

会計史の文献が古代にも紙幅を割いている 意味についての一考察

百合野 正 博

- I はじめに
- II Woolf, A. H. "A Short History of Accountants and Accountancy"
- III Chatfield, M. "A History of Accounting Thought"
- IV むすびにかえて

I はじめに

われわれが監査研究の一環として必要とされる歴史的考察を行う場合、その広さと深さはどのようなものであろうか。あるいは、どのようなものであることが望ましいのであろうか。

私の個人的な研究スタンスを回顧すると、スタート当初は主として、その広さはアメリカとイギリスにほぼ限定され、その深さはせいぜいイギリスにおいて南海泡沫事件の起こった1720年頃まで遡る程度の、きわめて限定的なものに過ぎなかった。具体的には、イギリスに関して言えば、イギリス経済史全般を跡付けることは当然として、その中でもとくに南海泡沫事件、泡沫会社禁止法、準則主義会社法の制定およびその改正、株主の有限責任制度、会計プロフェッションの発展を跡付けることを重要視した。アメリカに関して言えば、アメリカ経済史全般を跡付けることに加えて、ビッグビジネスの出現、世紀転換期の一大企業合同運動、貸借対照表監査、1920年代のバブルとその崩壊、大恐慌とその後の証券市場のリフォームとディスクロージャー・システムの発展、それ以降のきわめてボリュームの大きな会計・監査のルールの変遷等が、私の監査論研究の助走時代の研究対象を構成していた。

もちろん、必要に応じて、広さの範囲にドイツやフランスを加えたこともあれば、深さをイギリスにおける制規会社や合本会社あるいは中世の荘園制度の時代にまで遡ったこともある。

私の研究スタンスがこのようなものであった理由は、私の主たる研究対象がわが国の大規模株式会社における公認会計士による財務諸表監査であって、それとの関連で必要とされる研究マテリアルの収集を行ったからである。そのために、広さの範囲がそれ以外のヨーロッパの国々やカナダ・オーストラリアなどに拡大することはほとんどなかつ

たし、深さを古代エジプトやバビロニアにまで掘り下げる必要性を感じたこともほとんどなかった。たとえ参照した会計・監査史に関する参考文献がその第1章で「エジプト人の会計」や「古代社会における会計」について記述していたとしても、それは英米に関する記述と同程度の重要性を持った検討事項とはなりえず、思考レベルでの緊張を若干緩和しながら読み進むか、場合によってはさっと読み飛ばす対象でしかなかったのは事実である。

修士論文を作成するにあたって丹念に読んだ文献の中には、Brown, R. ed. “A History of Accounting and Accountants” や、Woolf, A. H. “A Short History of Accountants and Accountancy”, Chatfield, M. “A History of Accounting Thought” が含まれていたが、これらの文献の前の方については、上記のような読み方をし、むしろ、Littleton, A. C. “Accounting Evolution to 1900”, May, G. O. “Twenty-five Years of Accounting Responsibility 1911–1936”, Berle, A. A. & Means, G. C. “The Modern Corporation and Private Property”, Mautz, R. K. & Sharaf, H. A. “The Philosophy of Auditing”, Sobel, R., “The Big Board” などを興味深く読んだと記憶している。日本語で書かれた文献としては、大塚久雄『株式会社発生史論』、石崎昭彦『アメリカ金融資本の成立』、コ克蘭著・中川敬一郎訳『アメリカのビジネス・システム』、荒井政治『イギリス近代企業成立史』、山榊忠恕『監査制度の展開』、喜田義雄『アメリカ監査論』、スタウプ著・大矢知浩司訳『会計監査発達史』などを中心に据えつつ関連文献・論文を多数読んだのである。

その後も、このスタンスが大きく変わることはなく、会計・監査の発展を跡付ける際に焦点を当てたのはアメリカであり、アメリカの会計・監査の発展と密接な関連を有していたアメリカの株式会社史、経営史、そして経済史についての研究を行った。アメリカに焦点を当てた理由は、戦後わが国の会計士監査制度を構築した際のお手本はアメリカであり、そのアメリカの会計士監査制度の展開を跡付ける際には、会計士監査制度に対するアメリカの社会的経済的要請がどのようなものであったかについて知ることが必須だったからにほかならない。

ところが、アメリカの経済史を研究して明らかになることは、当然と言えば当然のことではあるが、アメリカがアメリカ一国だけで自国のさまざまな社会システムのすべてを構築したのではなかったということである。すなわち、すぐにアメリカの会計士監査システムの整備に対するイギリス（より直接的に言えば、イギリス人会計士）の影響の大きさを思い知ることとなる。というわけで、次には、イギリスの会計士監査制度についても研究しなければならないこととなり、先述のように、18世紀以降のアメリカとイギリスにおける様々な関連事象が依然として主要な研究対象となったわけである。

