監督し検査する。外人であるということと専門性があるということが同義とみなされるならば、株主は、外人監査によって、専門性をいわば納得し、また、その外人が経営の外部者として監査をおこなうことは、少なくとも形式的独立性へとつながる。〔前述の「形式的独立性こそが」ということとは若干撞着するようにも思われるかもしれないが〕株主は、もしかかれが監査の素性を理解しているならば、みずからの納得のために監査の独立性を要求するであろうが、このかれの要求がたんなる形式的独立性にあるのではないことはいうまでもない。とはいえ、ひと〔監査人〕の内面〔実質的独立性の有無〕を直接に知るすべなどおよそないのであって、まずはひとの外面をみるよりほかにない。外面、すなわち形式をみて、独立性を納得するよりほかにない。こうした、いってみれば、形式的独立性を

47) 友岡[1993-a] p. 108.

48) 友岡[1992-a] p. 10.

49) 友岡[1993-a] pp. 108-109.

もって独立性〔実質的独立性〕を納得する、という context において、会計専門職というものが意味を持つ。専門職は専門性の納得をもたらすが、そのみならず、それとともに、専門職というものの持つ社会的 prestige の高さが独立性の納得をももたらすのである。専門職にある者がおこなった行為〔監査〕であれば、それはその行為〔監査〕の素性どおりのものとして受け容れることができよう、とひとは考えるのである。

ついでながら、ここでわれわれは、友岡[1992-a]を思い起こす。そこでは、この専門職というもののそれ自体についてもまた、「形式こそがかなめ<sup>50)</sup>」としてその生々が観察されたのであった。

以上、「制度」から「独立監査」までみてきた。

以下、われわれは、これら「近代会計制度の成立」の諸要素についての如上の解釈を踏まえて、あらためて歴史を眺めることになる。とはいえ、如上の解釈自体、われわれのこれまでの諸論攷が歴史を眺めてきたその過程から導き出されてきた、あるいはその過程において修正されてきたものであるということもできるし、さらに、これからあらためて歴史を眺めてゆくその過程においてもまた、なんらかの修正がなされる可能性があるといっておくべきかもしれない。

先にわれわれは、『独立監査をおこなうという約束』が社会的定着性を持ったとき、そこに近代会計制度の成立をみる、ということができ、そしてまた、そうであるならば、近代会計制度は、まさに19世紀が終わらんとしているころにあらまし成立をみた、ということができる」としながらも、「さしずめ、さしあたり、近代的な会計は、まさに19世紀が終わらんとしているころに法制度の対象になった、ということではできるのである」と一歩引いたかのように換言した。もはやいうまでもなく「近代的な会計が法制度〔法律〕の対象になった〔近代的な会計にかんする法律が設けられた〕」ということと、「近代会計制度が成立した」ということとはいわば概念的には絶対的に別のものであるし、現実的にもかならずしもこの両者を同時点のものとして捉えることができるとはかぎらない。「法律」とは「〔社会的秩序の維持のための〕支配的な社会的軌範」である。「軌範」とは「したがうべき決まり」である。「支配的な」という形容によって、「したがうべき」が「したがわなければならない」へと変わる。すなわち、「支配的な軌範」とは「桎梏性を持った決まり」である、といってよい。とすると、法律とは「桎梏性を持った社会的な決まり」である、ということになる。ただし、通常、法律という場合には「国家的な」ものを意味する。そこで、通常、法律とは「桎梏性を持った国家的な決まり」である、ということができる。一般に、法律については、それほど困難さをとまわずにその存在を認識することができるが、制度についてはかならずしもそうではない。制度とは「社会的定着性を持った約束」であったが、なにをもって「社会的定着性を持った」とするかはなかなかむずかしい。それにまた、制度の成立とそれにかかわる法律の誕生

---

50) 友岡[1992-a] p. 10.

