

研究ノート

英国代理人会計の生成

福島 千 幸

I はじめに

II 荘園会計

1. 責任負担・責任解除計算書
2. 監査制度

I はじめに

代理人会計 (charge and discharge accounting ないし agency accounting)¹⁾ は委託・受託関係を前提とする会計である。委託・受託関係、すなわち、代理人関係は、二当事者間の合意において、一方の当事者たる「受託者—代理人」が、もう一方の当事者たる「委託者—本人」の委託をうけ、本人の利益を念頭において行動する責任を負う関係一般を指すが²⁾、代理人会計の前提となる委託

3. 計算訴訟

III 国庫会計

IV おわりに

・受託関係は財産管理に関する委託・受託関係、つまり、本人から財産の管理を委託された代理人が、本人の利益を図るために、受託財産の管理責任を負う関係である。この財産管理責任を会計機能を通じて遂行しようとするところに、代理人の会計責任 (accountability) が認識される。別言すれば、代理人の会計責任の履行は、究極的には、代理人の財産管理責任の解除を意味しているのである。したがって、代理人会計とは、代理人が受託財産の管理状況の顛末を記録し、その結果を本人に報告することにより、自己に課せられた財産管理責任から解除される受託責任会計のことである。

ところで、代理人会計を発生史的にみた場合、その起源は、古代ローマの奴隷制社会における主人と奴隷との間の代理人関係から生成した体系的な会計記録に求められる。江村教授によれば、古代ローマにおいて、貴族は利殖を行うことが禁止されており、これに違反した者はあらゆる政治的権利を剥奪されたため、余剰資金を蓄積した貴族は、奴隷などの代理人に貸付業務を委託したとされる。そして、この代理人は貸金の記録をカレンダリウム (liber calendarii) という貸付に関する帳簿に記録し、一方、委託された資金の状態を主人に対して報告する義務を負い、金銭の出納に関する帳簿を作成したとされる³⁾。こ

- 1) J. R. Edwards によれば、charge and discharge accounting は単記性に基づく会計の総称であり、agency accounting は、このうち、本人 (principal) に対する代理人 (agent) の責任を強調する会計の呼称である。J. R. Edwards, *A History of Financial Accounting*, 1989, p. 33. しかし、本稿においては、委託・受託関係を重視し、いずれも代理人会計と訳出する。
- 2) 今日の株式会社はこの代理人関係を認め、それをもって会社会計を説明する立場がある。例えば、江村稔教授は、「資金の提供者とそれを運用管理するものとが分離することによって、出資と経営が分離するとき、出資者と経営者との間には、信託＝委任の関係が成立する。経営者は出資者の意思にしたがって、その代理人 agent として行動する」として、株主の提供した資本金に関する信託＝委任の関係から資本概念を規定する。江村稔「会計主体の概念について」『会計』第 67 巻第 4 号、1955 年 4 月、55-62 頁、江村稔・津曲直躬 (編)『利潤計算と会計制度』東京大学出版会、1983 年、120-126 頁。

のように、古代ローマにおいては、主人と奴隷との間の代理人関係から体系的な会計記録が必要とされ、そこに代理人会計が成立したと考えられている。

B.S. Yamey は、この古代ローマの会計目的は利益の測定ではなく、金銭の出納に関する正確な記録を維持し、不正ないし怠惰による損失を発見することにあつたとする。そして、この奴隷制社会における会計の目的が、13世紀イングランドにおいて発展した所領会計についてもあてはまるものとみている⁴⁾。これに対して、英国の近代社会会計制度を信託概念との関連において究明した千葉準一教授は、信託概念を通じて形成されてきた英国の社会会計は単なる代理人会計ではない、と指摘する。そして、英国の会計責任概念は、代理人会計における代理人的義務ではなく、信託概念に基づく信託会計における信託受託

者的義務であるとし、その先駆的形態を計算訴訟における計算義務の概念に求め、その起源を中世の荘園会計 (manorial accounting) に求めている⁵⁾。こうした千葉教授の所説については後に若干ふれることとしたいが、本稿の直接の対象は教授の問題とする近代社会会計制度ではない。本稿は信託概念のもとで近代社会会計制度が形成される以前に遡る。