しかしながら、まもなく、アメリカの社会システムはアメリカの社会的経済的要請のもとで成立しているきわめてアメリカ的なシステムであり、同様にイギリスの社会シ

テムはイギリスの社会的経済的要請のもとで成立しているきわめてイギリス的なシステムであることが明確になり、このことが私の頭の中で次第に大きな存在となったのである。

そして拙著¹において考察したように、戦後わが国がアメリカから移植した公認会計士監査制度はアメリカ社会で生成発展してきたシステムであるにもかかわらず、移植に際して、それがわが国の社会に適合するものであるかどうかについて改めて吟味した形跡のなかったことが無視できなくなった。アメリカ型会計士監査が経営者不正に対して大きな弱点を有しているということは見逃すことのできない大きな欠陥であるということを描き出すとともに、わが国の社会には、第二次世界大戦後にこのようなアメリカ型の公認会計士監査制度を移植するずっと以前の明治・大正時代に、会計士監査の本質を明確にとらえた議論が農商務省というその当時わが国の経済を統括していたお役所や帝国議会で活発に行われたという歴史的証拠のあったことを指摘するにいたって、アメリカやイギリスで形成された監査システムを支える「基本的考え方」を明らかにする必要性に強く駆られるようになったのである。

本稿においては、代表的な2冊の会計史に関する文献を取り上げて、エジプト、バビロニア、ギリシャ、ローマに代表される古代社会における主として監査に関する記述の中に、時代や国家の枠を超える普遍性を持った監査に関する考え方を見出すことはできないか、探りたい。これら2冊が古代社会にまで遡っているのは、歴史を遡ることのできる記録が存在しているならばそこまで遡るべきだという理由に基づくものであろうか、それとも、古代社会の時代にまで遡ることそのものにきわめて重要な意味が内包されているのであろうか、きわめて興味深く思っているのである。

II Woolf, A. H. “A Short History of Accountants and Accountancy”

1912年に出版された本書においては第13章で会計監査の歴史について記述されている。そこでは、まず「会計記録が理論的にどれだけ精巧または完全であるとしても、それらが正確に記録されることを保証することが可能でなければ、役に立たないことは明らかである。そして、監査を職業とする『職業的』監査人は比較的近代に発展したものであるとしても、会計記録が正確であることを立証するある種の外部のチェックが必要であることは遠い昔から痛切に感じられていたことがわかる²」と述べられている。先に

1 拙著『日本の会計士監査』森山書店、1999年。

2 Woolf, A. H., *A Short History of Accountants and Accountancy*, London, 1912, reprinted 1974 by Nihon Shoseki Ltd., p.147. [本書については次の翻訳が出版されているが、本稿を執筆するにあたっては主としてこの復刻版をもとに私自身が翻訳した文章を用いた。片岡義雄・片岡泰彦訳『ウルフ会計史』法政大学出版局、1977年。]

述べたように、時代や国家の枠を超える普遍性を持った考え方の存在が期待できる文章である。

そして、監査人を英語で「auditor」というが、その語源がラテン語の「聞く」という言葉である「audire」に由来することから、昔は監査が口頭で行われたことが想像できるとしたうえで、聖書のマタイによる福音書第25章のタラントのたとえ話と、ルカによる福音書第16章の不正な支配人のたとえ話をその証拠として例示している³。ここで触れられている監査の語源が「聞く」ことにあるという説明は良く知られているが、それを説明する際に聖書の福音書を引用することは珍しい。

マタイによる福音書第25章のたとえ話は次のような内容である⁴。

ある主人が自分の財産を僕（しもべ）たちに預けて旅に出た。

彼は、僕たちそれぞれの能力に応じて、ある者には5タラント、ある者には2タラント、もう一人には1タラントを与えて旅に出た。

5タラントを渡された者は、すぐに行って、それで商売をして5タラントを儲けた。2タラントを渡された者も同様に2タラントを儲けた。ところが、1タラントを渡された者は、行って地を掘り主人の金を隠しておいたのである。

だいぶ時がたってから、僕たちの主人が帰って来て、彼らと計算をし始めた。5タラント渡された者が進み出て、あと5タラントを差し出して言った。「ご主人さま、あなたは私に5タラントをお預けになりましたが、ご覧のとおり、ほかに5タラント儲けました。」