との関係については、さまざまな場合を考えることができる。たとえば、ある行為にかんする約束が社会的定着性を持って制度となり、のちにその行為にかんする法律が設けられる、といった場合があるであろう。たとえば、ある行為にかんする法律の誕生過程と、その行為にかんする約束の社会的定着過程とを重ね合わせて捉えることができ、かつ当該法律の誕生時点をもって当該約束の社会的定着時点とみなすことができるような場合があるであろう。たとえば、ある行為が「桎梏性を持った国家的な決まり」の対象になることによって、かついわばその瞬間にその行為にかんする約束が社会的定着をみるといった場合があるであろう。たとえば、ある行為が「桎梏性を持った国家的な決まり」の対象になることによって、のちにその行為にかんする約束が社会的定着性を持ってゆくといった場合があるであろう。さらにまた、ひるがえって、いったん制度となったある約束が社会的定着性を失うという場合も考えられる。たとえば、実態として、ある行為にかんする約束が社会的定着性を失っているにもかかわらず、その行為にかんする法律がいまだあるといった場合があるであろう。これは法学の分野における「法の実効性」および「法の効力」の問題であるかもしれない。たとえば、ある行為にかんする約束が社会的定着性を失っている状態は、法の実現という面においては、その行為にかんする法の実効性が失われた状態であって、そうした状態の継続によって法の効力が失われる、といった説明がなされるかもしれない。あるいはまた、ある行為にかんする法の実効性が失われた状態の継続と、その行為にかんする約束の社会的定着性喪失過程とを重ね合わせて捉えることもできるかもしれない。いずれにしても、本稿にはこうした問題に深く立ち入ることは予定されていない。ここでは、制度の成立とそれにかかわる法律の誕生との関係にみられる多様性、その指摘にとどめおく。

近代会計史として19世紀英国を取り上げる場合、どのような視座を用いるかにかかわらず不可避の問題、とさしあたりいってよい問題がある。会計、監査にかんするいわゆる任意規定期<sup>51)</sup>にかかわる問題である。ただし、ここにいう、不可避、は、あくまでも、事実として任意規定期の存在があるから、その事実に言及しなければならない、といった意味であって、たとえば、この任意規定期の存在の〔たとえば歴史的〕重要性であるとか、その原因究明の必要性といったものを当然に含意するものではない。

この任意規定期の存在が、そのなかにどれほどの重要性を看取るかはさておき、とりあえずは注目されるのは、強制規定期から任意規定期へ、という変転について、ひとびとが、それを一種不可思議なことと直感するからである。そして、そうさせるのは、社会的秩序の維持をいわば目的とする法律というものについて、任意規定であったものが強制規定化するという動きこそをなべて前

51) たとえば以下を参照。  
友岡[1989-b].  
友岡[1991-b].



進と捉えるひとびとのいわば先入主〔その是非はさておきが〕なのである。いずれにしても、「この任意規定期の存在にかんしてはくさぐさの論議があるが、これについては、An Act for the Registration, Incorporation, and Regulation of Joint Stock Companies 1844の成立後約11年間の強制規定期のあったればこそその論議、といった面のあること<sup>52)</sup>」、それは慥かである。

「しかしながら、その一方において、1856年法以降の任意規定化の事実と1879年法ないし1900年法までは任意規定の時代であったという事実とは、さしあたり区別して観察することができる、という理解も成り立ちうる<sup>53)</sup>」のであって、われわれの仕事の目的〔これが奈辺にあるかは後述〕よりすれば、どちらかといえば後者の事実がより大きな関心をもって吟味されることになる。少しく補説するならば、われわれは、任意規定とされる場合と強制規定とされる場合との状況の違いのなかに、会計という行為の本質的機能を確認する手掛かりをもとめようとしているのである。「状況の違い」という言い様が抽象的に過ぎるならば、当面つぎのように別言してもよいであろう。われわれは、任意規定ではなく強制規定とされるその根拠のなかに、会計という行為の本質的機能を確認する手掛かりをもとめようとしているのである。ただし、叙上の約11年間の強制規定期の根拠は、われわれにとって、当面さほど大きな関心事ではない。もちろん、「1856年法以降の任意規定化の問題はこの短い強制規定期の意味を通じて理解される問題であ<sup>54)</sup>」って、したがってまた、この時期の強制規定の根拠を検討せずにこの任意規定化の問題を云々することはできないといってもよい。そして、これについては、千葉が、「この時期〔強制規定期〕の会社法制が実は英国の産業革命を担った基幹部門の企業をターゲットとしたものではなく、直接的には地主層等を中心とした余剰資金の投資先を保障するための公共部門をターゲットとしたものであり、基幹部門の企業が、その後、本格的にその活動を展開しうるための物理的・制度的な公共的枠組造りをねらったものであって、また実際にそのように機能したという点を実証的に明確化することをとおし、一応の解答を与えたように思」( )書きは友岡<sup>55)</sup>とており、さらにまた、「今度は基幹工業部門をターゲットとし、有限責任制を伴う本格的な株式会社の出現をねらった1856年『株式会社法』は、そのねらいのゆえにか従来の会計・監査規定を強制規定から任意規定に転換させた<sup>56)</sup>」(圈点は友岡)といった説明をくわえている。相当に興味深く、また大いに説得的な千葉の仕事に学んだわれわれのしたことは、この強制規定期の根拠を当面の検討課題から外すことであった。どうやらそこにはわれわれのもとめる「手掛かり」はなさそうである。われわれは、「基本的には『会計、監査の問題は資本主、経営者間の私的問題』と理解している。とするならば、任意規定期それ自体の存在にはなんら疑問が生じな

52) 友岡[1993-b] p. 34.