英国における代理人会計の淵源は、一般には、中世の荘園会計および国庫会計 (Exchequer accounting) にみいだされる⁶⁾。

1066年のノルマン人の征服以後、英国では、封主と封臣との間の人的主従関係と、封主の封臣に対する封土授与に伴う物権の関係とが結合した中央集権の封建制が発達した。封建社会においては、身分的な支配秩序が社会全体に浸透し、国王を頂点とする人的階層制が形成され、上層には国王から土地および農民に関する権限を委譲された領主 (lord) 階層が位し、最下層には直接的生産者たる農民階層が位置した。そして、政治権力は各階層の領主に分有され、私的に行使された。このように封建社会は、封主と封臣との間の人的主従関係と封土授受関係とを中核とする階層的構造を有する社会であった。

こうした階層的構造を有する社会特有の会計問題について、M. Chatfield は「本人と代理人との間の垂直的伝達と検証の問題である」⁷⁾と指摘し、また、Littleton は封建社会

3) 江村教授の所説については、以下を参照のこと。江村稔『複式簿記生成発達史論』中央経済社、1953年、71-80頁。

古代ローマの奴隷制社会において形成された代理人簿記 (agency bookkeeping) をもって、複式簿記の起源とする説は古代ローマ説と呼ばれ、P. Kats や江村教授らによって主張された。P. Kats, A Surmise Regarding the Origin of Bookkeeping by Double Entry, *The Accounting Review*, Vol. 5, NO. 4, Dec. 1930, pp. 311-316.

しかし、複式簿記の起源については、中世イタリアに求める説が通説であり、例えば、A. C. Littleton は、複式簿記の展開過程を代理人簿記から資本主簿記 (proprietorship bookkeeping) への発展過程として跡づけ、資本主簿記をもって複式簿記の成立とみなす。A. C. Littleton, *Accounting Evolution to 1900*, 1933, pp. 155-156. (片野一郎(訳)『リトルトン会計発達史(増補版)』同文館出版、1978年)。

なお、複式簿記の起源論については、茂木虎雄『近代会計成立史論』未来社、1969年、122-166頁において、詳細に検討されている。

4) B. S. Yamey, Some Topics in the History of Financial Accounting in England 1500-1900, in W. T. Baxter and S. Davidson (eds.), *Studies in Accounting Theory*, 1962, p. 15.

5) 千葉準一『英国近代会計制度——その展開過程の探究——』中央経済社、1991年、29-33頁。

6) 英国代理人会計の生成を、荘園会計ないし国庫会計以外に求める見解としては、例えば E. Boyd の見解がある。Boyd は、代理人会計の起源を 1354 年の修道院の計算書に求める。R. H. Jones, *Accounting in English Local Government from the Middle Ages to c. 1835*, *Accounting and Business Research*, Vol. 15, No. 59, Summer 1985, p. 197.

7) M. Chatfield, *A History of Accounting*

の財産は委託された財産であり、ここに代理人の本人に対する財産管理責任が生じ、「この責任とその定期的解除に関する記録の維持とが、当時の会計記録の主たる目的であった⁸⁾と説明している。さらに、Yameyは「各階層の役人は、その上位者に対して、所領の所有者のために、収入および支出について説明しなければならなかった⁹⁾」として、代理人の報告責任について言及している。

このように封建社会においては、財産管理に関する委託・受託関係が存在し、代理人たる下位者は、受託財産の管理状況の顛末を記録し、その結果を本人たる上位者に対して報告しなければならなかったのである。それゆえ、英国における代理人会計は、本質的には、代理人の責任を決定するために案出されたものであり¹⁰⁾、「本人の立場からすれば、代理人の誠実性および信頼性を調査するものであり、代理人の立場からすれば、自己の正直さを証明するのに役立つもの¹¹⁾であった。

そして、この会計目的を果たすために、「国庫財政にあっては、[国王の代理人たる州奉行 (sheriff) の] 納付額を記録する方法とし

て割符 (tally) が考案され、荘園 (manor) 経営にあって「領主の代理人たる」荘園の執事 (steward) は、自己の活動を領主に対して報告するために、責任負担・責任解除計算書 (charge and discharge account) を作成した「括弧内筆者」¹²⁾のである。ここに、英国代理人会計の生成が認められる。