その主人は彼に言った。「良い忠実な僕よ、よくやった。あなたは、わずかなものに忠実だったから、多くのものを任せよう。主人と喜びを分かち合おう。」

2タラントの者も進み出て言った。「ご主人さま、あなたは私に2タラントをお預けになりましたが、ご覧のとおり、ほかに2タラントを儲けました。」

主人は彼に言った。「良い忠実な僕よ、よくやった。あなたは、わずかなものに忠実だったから、多くのものを任せよう。主人と喜びを分かち合おう。」

1タラントを渡された者も進み出て言った。「ご主人さま、私はあなたが、蒔かない所から刈り取り、散らさない所から集める酷な人だと承知していました。そこで、恐ろしさのあまり、行って、あなたのタラントを地の中に隠しておきました。ご覧ください、ここにあなたのお金がございます。」

すると主人は彼に答えて言った。「悪い怠惰な僕よ、あなたは私が蒔かない所から刈り取り、散らさない所から集めることを知っていたというのか。それなら、お

3 Ibid., p.147.

4 国際ギデオン協会『和英対照 新約聖書』1972年、78(41)－80(42) ページ。[私自身の翻訳による。]

まえは私の金を銀行に預けておくべきだった。そうすれば、私は帰って来たときに、利子とともに返してもらえたのに。さあそのタラントを彼から取り上げて10タラント持っている者にやりなさい。」

おおよそ、持っている人は与えられてさらに豊かになるが、持っていない人は持っているものまでも取り上げられるであろう。

このたとえ話が意味していることについてはいろいろと解釈することができるであろう。しかし、本稿との関連で言えば、とりたてて深い解釈をしているわけではなく気恥ずかしい気持ちでいっぱいになるが、ここには、委託・受託関係における受託責任の意味するところと、聞き取りを行う形で受託責任のチェックを行う様子が述べられている。

次に、ルカによる福音書第16章のたとえ話は次のような内容である。⁵

ある金持のところに一人の家令がいたが、彼は主人の財産を浪費していると、告げ口をする者があった。

そこで主人は彼を呼んで言った。「あなたについて聞いていることがあるが、あれはどうなのか。あなたの会計報告を出しなさい。もう家令をさせておくわけにはいかないから。」

この家令は心の中で思った。「どうしようか。主人がわたしの職を取り上げようとしている。土を掘るには力がないし、物乞いをするのは恥ずかしい。そうだ、わかった。こうしておけば、職をやめさせられる場合に、人々がわたしをその家に迎えてくれるだろう。」

それから彼は、主人の負債者をひとりずつ呼び出して、初めの人に「あなたはわたしの主人にどれだけ負債がありますか」と尋ねた。その人が「油百樽です」と答えたので、家令は「ここにあなたの証書がある。すぐそこにすわって、五十樽と書き変えなさい」と言った。次の人に「あなたの負債はどれだけのですか」と尋ねると、「麦百石です」と答えたので、「ここにあなたの証書があるが、80石と書き変えなさい」と言った。

ところが主人は、この不正な家令の利口なやり方をほめた。この世の子らはその時代に対しては、光の子らよりも利口である。

またあなたがたに言うが、不正の富を用いてでも、自分のために友だちを作るがよい。そうすれば、富が無くなった場合、あなたがたを永遠の住まいに迎えてくれるであろう。小事に忠実な人は、大事にも忠実である。そして、小事に不忠実な人

5 同書、223(116)–224(117) ページ。[同。]

は大事にも不忠実である。だから、もしあなたがたが不正の富について忠実でなかったら、だれが真の富を任せるだろうか。また、もしほかの人のものについて忠実でなかったら、だれがあなたがたのものを与えてくれようか。どの僕でも、二人の主人に同時に仕えることはできない。一方を憎んで他方を愛し、あるいは、一方に親しんで他方をうとんじるからである。あなたがたは、神と富とに兼ね仕えることはできない、と言われた。

このたとえ話が意味していることについてもいろいろと解釈することができるであろう。しかし、本稿との関連で言えば、これについてもとりたてて深い解釈をしているわけではなく書くことに若干躊躇するが、ここで、家令に相当する英語は「manager」であり、主人と代理人の関係が認識されている。そして、主人は家令に対して口頭による会計報告を要求しているのである。

このような聖書の記述を監査の語源である「聞く」に近い初期の形態の証拠として示したうえで、Woolf は、監査の最も原初的な形態について次のように述べている。⁶

すなわち、会計が正確に記録されていることを保証する最も明瞭で簡単な方法は、複数の職員をお互いに牽制するように配置して、他の人の正確性や誠実性をもう一人の人にチェックさせることである。これは内部牽制の最も簡単な仕組みであるが、この仕組みが古代エジプトやバビロニアに見られるというのである。