53) 友岡[1993-b] p. 34.

54) 友岡[1993-b] p. 34.

55) 千葉[1991] p. 102.

56) 千葉[1991] p. 140.

57) 千葉[1991] pp. 59-136.

<sup>58)</sup> い)といってもさしあたりよく、極言すれば、任意規定であることがいわば原則、強制規定とされることがいわば例外、ということにもなる。いわば「例外」の根拠のなかに「手掛かり」をもとめようとし、かつ叙上の約11年間の強制規定期の根拠を当面の検討課題から外したわれわれが目を向けるいまひとつの「例外」は、友岡[1991-b]にも指摘された事実、すなわち「任意規定期と通常いわれている」「時期にも、特定業種についてはかならずしもそうではなかったという事実<sup>59)</sup>」である。そして、「特定業種を対象とする強制規定についてわれわれは、こうした規定が設けられた事実ないしその根拠それ自体よりもむしろ、その根拠の考察をつうじて、換言すれば、強制規定の対象とならなかった一般企業にはその根拠がなかった、ということの確認をつうじて、会計、監査の本質を再確認することに関心がある<sup>60)</sup>」のである。

An Act for the Registration, Incorporation, and Regulation of Joint Stock Companies 1844<sup>61)</sup>制定の一因は会社発起人の不正の問題にあつたし、また、たとえば、「所謂『19世紀』における会社法の経済社会における機能的展開の模様に着目<sup>62)</sup>」、それをよっつの段階に分けたP. L. Cottrellは、1860年代より1880年代までとするその第3段階について、「まずは悪辣な会社発起人から株主を保護するため、そして後には会社債権者の権利を保護するため」(図点は友岡)にするThe Companies Act 1862<sup>64)</sup>の改正論議の展開段階<sup>65)</sup>、と説明している。慥かに、会社発起人の詐欺的行為による株主の被害の頻発という時艱に遭遇した場合、そうした行為の防止の必要性が主張されるのはいわば当然のことであつた。とはいえ、しかしながら、友岡[1992-c]に指摘されたように、19世紀英国会社制度の基調は株主保護思考ではなかつたし、したがってまた、会社制度としての会計制度、監査制度についてもそれは同断であつた。「事業の利益と損失とは同所に存するべき」という理念<sup>67)</sup>よりすれば、株主保護が重くみられることはないのである。そして、われわれは、こうしたいわば株主保護軽視の思潮とかかわらしめて叙上の任意規定の問題を捉えることもできる。会計という行為、そしてまた、それを対象とする監査という行為の本質的機能よりすれば、それらの行為にかんする法律がこうした株主保護軽視の思潮の支配下にあつたことの現われとして任意規定をみることもできるのである。われわれは、会計、監査の本質的機能を〔株式会社についていえば〕株主と取締役との関係のなかに捉える。会計、監査の問題を株主、取締役間の問題として捉えるならば、株主保護軽視の

58) 友岡[1993-b] p. 34.

59) 友岡[1993-b] p. 34.

60) 友岡[1993-b] p. 35.

61) 7 & 8 Vict. c. 110.

62) 友岡[1989-b] pp. 3-5.

63) 千葉[1987] p. 77. また千葉[1991] p. 60も。

64) 25 & 26 Vict. c. 89.

65) Cottrell [1980] pp. 41-42.

66) 友岡[1993-a].

67) 友岡[1992-c].