本稿においては、第Ⅱ節および第Ⅲ節で英国代理人会計の発生的形態である荘園会計および国庫会計について概観し、その上で財産管理に関する委託・受託関係および会計責任概念を中心に、英国代理人会計の意義について若干の考察を加えたい。

Ⅱ 荘園会計

1. 責任負担・責任解除計算書¹³⁾

封建制の社会的および経済的基礎をなす荘園は、領主の農民に対する人格的支配の機構であり、領主はその封建的土地所有に基づき、農民から封建地代を収取した。荘園は、通常、領主直営地と農民保有地とからなり、前者は領主が占有し、農奴の賦役労働による直接的耕作が行われ、後者は地代納入等の奉仕を条件に、自由保有農により占有された。領主は、その権限により荘園内に荘園裁判所を設置し、領主の任命する執事の主宰により、荘園内の争訟が裁判された。

荘園の経営形態は一種の間接経営で、その管理および運営は各種の荘園役人に委任された。例えば、荘園役人の最上位に位置する執事は、荘園内の司法事務を主管し、領主に代わり荘園を掌理し、領主に任命される代官 (bailiff)、あるいは村落から選出される村役人 (reeve) は荘園の全般的監督にあたった¹⁴⁾。

Thought, 1977, p. 20. (1974年初版—津田正晃・加藤順介(訳)『チャットフィールド会計思想史』文真堂, 1978年)。

8) Littleton, *op. cit.*, p. 123.

9) Yamey, *op. cit.*, p. 15.

10) *Ibid.*, p. 17. W. T. Baxter は、代理人会計について次のように説明している。「代理人は自己に課せられた責任額(開始残高プラス収入額)について責任を負い、法的返済によって責任から解除された。最終的な残高は、代理人が本人に手渡すべき、あるいは次期に自己の責任において維持すべきものを示した」。W. T. Baxter, *The Account Charge and Discharge, The Accounting Historians Journal*, Vol. 7, No. 1, Spring 1980, p. 69.

11) Edwards, *op. cit.*, p. 34. 代理人会計の一般的特徴としては、組織よりも個人の会計記録である、下位者から上位者への報告がある、一定期間の財産の流れを含む、資本取引と損益取引とを区別しない、といった点が指摘されている。

Ibid., pp. 33-34.

12) Littleton, *op. cit.*, p. 123.

13) 筆者の知る限り、charge and discharge account についての定訳はない。本稿は、この計算書の性格、内容を考慮のうえ、責任負担・責任解除計算書と名付けた。筆者のこの訳について、批判いただければ幸いである。

14) 荘園内の役人組織については、鶴川馨『イン

このように荘園経営は荘園役人に委ねられ、こうした領主の代理人による管理形態は、荘園経営の一つの特徴とみなされている¹⁵⁾。

ここに、会計記録および会計報告の必要性が認識された。すなわち「領主の会計記録に対する必要性は、荘園役人の誠実性および信頼性を調査し、損失および窃盗を防止し、一般的には効率を高めるという理由から生じたものであり、荘園役人の立場からすれば、会計記録は、義務を誠実に履行したことの証拠を示すものであった」¹⁶⁾。

この会計目的を果たすために荘園役人が領主に提出した計算書が、責任負担・責任解除計算書である。一般に、財産管理を委託された代理人は、受託財産の管理状況の顛末を記録し、その結果を本人に対して報告することにより、会計責任および財産管理責任から解除される。荘園においては、領主の収入の保管および出納を委託された荘園役人は、荘園の収支状況の顛末を記録し、その結果を領主に対して報告することにより、会計責任および財産管理責任を果たした。このように責任負担・責任解除計算書は、荘園役人が自己に課せられた財産管理責任の解除のために領主に提出した計算書であった。

この計算書の提出は、領主の収入の徴収を任された代官ないし村役人の職務であったが¹⁷⁾、実際には、執事によってもしばしば提出された。しかし、C. Nokeは、コモン・ロ

一上、計算書に対して責任を負うのは未成年勦保有権者後見人 (guardian in socage)、代官、および財産保全管理人 (receiver) のみであり、執事が、事実上、代官とみなされ、執事としてではなく代官として法的に会計責任を負っていたのかもしれないと推測している¹⁸⁾。このように計算書の提出義務を課せられた荘園役人は、さまざまであって特定はできないため、本稿においては、計算書の提出義務を負う役人を荘園管理人と総称する¹⁹⁾。

さて、責任負担・責任解除計算書は、一般に、現金計算書 (money account) と穀物および家畜表 (corn and stock account) とからなり、現金計算書には、地代、生産物の販売による収入など、その性質により細分化された収支項目が含まれ、穀物および家畜表には、穀物、家畜、その他の生産物が、種類別に数量で記入された²⁰⁾。責任負担・責任解除計算書は1枚の羊皮紙で、表面には現金計算

18) *Ibid.*, pp. 137-138.