古代エジプトでは古代書記官が国の行政上なくてはならない役割を果しており、Woolf はその古代書記官を古代社会の会計士と呼んだほどである。⁷ その古代書記官が記録した会計書類は他の倉庫の監督官によって入念にチェックされた。そして、もしも不正な記入が見つかった場合には、足の裏側を棒でたたき刑や、重い場合には四肢切断や死刑にすら処せられたのである。⁸ 一方、バビロニアでは役人が受け取った租税について上司に説明する責任の存在していたことが粘土板に残された楔形文字の書類の解読によって知られていると述べている。⁹

一方、古代ギリシャの都市国家において、監査はさらに形を整えてくることが判る。Woolf によれば、ギリシャ人の間では公会計の計算書の監査に関して非常に仕組みの整った制度が存在していた。この職務を担当する役人は当初 30 名（後年には 10 名に減員）で「監査局」を構成していたが、これは最高権力機関であり、執政官といえども退任する際には例外なく彼らに会計書類を提出しなければならなかったのである。それとともに、執政官の任期満了後 30 日以内にその執政官に対して告訴するものがないか

6 Woolf, *op. cit.*, pp.147–148.

7 *Ibid.*, p.4.

8 *Ibid.*, p.8.

9 *Ibid.*, p.23.

どうかを問う公示が行われるのであるが、会計書類が承認されるとともに告訴がない場合に初めて退任が認められることとなる。¹⁰

また、Normanton は「私は、私の経歴全体にわたって、私のついたすべての職に関して公の監査を受けてきたと主張する」というデモステネスの言葉や「わが偉大な都市国家においては昔から、公の地位につく者は誰であろうと監査を免れることはない」というエスキネスの言葉を紹介している。¹¹

まさに役人の説明責任の概念が古代ギリシャ全土にわたって浸透していたことが判る。例外はないのである。評議会の議員も会計書類を提出する義務を負わされていたし、男女とも祭司はうけとった施しの計算書類を提出しなければならなかった。聖職者の家族やガレー船の船長ですら、自分たちのお金を自由に使うことはできたものの、会計書類を提出することが求められたのである。¹²

ところが、古代ローマにおいては、古代ギリシャのような監査を任務とする特別な役人がいたわけではなかった。しかし、ローマにおいては念入りに作成された会計記録が存在していたし、何よりも、財務官をはじめとする役人が業務から離れる際に会計書類を提出する際の提出先だった元老院は、「監査局」として活動していたと考えられるのである。¹³

この古代ローマにつづく Woolf の記述は時代を大きく下り、イングランドのエクスチェッカーへと移るのであるが、本稿の目的に照らすとそこまでたどる必要はない。ここで触れておかなければならないことは、極端な場合には通貨すら存在していなかった古代社会において、早くも、会計・監査についての考え方が存在していたという事実である。

Ⅲ Chatfield, M. “A History of Accounting Thought”

もう1冊の広く参照されている会計史書として取り上げる本書は、第1章で古代社会における会計を取り上げている。出版されたのが1974年なので、先行研究である Woolf の“A Short History of Accountants and Accountancy”を参考文献として利用している関係上、類似の記述も散見されるが、以下、重複する部分をできるだけ避けて考察を進めよう。

10 *Ibid.*, p.148.

11 Normanton, E. L., *The Accountability and Audit of Government*, Manchester, 1966, p.3. [本書については次の翻訳書が出版されているが、本稿を執筆するにあたっては主として本書の web 版をもとに私自身が翻訳した文章を用いた。小川幸作・小川光吉訳『政府のアカウンタビリティと会計検査－会計検査の原点－』全国会計職員協会、2005年。]

12 *Ibid.*, p.149.

13 *Ibid.*, p.150.

Chatfield は、1494 年に複式簿記が出現したことがそれ以前とそれ以後の会計史を決定的に 2 分するほどの大きな出来事であったととらえて、次のように述べている。¹⁴すなわち、この二つの時代間の関連性はほとんどなくて、それ以前の時代は歴史的な関心を少しは引くものの、今日の会計の重要問題とほとんど関係がないように見えるが、実際には、記録の保持、統制、監査に関連して古代社会で直面した諸問題は、現代の諸問題と多くの共通性を有している、と指摘するのである。この指摘こそは、私が本稿を執筆する動機となった核心部分についての記述である。