思潮をもって、会計、監査にかんする任意規定というものを、ある程度、説明することができるのである。さらにまた、当時の思潮は、会計にかかわる事柄をもって株主と取締役との間の私的な事柄とみなしていた。これは、会計の機能が株主と取締役との関係のなかに捉えられていたということであって、それは、われわれのいう本質的機能の認識にほかならない。ただし、会計にかかわる事柄をもって私的な事柄とみなされていた、というよりも、株主と取締役との関係それ自体が私的なものとされていた、として理解すべきかもしれない。慥かに、ある意味において、株主と取締役との関係はすぐれて私的なものである。もとより公私の別というものはかならずしも截然としたものではなく、なにをもって「私的」とするかはむずかしいが、たとえば、先述のように、株主は取締役とともに会社の内部者であって、会社の外部者たる債権者などとは截然と区別される、といった意味においても、株主と取締役との関係と、たとえば債権者と取締役との関係とはまったく異なった性格の関係なのである。そもそも資本と経営との分化といわれるように、かつて資本主と経営者とは一体であったし、他方、それらの分化、未分化にかかわらず、債権者ほかの「いわゆる利害関係者」はつとに別個の存在としてあった。いってみれば、そもそも株主と取締役との関係は内輪のことなのであって、そうした意味において、私的関係、ということもできるかもしれない。したがって、そうした株主と取締役との関係のなかに本質的機能を持つ会計、そしてまた、それを対象とする監査についても、それらの本質を私的行為として捉えることもできるのであって、そうしたことをもって、会計、監査にかんする任意規定というものを、ある程度、説明することができるのである。さらにまた、ちなみに、われわれには、こうした理解、すなわち株主と取締役との関係を私的関係とする理解と、叙上の株主保護軽視の思潮との間に相通ずるもののあることも指摘できる。いずれにしても、ここでわれわれは、そのかみの会社法が会計、監査にかんする規定を原則として任意規定としていた事実を、会計、監査の本質的機能と結び付けて考えることができる。いってみれば、「本質的機能」と「原則」とが結び付くのである。それにまた他方において、やや大雑把な言い様をするならば、そもそも法律は、社会的秩序の維持のためのもの、であって、少なくとも概念的には、そのために必要なものをまずはその対象とすればよいということもできる。その意図の奈辺にあるかはさておくとしても、とりわけ英国制定法は、少なくとも結果として、そうした行き方をとっている。法律をもってしなくとも済むことは、そう、そのとおり、法律をもってしなくとも済むのである。そして、われわれは、株主と取締役との関係にそういった面のあることを指摘できる。経営者は、資本主のことについては、誰かにいわれなくともする、とでもいおうか。われわれの直接の関心事たる会計という行為こそ、その典型かもしれない。友岡[1993-a]にしたがえば、会計という行為は、財産運用の委託と受託と、という関係の維持のためにあり、また、この関係の解消を欲しない気持ちは受託者の側においてはるかに強く、したがって、とどのつまり、会計はその行為主体たる経営者のためにこそあるのである。<sup>68)</sup> 行為主体は行為主体のためにある行為をすすん

でおこなう、とでもいおうか。帰するところ、われわれの意図は、そのかみの会社法が会計、監査にかんする規定を原則として強制規定としていなかった事実をつうじて、いわば逆説的に、会計、監査の本質的機能を確認することにあるのである。<sup>†</sup>

未完

68) 友岡[1993-a] pp. 106-107.