19) ちなみに、D. Oschinsky は、荘園における会計係の教育について次のように述べている。荘園会計は、13世紀末までオックスフォード大学の教科課程に含まれていた。大学における会計教育の採用は、荘園の農業経営ブームによって、訓練された会計係が以前にもまして必要とされたことに起因した。大所領においては、独自の会計組織が利用され、荘園の農業経営の拡大が既存の会計組織の発展を刺激したが、内部に会計係のいない多くの小所領についてはそうではなかった。大学が会計係の教育に乗り出したのは、こうした状況に対応するためであった。

また、大学における会計教育は明らかに大所領の会計方法に影響を与え、13世紀末から14世紀にかけて、計算書の形式および語彙の画一化および継続性について顕著な傾向が認められた。D. Oschinsky, *Medieval Treatises on Estate Accounting*, in A. C. Littleton and B. S. Yamey (eds.), *Studies in the History of Accounting*, 1956, pp. 97-98.

20) 現金計算書、穀物および家畜表については、主として以下による。Edwards, *op. cit.*, pp. 35-36, Chatfield, *op. cit.*, p. 25, Noke, *op. cit.*, pp. 141-145, Oschinsky, *op. cit.*, pp. 91-92, 鶴

グランド中世社会の研究』聖公会出版、1991年、35頁を参照のこと。

15) Chatfield, *op. cit.*, p. 24.

Chatfield は荘園のもう一つの特徴として、自給自足の経済単位であることをあげ、荘園の経済的独立性と外部に対する報告の不在により、今日、財務会計と呼ばれるものはほとんど必要とされていないと指摘する。*Ibid.*, p. 25.

16) *Ibid.*, p. 25.

17) Edwards, *op. cit.*, p. 35, C. Noke, *Accounting for Bailiffship in Thirteenth Century England, Accounting and Business Research*, Vol. 11, No. 42, Spring 1981, p. 137.

書が記載され、裏面には穀物および家畜表が記載された。このうち主要な責任負担・責任解除計算書は現金計算書であった。荘園管理人は、現金計算書の最初に、領主に対する延滞金を記入し、次に、農民保有地からの地代、領主直営地の生産物および家畜の販売による収入、荘園裁判所の罰金、荘園外 (foreign) 収入などを「責任負担 (charge)」項目に記録し、総収入を計算した。続いて、荘園管理人は、領主に対する金銭ないし物品の納入、荘園経営に関連する支出、および荘園外支出を「責任解除 (discharge)」の項目に記録した。そして、財貨の納入および諸支出を合計し、総収入と総支出との差額として、領主に対して納めるべき金額を計算したのである。

なお、荘園は自給自足の経済単位であるため、生産物ないし用役の提供のない収入、生産物ないし用役の取得のない支出は、「荘園外」収支項目として記録された。荘園外収入には、同一所領内の他の荘園、あるいは所領とは無関係の者から取得した金銭ないし物品が含まれ、荘園外支出には、財貨の輸送費、村役人の旅費、荘園役人に対する報酬、および会計諸費用が含まれた²¹⁾。

現金計算書の形式を示すと〔表〕の通りである²²⁾。

〔表〕現金計算書の雛形

現金計算書

〔責任負担項目〕	£ s d
1. 荘園の領主に納めるべき開始残高	
2. 領主から受領した金銭および物品	
3. 受領しうる地代	
4. 生産物および家畜の販売による収入	
5. 裁判所により課された罰金および税金	
6. 総収入	
〔責任解除項目〕	
1. 領主に対する金銭および物品の納入	
2. 荘園経営に関連した支出	
3. 荘園経営に関連しない支出、例えば、領主ないし荘園役人の娯楽のための支出 (いわゆる荘園外支出)	
4. 総支出	
5. 荘園の領主に納めるべき閉鎖残高	