そして、次のように続けるのである。すなわち「政府はすべての入出金を正確に記録しておかなければならない。とくに税金の徴収は常に厳密に管理された。私有財産が蓄積されるとある種の受託責任会計が出現するが、これによって、資産の物理的保護が保証されるとともに、資産の管理を任された人間がその職務を適切に果たしたことが証明されるのである。使用人が正直で信頼できるかどうかをチェックする必要性から、内部統制が古代の簿記システムの主要な特徴となった。そして、不正や怠慢による損失を明らかにするためのある種の監査手続も存在していた。¹⁵」

そのうえで、これらが満足すべき水準のものではなかった理由として、紀元前において最高に発達していたと思われるバビロニア、古代エジプト、中国、古代ギリシャ、古代ローマですら、会計記録係は次のような問題を抱える中で人びとに説明責任を負わせなければならない問題に直面していたということを指摘している。その問題とは、この当時ほとんどの人たちが文盲であり、記録手段が比較的高価であり、計算方法が難解であり、何よりもほとんどの場合、貨幣が価値の共通計算単位として存在していなかったことであると Chatfield は指摘するのである。¹⁶

しかしながら、視点を変えれば、ほとんどの人たちが文盲であり、記録手段が高価であり、計算方法が難解であり、貨幣が価値の共通計算単位として存在していなかったにもかかわらず、説明責任の考え方やある種の監査手続が存在していたという事実の方に私は目を奪われる。これはまさしく、Brown が指摘しているように、数の数え方は人類の知性が芽生えた頃に起源を求めることができ、¹⁷社会生活が発展するに伴って国家が形成されるようになると行われるようになる徴税に付随して会計という技術の発生を認識することができ、¹⁸監査の起源は会計の起源よりもほんの少し後の時代にまで遠く遡る、¹⁹という記述と符合するのである。

14 Chatfield, M., *A History of Accounting Thought*, Hinsdale, 1974, p.4. [本書については次の翻訳が出版されているが、本稿を執筆するにあたっては主としてこの英語版をもとに私自身が翻訳した文章を用いた。津田正晃・加藤順介訳『チャットフィールド会計思想史』文眞堂、1978 年。]

15 *Ibid.*, p.4.

16 *Ibid.*, p.4.

17 Brown, R. ed., *A History of Accounting and Accountants*, London, 1905, p.4.

18 *Ibid.*, p.16.

19 *Ibid.*, p.74.

つまり、会計と監査の考え方、その必要性、およびその技術は、人類の本質に根ざしていると考えられるのである。まさに、Brown が指摘しているように「文明が進歩して、他人の財産をある程度任される人が現れるようになると、任された人の誠実性を何らかの方法でチェックするのが望ましいということが明らかになる」²⁰のである。

Chatfield の表現を借りれば、バビロニアの人びとは組織化に対する熱い思いを持った異常なまでの簿記好きであり、とくにシュメールでは神権政治のもとで統治者が「神の管財人」としての権限でほとんどすべての土地と家畜を所有していた。したがって、バビロニアで詳細な受託責任会計報告書を提出しなければならなかった相手先はこの超自然的な所有者に対してであった。このことは、統治者であろうと被統治者であろうと、同様であった。²¹この権威の源泉が神であるという点は後述する古代ギリシャとは根本的に異なっている。古代ギリシャでは、権威の源泉は神ではなくて人なのである。

また、読み書きの能力が国王の誇りとなるような国々においては、商業と行政に書記官は欠くことができなかった。Chatfield によれば書記官は今日の会計士の前身と言われているが、その職能は似ているようでいて、バビロニアの方がずっと広範囲であった。商取引を記録することだけがその職務なのではなく、商取引契約を締結する際に法律が遵守されているかどうかを確かめることもまたその職務であった。このような「公」書記官は都市国家の城門付近で業務を行っており、契約当事者がやってきて合意に達すると、取引の内容を書記官に説明する。すると書記官は、先が尖らずに三角形になっている木の小枝を鉛筆代わりに使って、湿った小さな粘土板に契約当事者の名前、収支の細目、契約内容その他の関連項目を記録するのである。そしてその記録は、不正な改竄が行われないように外側が保護されたのである。²²

Chatfield は、大量の粘土板に残されている多数の書記官の記録から、王室によるチェックと監査の証拠が残されていると結論づけている。²³

エジプトの官庁会計もバビロニアとほぼ同様の発展をたどったものの、記録媒体は粘土板からパピルスに変わり、記録が容易になるとともに付属書類が広く利用されるようになった。国家としての結束はバビロニアと同様に王室の財政機構に依存しており、記録の保持によってその結合が保たれているような国家では、書記官が国家機構の中心的役割を担うこととなる。記録は詳細に行われ、書面による指示なしには国庫からの支出はなされなかった。ある役人の記録は他の役人の記録と一致していなければならないという緻密な内部統制システムが安全性をさらに高いものにしていった。そして、正確さが望ましい水準に保たれていたのは、会計書類が倉庫の監督官によって監査されており、

20 *Ibid.*, p.74.