† くらしたれた三田の山上〔友岡賛「研究室にくらす」『塾』第28巻第1号, 1990年2月〕をしばしばはなれ, Glasgowの丘上〔Hillhead〕〔友岡賛「続・研究室にくらす」『三色旗』第544号, 1993年7月〕にてこれまでの仕事を見詰めなおそうとした。とつおいつして、結局なにもわからなかったというべきかもしれない。なにも出てこないまま帰ってきた。とつおいつしたとそれ自体に意味があったとするのは自慰であろうか。会計史にかかわる仕事をはじめてまだほどない。どうして歴史にかかわる仕事を手掛けることとしたのか。歴史をしようとしているのか。史家とはなにか。諸先達にいつもたずねてきた。茂木の史家観よりすれば、すでに歴史をしているのかもしれない。千葉の史家観よりすれば、そうではないであろう。玉置紀夫のいったことはよく憶えていないが「頭のなかで考えてはだめだ」といっていたような気がする。歴史をしようとしているのか。歴史をみるときには心を虚しくしてみなければならぬのであろうか。どうも、歴史を観察しようとしているのではなさそうだ。観察とは、ある目的にしたがって事実をありのまま客観的にみること、である。いうまでもなく、「ある目的にしたがって」と「ありのまま客観的にみる」とは撞着しない。ただし、ここにいう歴史とは、これまたいうまでもなく、過去に生じた事実そのもの、ではなくして、そうした事実にかんする記録、である。歴史の観察とは、ある目的にしたがって史実をありのまま客観的にみること、である。ここにいう史実とは、過去に生じた事実にかんする記録のうえに実際に存する事柄、のこととしておこう。歴史をすることの課題については、史実にもとづく記述のみとする立場と、さらに因果帰属による説明をあげる立場とにさしあたり分けられる。われわれの持つ「ある目的」は、たとえば高寺貞男の言葉を借りるならば、「会計を会計する」〔高寺[1992]〕ことである。くどくどと述べてきたように「会計」は「説明」であるから、「会計を会計する」とは会計を説明する〔会計とはなにかを明らかにする〕ことである。『会計を説明する』という目的にしたがうこと」と「史実をありのまま客観的にみる」とは撞着しない。ただし、より正直に言えば、われわれの目的は仮説の検証にある。「こうやって説明できるのではないか」といった直観によって得た仮説を心のなかに持っているという意味において、われわれの心は虚しくない。もとめているのは、むしろ検証ではなく検証である。ただし、さらに正直に言えば、「検証したい」と思っている。「検証したい」と「ありのまま客観的にみる」との両立はときに難しい。決定論的のものをいって歴史法則主義におちいるつもりはない。「検証」のために「歴史」を解釈する。ここでK. R. Popperが引かれる。「結局われわれが歴史を学ぶのは、歴史に関心を持っているからであって、おそらくは、みずからのかかえる問題についてなにかを得たいからである。しかし、適用不可能な客観性の観念の影響を受けて、われわれがみずからの観点から歴史の問題を提起することを躊躇するならば、歴史はこれらふたつの目的のいずれにも役立つことができないのである」〔Popper [1945]〕。『実際に生じたとおりの過去』の歴史というものは存在することができない。存在することができるのは歴史の解釈のみであるが、それとて、どれひとつとして最終のものではないのであって、それぞれの世代にはそれぞれに歴史を解釈する権利があるのである〔Popper [1945]〕。歴史は「過程」である。われわれが歴史に関心を持つのは、それが過程であるからである。われわれは会計という行為が意味を持つ「過程」を学びたいのである。そして、「会計とはなにか」という問題についてなにかを得たいのである。つとにわれわれは、約束が意義の社会的認知を受けて制度となる、といった言い様をしながら、会計制度というものに拘ってきている。約束は行為にかかわるものであって、また約束それ自体が行為である。会計は行為であって、会計にかんする約束もまた行為である。ただし、なべて会計というものは、なんらかの約束のもと、すなわち約束事としておこなわれる〔友岡[1993-a]〕。したがって、こうしたことは、会計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考えるべきかもしれない〔友岡[1993-a]〕。とはいえ、このあたりはなかなかむずかしい。会計の意義の認知があってはじめて会計にかんする約束の意義の認知がある。会計にかんする約束が意義の社会的認知を受けて会計制度となる過程のなかに会計という行為が意味を持つ過程をみたい、ということかもしれない。「虚心な観察は往々、無意識のうちにも、別の通念（理論）にけがされてはおそれがある」〔前山[1993]〕といわれる。ひとと違うことをいっている〔つもりでいる〕から、通念〔通説〕にとらわれていない、だから虚心だとい

## 主要参考文献

[友岡[1992-a], 友岡[1993-b]所収の文献一覧をあわせて参照せよ]

- 合崎堅二[1973], 「制度としての会計」 黒澤清(編)『会計と社会』。
- 安藤英義[1985], 『商法会計制度論——商法会計制度の系統的及び歴史的研究——』。
- 安藤英義[1988], 「簿記および会計の空洞化」『企業会計』第40巻第9号, 1988年9月〔新井清光(編著)『企業会計原則の形成と展開』1989年所収〕。
- 安藤英義[1993], 「会計と統計の間——統計と区別される会計の本質——」安藤英義, 新田忠誓(編著)『会計学研究』〔森田哲彌先生還暦記念論文集〕。
- 青木茂男[1962], 「責任会計の本質」『企業会計』第14巻第10号, 1962年10月。
- 青木茂男[1969], 「責任会計の性格と構成」『會計』第98巻第1号, 1969年1月。
- 浅羽二郎[1984], 『財務会計論』。
- 浅羽二郎[1986], 「会計責任概念変容の論理——会計の基本的枠組みの一考察——」『會計』第130巻第2号, 1986年8月。
- 浅羽二郎[1991], 『管理会計論の基調』。
- 千葉準一[1980], 「会計ディスクロージャ・システムの変遷」若杉明(編著)『会計とディスクロージャ』〔若杉明(責任編), 叢書・現代会計学の課題, 第2巻〕。
- 千葉準一[1985], 「会計行為の機能的展開——会計制度における正統性と権威の問題——」加藤盛弘, 斎藤静樹(編)『企業会計の機能と制度——浅羽二郎先生還暦記念論文集——』。
- 千葉準一[1987], 「P. L. Cottrell, *Industrial Finance 1830-1914, The Finance and Organization of English Manufacturing Industry*」〔書評〕『会計史学会年報』第5号, 1987年3月。
- 千葉準一[1989-a], 「財務会計の基礎」森川八洲男, 佐藤紘光, 千葉準一『会計学』〔有斐閣Sシリーズ, 27〕。
- 千葉準一[1989-b], 「わが国近代会計制度の認識像をめぐる一考察」若杉明(編著)『ソフト化社会と会計』〔若杉明先生還暦記念〕。
- 千葉準一[1991], 『英国近代会計制度——その展開過程の探究——』。
- 近澤弘治[1940], 『会計上の虚偽と誤謬』〔平井泰太郎(監修), 経営学著作集, 第6冊〕。
- 近澤弘治[1956], 『外部監査と内部監査』。
- Cottrell, P. L. [1980], *Industrial Finance 1830-1914 : The Finance and Organization of English Manufacturing Industry*.