出所: Edwards, *op. cit.*, p. 35

現金計算書は、通常、現金主義に基づき作成されたが、「責任負担」項目については発生主義が適用され、未徴収の地代などについては決算日に調整がなされた²³⁾。したがって、現金計算書を単なる収支計算書と考えることはできないが、それをまた損益計算書とみな

川馨『中世英国世俗領の研究』未来社、1966年、38-42頁。

計算書の各項目の内訳については、鶴川馨教授が詳細に検討を行っている。

また、Noke は、現金計算書の形式を、ウィンチェスター形式とウェストミンスター形式とに分類している。ウィンチェスター形式においては、延滞金が計算書の監査前に処理され、最終残額には含まれず、地代はその免除額が直接控除された純額で記入される。これに対して、ウェストミンスター形式においては、延滞金は計算書の監査前には処理されず、最終残額に含められ、地代はその免除額控除前の総額で記入され、免除額は荘園経営に関連する支出に含められる。Noke, *op. cit.*, pp. 142-144.

21) Oschinsky, *op. cit.*, p. 92.

22) ここに示した計算書は、洗練された形式のものであるが、Edwards は責任負担・責任解除計算書の形式を、以下の三つに分類している。

1. 羅列的な文書形式あるいは段落に区切られた文書形式 (財の数量および金額に関する参照事項を含む)、2. 収入項目と支出項目とを線で区分した形式 (但し、数値は別欄に区別されていない)、3. 数値を別欄に区別した形式。Edwards, *op. cit.*, p. 35.

R. Brown によれば、13世紀末になって、ようやく計算書の作成技術に関心が向けられ、人人は取引を分類し各分類ごとの総計を示すことの利点を知り、また、総額を頁の右手欄外に記載することが計算書の理解に役立つことを知った。R. Brown (ed.), *A History of Accounting and Accountants*, 1905, p. 54.

23) Edwards, *op. cit.*, p. 36.

すこともできない。この点に関しては、穀物および家畜表に記載された生産物のうち、その販売分については現金計算書に記録されるが、家庭内での消費分については現金計算書に記録されていない、という論拠があげられる²⁴⁾。Edwardsは「責任負担・責任解除計算書は、主に現金主義に基づいて作成され、会計責任の履行と効果的な管理のために発生主義の要素をとり入れた代理人の計算書であった。すなわち、発生主義の適用は、利益の測定とは何ら関係なく、その目的は領主に対する全納入額の報告を確実にすることにあった²⁵⁾と述べている。

責任負担・責任解除計算書の表題には、荘園名、荘園管理人の名前、時には監査人(auditor)の名前が記載され、監査の場所および日時も付記された。また、重要な点は会計期間で、一般的には、ミカエル祭からミカエル祭までの12カ月間であった²⁶⁾。しかし、実際には、さまざまな会計期間が存在し、多くは荘園管理人の交替と一致していた。このことは、計算書の主たる目的が荘園管理人の管理であったことの論拠であり、いいかえれば、「計算書は、継続的な実体としての荘園の記録というよりも、荘園管理人が責任を負った期間の、自らの記録であった²⁷⁾のである。

計算書の基本的な形式はほとんど変化せず継承されたが、13世紀に入ると、他の資産に対する管理を拡大するため、その他の書類が

計算書に添付される場合もあった。例えば、荘園に帰属する固定資産に関する文書形式の書類によって、資産の種類およびその状態が説明された²⁸⁾。

このように、領主の収入の保管および出納を委託された荘園管理人は、領主に対する責任額と責任解除額とを責任負担・責任解除計算書に記入し、領主に対して納入額を報告した。計算書は、領主にとっては荘園管理人に対する信頼性の確保を、荘園管理人にとっては会計責任および財産管理責任の解除を、それぞれ意図していた。

しかし、領主と荘園管理人との双方の目的が果たされるためには、さらに、計算書の会計監査が要件とされた。

2. 監査制度

荘園における会計監査は、領主に監査を委託された監査人²⁹⁾が、荘園管理人の提出する責任負担・責任解除計算書の適否を検査するもので、その目的は「基本的には、荘園管理人の会計責任の審査³⁰⁾であった。会計監査を通じて、領主は荘園管理人に対する信頼性を確保し、荘園管理人は会計責任および財産管理責任を果たした。それゆえ、中世の会計機能の中で、現代のものと最も類似しているのは監査であり、現在の会計実務に直接的な影響を与えたと考えられている³¹⁾。

荘園において、計算書の監査を行う監査人の役割は重要で、このことは「監査人は、すべての役人の最後に位置する者であるから、

24) Noke, *op. cit.*, p. 142.