21 Chatfield, *op. cit.*, p.5.

22 *Ibid.*, p.6.

23 *Ibid.*, p.6.

巨額の不正が見つかった場合には四肢切断や死刑にすら処せられたからであった。²⁴

このように初期の段階ですでに重要視されていたにも係わらず、エジプトではその後の何千年にもわたって洗練されていかなかったのは不思議に思えるが、大多数の人びとが文盲で、貨幣の存在しなかった社会では、それも無理のないことであろうと Chatfield は納得している。この状況は 1820 年代までのイギリスもほとんど違いはないとまで述べているのである。

エジプトに関する記述についても、文盲が多かったとか貨幣が存在していなかったといった社会の発展のレベルは低かったにもかかわらず会計と監査の本質は理解されていた、ということに注目すべきであろう。

このように、古代といえども文明社会には会計と監査の考え方が芽生えていたという一連の証拠として、Chatfield は中国も取り上げている。

Chatfield によれば、夏王朝と殷王朝に起源を持つ金融行政と会計責任の概念は周王朝の時代に確立された。そして、エジプトと同様に、周王朝の時代にピークを迎えた官庁会計はその後 19 世紀に複式簿記が導入されるまでの 2 千年以上にわたってほぼ同じ形のまま中国で存続した。ところが、この当時の中国では貨幣が使用されており、中央銀行が存在していたし、内部統制、予算編成および監査の手続に関しては周王朝が古代社会の中で一番優れていたのではないかと、とまで Chatfield は高く評価している。²⁵

また、周王朝の政府機関が大変良くできた組織であったということについて Chatfield は紙幅を割いて詳説しているが、本稿との関連で重要なことは、次の記述であろう。すなわち、予算サイクルにおいては旬間報告書、月次報告書、および年次報告書が作成されており、これらを会計監査局が監査していたというのである。そして、旬間報告書は無作為抽出によって監査が行われ、月次報告書と年次報告書に対しては詳細な監査が行われていた。それだけでなく、すべての政府機関が業績に関する年次報告書を作成するとともに、その年次報告書がやはり監査局の監査を受けていたのである。

この監査局は実は監査だけでなく予算についても責任を有していた。²⁶このことにより、監査に加えて上位組織である財務省の役割も兼ねるという微妙な立場に置かれることとなったが、この問題に対して、周王朝は、監査局が財務省よりも上位の機関であると見なすことによって解決したのである。この斬新な独立性の考え方により、監査局は気兼ねすることなく公平な立場で金融政策と資金管理に責任を負っていた役人を監査することができたのである。²⁷この点については、わが国の株式会社における監査役監査の

24 *Ibid.*, pp.6-7.

25 *Ibid.*, pp.7-8.

26 この事実とは、わが国において、明治初期の会計検査院の前身が決算の会計検査だけでなく予算の立案に関しても関与していたことと関連があるのかもしれないが、本稿においてはこの点については考察しない。

27 *Ibid.*, p.9.

独立性に関する議論において、監査役に強大な権限を持たせるためにはどのような工夫をすれば良いか、依然として明快な解決策が提示採用されないまま長い時間が経過してきている現状に、あっけないほどシンプルなヒントを提供してくれている。中国 4000 年の底力であろうか。

そして、古代ギリシャについて、Chatfield は次のように民主主義との関連を強調して書き始める。すなわち、「紀元前 5 世紀の古代アテネ市民は、これまでに述べたどの国とも異なった行政を行っていた。すなわち、市民の側が国家財政と官僚機構に対する実質上の権限を有していたのである。歳出水準は法律で固定されていた。民衆議会の議員は選挙で選出されたことによる権限を背景に主として議会で活動し、財政関連の法律を起草し、公金の収支を管理した。抽選で選ばれた都市国家の 10 人の会計士が歳入を入金のつど記録し、また政府の債務者目録を作成した。政府高官でさえ国民主権を認めていたので、歴史上初めて財政のディスクロージャーが一つの重要な考え方となった。最大限の周知効果を得るために、会計計算書の中には石に刻み込んで一般大衆に公開されたものもあったほどである。それにも係わらず、不正は横行したようで、役人の任期が満了すると、一人ひとりの記録が政府の監査人によって監査された。『誰であろうとも、報告書を提出しない役人は、国外に出ることはおろか、神に財産を捧げることも、お供え物をすることすら許されなかった。また、遺言状を作成することも、養子に出ることも認められなかったのである』²⁸