／ ってみたとして、なにを通念とするか自体むずかしい。そもそも心を虚しくするつもりもない、といったら正直に過ぎるであろうか。心を虚しくするつもりがそれほどない。「検証したい」という「色気」があるのだから、虚心ではない。しかし、一般化するつもりはない。決定論的にものをいって歴史法則主義におちいるつもりはない。「検証」のために「歴史」を解釈する。歴史を研究するというよりも、歴史によって研究するというべきであろう。歴史を学ぶというよりも、歴史に学ぶというべきであろう。いずれにしても、虚心に歴史をみるわけではない。しかし、一般化するつもりはない。「友岡らしくない」といわれるかもしれないが、謙虚な言い様をすれば、ひとつの見方を提示できればよいのである。会計というものをこころも説明できるのではないか、というひとつの見方を提示できればよいのである。やはり謙虚な言い様は「友岡らしくない」かもしれない。ひとつの見方を提示、などということ自体、謙虚というにはほどとおい。こうしたことを考えていると、方今の学界において会計情報の有用性とやらにかんする実証研究とやらをやっているひとびとに、またまた、なにやらものもうしたくなってきてしまったが、ここではやめておこう〔友岡[1990-c]〕。さしざわりがあるから、というわけではない。さしざわりなど気にしない。科学方法論などと大それたことをいう気はない。とつおいつしてもなにも出てこない。いまはただ「少しく私的な覚え書き」を自分以外の読み手が存在しうるところに書いたことを詫びるだけである。

- 江村稔[1963],『財務諸表監査——理論と構造——』。
- 遠藤孝[1990],「現代社会と会計制度」遠藤孝,成田修身(編著)『現代会計の制度構造』〔現代会計講座②〕。
- 福島千幸[1993],「監査人の独立性——英国の制度的枠組みを中心として——」『立教経済学研究』第47巻第1号,1993年7月。
- 羽田昇史[1992],「友杉芳正著『内部監査の論理』」〔書評〕『監査研究』第18巻第12号,1992年12月。
- 浜井修[1975],「理解社会学の哲学的基礎」『現代思想』第3巻第2号,1975年2月。
- 原俊雄[1993],「簿記の自己完結性 (self-sufficiency)」安藤英義,新田忠誓(編著)『会計学研究』〔森田哲彌先生還暦記念論文集〕。
- 檜田信男[1993],「友杉芳正著『内部監査の論理——妥当性監査の視点から——』」〔書評〕『會計』第143巻第3号,1993年3月。
- 本間輝雄[1986],『英米会社法の基礎理論』。
- 堀米庸三[1964],『歴史をみる眼』〔NHKブックス,15〕。
- 池上俊一[1993],「文学に近づく歴史学」『日本経済新聞』第38537号,1993年2月13日。
- 井上良二[1984],『会計社会学』〔中央大学学術図書(9)〕。
- 伊藤俊雄[1992],『会計・管理・財務の世界』。
- 伊崎義憲[1979],『会計学論考』。
- 泉谷勝美[1993],「千葉準一著『英国近代会計制度——その展開過程の探究』」〔書評〕『会計史学会年報』第11号,1993年3月。
- 角瀬保雄[1990],「会計と社会体制」山口孝,角瀬保雄(編著)『現代会計の基礎』〔現代会計講座①〕。
- 河合秀敏[1985],『監査論』三訂版。
- 小堀好夫[1993],『英国会計基準の系譜と展開』。
- 小町谷操三[1962],『イギリス会社法概説』。
- 小宮靖夫[1992],「アカウントビリティ関係による会計主体論の比較検討」『川口短期大学紀要』第6号,1992年12月。
- 久保田音二郎[1977],『監査役監査の展開』。
- 國弘員人[1956],『企業形態論』第3改版。
- 久野光朗[1992],「企業会計の職能と複式簿記」久野会久野光朗先生還暦記念論集編集委員会(編)『簿記から会計への展開——久野光朗先生還暦記念論集——』。
- 前田貞芳[1983],『業績管理会計論序説——管理会計への制度的接近——』増補版。
- 前田貞芳[1985],「会計責任の概念と責任会計制度——管理会計の体系的展開に寄せて——」加藤盛弘,斎藤静樹(編)『企業会計の機能と制度——浅羽二郎先生還暦記念論文集——』。
- 前山誠也[1993],「毛利敏彦著『会計学の理論分析——配分と企業活動の測定——』」〔書評〕『會計』第143巻第2号,1993年2月。
- 丸山真弘[1992],「企業の社会的責任の法的諸問題——取締役の会社法上の権利と義務——」『公益事業研究』第44巻第2号,1992年12月。
- 宮澤清[1979],『会計学基礎論序説』。
- 溝口一雄,青木茂男,岡本清[1967],『責任会計』〔黒澤清(責任編),新しい会計学,第4巻〕。
- 水波朗(訳)[1976],『ジャン・ダバン著「法の一般理論」新版』。
- 森實[1975],『会計士監査論——近代監査思考の展開——』増補版。
- 森實[1980],「財務諸表監査の制度と発展」高田正淳(責任編)『財務諸表の監査』〔黒澤清(総編),体系近代会計学,第9巻〕。
- 森杲[1985],『株式会社制度』。
- 森藤一男[1986],『財務会計制度論』。
- 茂木虎雄[1969],『近代会計成立史論』。

- 成田修身[1990],『現代会計学の科学的構築——歴史・理論・政策——』。
- 根津文夫[1990],「会計と会計責任」山口孝,角瀬保雄(編著)『現代会計の基礎』〔現代会計講座①〕。
- 西川登[1993],「千葉準一著『英国近代会計制度——その展開過程の探究』」〔書評〕『経営史学』第27巻第4号,1993年1月。
- 野口昌良[1992],「商・会社法会計制度と複式簿記」久野会久野光朗先生還暦記念論集編集委員会(編)『簿記から会計への展開——久野光朗先生還暦記念論集——』。
- 小野木常(編訳)[1959],『ウェーバー著「法社会学」』。
- 大隅健一郎[1953],『株式会社法変遷論』。
- 大塚久雄[1938],『株式会社発生史論』。
- Pollard, S. [1964], *Economic History : A Science of Society? an inaugural lecture delivered at the University of Sheffield on the 28th October 1964*, in Harte, N. B. (ed.), *The Study of Economic History : Collected Inaugural Lectures 1893-1970*, 1971 [S. Pollard, *Economic History : A Science of Society? Past & Present*, No.30, Apr. 1965 について, 武内達子(訳)「経済史は社会の科学か」小松芳喬(監修)『経済史の方法』1969年]。
- Popper, K. R. [1945], *The Open Society and Its Enemies*, 2Vols [武田弘道(訳)『自由社会の哲学とその論敵』1973年。また, K. R. Popper, *The Open Society and Its Enemies*, 1950 について, 内田詔夫, 小河原誠(訳)『開かれた社会とその敵』第1部, 1960年, 第2部, 1980年]。
- Popper, K. R. [1972], *Objective Knowledge : An Evolutionary Approach* [森博(訳)『客観的知識——進化論的アプローチ——』1974年]。
- 斎藤真哉[1993],「監査思考の導入とわが国監査制度の確立」『わが国会計制度の成立にインパクトを与えた外国会計思考』〔青山学院大学総合研究所経営研究センター研究叢書, 第2号〕。
- 斎藤静樹[1992],「千葉準一著『英国近代会計制度——その展開過程の探究——』」〔書評〕『会計』第141巻第4号, 1992年4月。
- 齊藤孝[1975],『歴史と歴史学』〔UP選書, 148〕。
- 鈴木俊夫[1975],「イギリス近代株式会社の生成過程(一)」『金融経済』第155号, 1975年12月。
- 鈴木俊夫[1976],『『泡沫会社禁止条例(Bubble Act)』に関する一考察』『三田商学研究』第19巻第4号, 小竹豊治教授退任記念号, 1976年10月。
- 鈴木俊夫[1977-a],「イギリス近代株式会社の生成過程(二・上)」『金融経済』第163号, 1977年4月。
- 鈴木俊夫[1977-b],「イギリス近代株式会社の生成過程(二・下)」『金融経済』第164号, 1977年6月。
- 鈴木俊夫[1980-a],「イギリス近代株式会社の生成過程(三・上)」『金融経済』第181号, 1980年4月。
- 鈴木俊夫[1980-b],「イギリス近代株式会社の生成過程(三・下 完)」『金融経済』第182号, 1980年6月。
- 武市春男[1961],『イギリス会社法』。
- 高寺貞男[1992],『会計と組織と社会——会計の内と外——』。
- 瀧田輝己[1993],『『内部監査の論理』』〔書評〕『税経セミナー』第38巻第1号, 1993年1月。
- 鳥羽至英[1977],「監査公準一般論」『企業会計』第29巻第9号, 1977年9月。
- 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[1986],『『公正性概念』考<序>——利害調整会計の意義を中心に——』『三田商学研究』第29巻第5号, 峯村信吉教授退任記念号, 1986年12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, 會田義雄教授退任記念号, 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と会計規制と——<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-a], 「近代会計制度成立史の一視座——英国近代会計史——」『三田商学研究』第35巻第6号, 守永誠治教授退任記念号, 1993年2月。