Chatfield は、古代ギリシャにおける硬貨の鑄造を高く評価する一方で、例えば、重要性の概念が未発達であったことや、不動産会計の不存在、会計計算書の不統一等を今日と比較して低レベルであったと述べているが、彼自身が「会計上の測定よりも資産の保全に主たる関心を有していたこの当時の会計士に今日の基準でものを問うのは酷なこともかもしれないが」と述べているように、あらゆる面で高度なシステムを備えることは、とくに今日の視点から求めるべきことではないであろう。

しかしながら、公会計の領域で、月次報告書、年次報告書、および 3 年ごとの報告書すら作成されており、すべての計算書類が監査を受けていた、という記述³⁰については、逆に、今日の視点からですら古代ギリシャがそこまでのシステムを備えていたのかと驚嘆せざるを得ない。私的な取引ではなく、社会的な重要性を有していた領域に関しては、高度な検証システムを整える合意が成立していたと言えるのであろう。

つづくローマに関する Chatfield の記述はおもに会計書類に焦点が当てられており、会計や監査の基本的な考え方について記述した部分は相対的に多くない。

28 *Ibid.*, pp.9–10.

29 *Ibid.*, pp.11–12.

30 *Ibid.*, p.11.

しかしながら、政府組織の様々な部分について監査が行われる仕組みがローマにおいても見られるということについての記述は興味深い。具体的には、ローマがギリシャと同様に民主主義の国家体制であったということである。すなわち、ローマの元老院が貨幣鑄造と国家財政を管理していたのは国民の代理人としての立場だったのである。この社会も国民主権の社会であった。そして、この権限は、当初は執政官に付与されていたものが、やがて監察官（戸口調査官）に委譲され、監察官が国家財政全般にわたる管理責任を負うこととなった。その中には政府の会計記録の監査も含まれていたのである。³¹ この監察官という官職は執政官よりも下位であったが、元老院議員や騎士の地位を奪うことのできる強い権限を有していたので、執政官経験者がその地位に就くことが通例であったと言われている。監査官が決して「閑散官」ではないことに注目しておきたい。そして、財務担当役人一人ひとりのチェックを行う複雑な照合と再照合のシステムが構築されており、公会計の計算書類は財務官の監督下にあった監査官による監査を受けていたのである。³²

民間部門では、裕福なローマ人が代理人を指名して余剰資金の投資に当たさせたことから受託責任の認識とその検証が芽生えた。その代理人はしばしば教養のある奴隷であった。この状況は第2節で引用した聖書の記述とオーバーラップする。

しかしながら、このようなローマのシステムはバビロニアのような意欲的なものではない、と Chatfield はローマのシステムをそれほど高く評価していない。それは、ローマの基本的な考え方は、不正や効率の悪さから生じる損害を防止することだったからである。³³

IV むすびにかえて

本稿において考察してきたように、Woolf の “A Short History of Accountants and Accountancy” においても、Chatfield の “A History of Accounting Thought” においても、会計や監査の歴史を記述する際に、今日の株式会社とくに大規模株式会社における会計や監査の直接のルーツであったアメリカやイギリスに関する記述だけでなく、それらとは直接の関連はなさそうに見える古代社会にまで遡って記述を行っている。

株式会社の会計・監査とは性格を異にする古代社会の制度にも言及するのはなぜなのであろうか。それは、株式会社における監査の考え方の原点が古代社会に見られるからにほかならない。それは、とくに都市国家における税金の問題と関連付けて説明される

31 *Ibid.*, p.12.

32 Brown, *op. cit.*, pp.30–32.

33 Chatfield, *op. cit.*, p.14.

が、それは同時に、民主主義社会におけるアカウンタビリティーの問題でもあったのである。

卵が先か鶏が先か、になぞらえて問うてみよう。株式会社のデスクロージャーの問題が先か民主主義社会におけるアカウンタビリティーの問題が先か。言うまでもなく、後者が先なのである。民主主義社会におけるアカウンタビリティーの問題が基盤となって、株式会社のデスクロージャーの仕組みを支えているのである。