友岡賛[1993-b], 「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。

友杉芳正[1985], 「監査概念純化のための一考察」『法経論叢』〔三重大学〕, 第3巻第1号, 1985年11月。

友杉芳正[1992], 『内部監査の論理——妥当性監査の視点から——』。

津田秀雄[1993], 「友杉芳正著『内部監査の論理』」〔書評〕『産業経理』第52巻第4号, 1993年1月。

植竹晃久[1984], 『企業形態論——資本集中組織の研究——』。

浦野雄幸[1970], 『株式会社監査制度論——監査役監査の位置づけ——』。

和田木松太郎[1964], 「会計資料と管理責任」慶應義塾経営会計研究室(編)『経営組織と計算制度——小高泰雄博士還暦記念論文集——』。

脇田良一[1987], 『会計監査』全訂版。

渡辺大介[1986], 『市民社会の会计学』。

渡辺泉[1992], 「千葉準一著『英国近代会計制度——その展開過程の探究』」〔書評〕『企業会計』第44巻第2号, 1992年2月。

矢部浩祥[1993], 「内部監査の論理」〔新刊案内〕『経理情報』第676号, 1993年1月10, 20日。

山口操[1989], 『原価会計情報システム論』〔慶應義塾大学商学会商学研究叢書, 16〕。

山口幸五郎[1989], 『会社取締役制度の史的展望』。

山樹忠恕[1956], 「イギリスにおける会計士および会計士監査の生成と発展(一)」『商大論集』〔神戸商科大学〕第18号, 1956年7月。

山樹忠恕[1957], 「外部監査と内部監査——とくに監査役監査の性格をめぐって——」『税経通信』第12巻第10号, 1957年10月。



- 山榭忠恕[1960-a], 「各国の監査制度」青木倫太郎(責任編)『監査会計論』〔黒澤清(主編), 体系近代会计学, 第6巻〕。
- 山榭忠恕[1960-b], 「会计学と風土」『三色旗』第149号, 1960年8月。
- 山榭忠恕[1961], 『監査制度の展開』。
- 山榭忠恕[1964], 「公会計としての近代会計」慶應義塾経営会計研究室(編)『経営組織と計算制度——小高泰雄博士還暦記念論文集——』。
- 山榭忠恕[1971], 『近代監査論』。
- 山榭忠恕[1972], 「監査論における『正統』と『異端』——近澤教授の業績を顧みつつ——」甲南大学会計学研究室(編)『現代監査の課題——近澤弘治先生還暦記念論文集——』。

1993年5月1日成稿

峯村信吉博士〔慶應義塾大学名誉教授〕は1993年3月16日午後10時20分長逝した。しばし本稿の筆を止め、友岡賛「峯村さんと過ごした日々」『三田評論』第949号, 1993年7月を書いた。歿年72歳。

1993年4月16日記