少し視点を変えて、このアカウンタビリティーの考え方を社会の基盤に有しているかいないかの問題を、実際に水に浮かぶ浮島と、同じく浮いているように見えるベネチアとを比較してみよう。浮島は、たとえ島のように見えたとしても、実は浮いている植物の根や地下茎の集まりであって、その上で普通に生活ができたとしても、島自体は浮いて漂っているに過ぎない。南米ペルーのチチカカ湖に浮いているトトラという植物でできた浮島を思い浮かべるといい。この浮島は島のように見えるが、島ではない。したがって、軽い構築物なら島の上に作れても、学校のような大がかりな建築物は島の上に作ることはできず、船のように浮かんだ構造物でなければならない。それに対して、ベネチアは、海の上に浮かんでいるように見えても、実際には海に浮かんでいるのではなく、その町は海の上に構築されているのである。ベネチアの町の下は砂洲であり、その砂洲の下の固い部分に数え切れないほど多数打ち込まれた木製の杭の上に建物が建築されているのである。したがって、ベネチアでは大きな重い建物も建築することが可能なのである。

これと同様に、アカウンタビリティーの考え方を基盤に有していない社会でもアカウンタビリティーの考え方を基盤に有している社会と同じように見える社会システムを作り上げることは可能であろう。しかしながら、アカウンタビリティーの考え方を基盤に有している社会としない社会とでは、上に構築されるシステムが固定された強固なものか、それとも、軟弱な似非システムなのかという決定的な違いが存在することとなる。

ところで、言うまでもないことであるが、わが国は、西欧社会のようにルーツをたどればギリシャ・ローマにたどり着く、という「繋がり」を有していない。「学ぶ」ことを通してギリシャ・ローマの社会の仕組みを知ることとはできても、DNA レベルでそれを知覚することはできない。そのような社会においては、西欧社会をお手本にして大変よく似た社会を作ることとは可能であったとしても、しょせんは真似事に過ぎず、もっとはっきりと言うならば、似非西欧型社会しか構築できないのであろうか。ちょうどチチカカ湖に浮いている島が堅牢な構築物を建てることができないのと同じように。

この点については、周知のように、日本は似非西欧型民主主義国家であって、説明責任も認識されていないし、責任主体も不明であるとウォルフレン教授は手厳しい批判を行っている。³⁴

それでは、古代の民主主義社会をルーツにもっていない日本における監査の発展の可能性はゼロなのであろうか。

わが国の会計士監査システムの歴史を振り返るとどうしても陥ってしまう悲観的な見方に基づけば、可能性はない、と言わざるを得ないかもしれない。拙著において詳しく検討した³⁵のでここで詳細に論じることとはしないが、要点のみ触れておくと、戦後、財閥解体に伴う放出株式の受け皿作りと海外からの復興資金導入という経済的要請に基づいてアメリカ型の会計士監査システムが設計・構築されるよりもはるか以前に、日本人自らの問題意識に基づいて、直接金融市場の整備に必須のディスクロージャー・システムとの関連で会計専門職が必要だと主張されたこと、および、株式会社の監査にとどまらず、わが国社会のいたる所で見受けられる不透明なお金の流れを明らかにすることとの関連で民間部門主導のチェックシステムが是非とも必要だと主張された歴史的事実を思い出す必要がある。明治時代末から大正時代を通して払われた努力は、最終的にはとても専門職と呼ぶことのできない計理士という職業しか生まなかったという歴史的事実が厳然と存在しているのである。

この具体的な経緯については拙著を参照していただくこととして、ここでは、この歴史的事実が私たちに二つの考え方を提示することだけを指摘しておきたい。

その第1は、あるシステムを日本社会に組み込むことの必要性についてのレベルの高い議論が行われたとしても、それがそのまま制度の構築にはつながらなかったというこの歴史的事実を受け入れる悲観的な考え方である。この点に関して、内なる必然性の不存在が大きな障害となったのではないと思われる。わが国はチチカカ湖の浮島だというとらえ方である。

その第2は、たとえそのような内なる必然性はなくとも、また現実には制度の構築はならなかったけれども、机上の学問だけでも本質をついたレベルの高い議論を行うことは可能だという楽観的な考え方である。過去においては失敗したけれども、システム構築に対する抵抗を排除できればシステムの構築は可能だということになる。

そこで、本稿での考察から学べることは何なのか、を指摘したい。それは、先にも引用した Brown の次の言葉が示唆してくれる。

「文明が進歩して、他人の財産をある程度任される人が現れるようになると、任された人の誠実性を何らかの方法でチェックするのが望ましいということが明らかになる」

わが国は文明の進歩した国なのかそれとも文明の進歩していない国なのか、どちらであらうかと問うて、本稿を終えたい。

34 Wolfren, K. V. *The Enigma of Japanese Power*, London, 1989. [篠原勝訳『日本／権力構造の謎』早川書房, 1990年。]

35 拙著, 第5章および第6章を参照のこと。