Noke は、荘園管理人は、実際の現金収支にかかわらず、要収入額および要支出額について責任を負うべきであるとする観点から、現金計算書を「帰属収入および概念的支出計算書」と表現している。*Ibid.*, p. 141.

25) Edwards, *op. cit.*, p. 36. 責任負担・責任解除計算書は、取引数が少なく、取引が現金主義で行われ、収入および支出が固定的である場合に適していると考えられている。*Ibid.*, p. 36.

26) Chatfield, *op. cit.*, p. 25, Oschinsky, *op. cit.*, p. 92.

27) Noke, *op. cit.*, p. 141.

28) Edwards, *op. cit.*, p. 36, Noke, *op. cit.*, p. 145.

29) 荘園の会計監査は、領主に任命される監査人、あるいは領主自身によって行われた。Edwards, *op. cit.*, p. 37, Chatfield, *op. cit.*, p. 26, Oschinsky, *op. cit.*, p. 92.

30) Chatfield, *op. cit.*, p. 27.

31) *Ibid.*, p. 27. Chatfieldは監査が荘園の内部管理を促進した点を指摘し、また、荘園の内部管理組織について詳述している。*Ibid.*, pp. 26-27.

領主と荘園管理人との間の裁定をなし、すべての関係者のために、誠実に職務を果たさねばならない」³²⁾という記述からも窺える。監査時には、荘園管理人と監査人との間で頻繁に対立が生じた。「荘園管理人は領主に対する責任額が最低になることを期待し、損失を多めに、収入と収穫高の自然増加を保守的に見積もった。これに対して、監査人の職務は、領主が怠惰、非効率ないし不正によって損失を被らないようにすることであった」³³⁾。

所領内に複数の荘園がある場合、監査人は、所領の中心で監査を行うか、あるいは各荘園を巡回しなければならなかった。しかし大所領においては、一地域のすべての計算書が、地域内の一つの荘園で監査されることが多かった³⁴⁾。

荘園における会計監査は、以下のような手続きにより行われた³⁵⁾。まず、計算書の「責任負担」項目に関して荘園管理人は、要徴収額と実際の徴収額との差額および非経常的な収入について、監査人への説明を要求された。「責任解除」項目については、諸支出を示す明細書および領主への金銭納入の証拠の提出を求められた。監査人の同意がえられれば、これらの項目は計算書に記載され、荘園管理人の責任額から控除された。監査人の同意がえられなければ、これらの項目は計算書から削除された。こうして計算書が監査人の検査により適正であると証明されたならば、荘園管理人は監査人に金銭ないし物品を納入し、監査人は領主に財貨を移転した。

監査人の注意は、実際の収入額のみならず荘園管理人の要徴収額にも向けられ、しばし

ば監査人は計算書を修正し、代官ないし村役人に対して追加の納入を課した³⁶⁾。これをEdwardsは当時の監査の特徴、と指摘している。また、荘園管理人が管理する金銭ないし物品の不足分は、管理人自身が自己の財産によって補填しなければならなかった。

監査人は、個々の計算書に小計および「下記に署名した監査人が聴取した」という監査証明を書き加え、それを所領全体の責任負担・責任解除計算書にまとめた。そして、領主および荘園管理人の面前で、監査の宣言、すなわち、監査人により検証された責任負担・責任解除計算書の口頭報告を行ったのである³⁷⁾。こうして、荘園管理人に対する領主の信頼性は確保され、荘園管理人は財産管理責任から解除された。

このように荘園における会計監査が口頭で行われたのは、文盲社会に対応してのことであった。しかし監査人による監査の口頭報告は、聴取者によって計算書の脱記ないし誤謬が発見されるという意義があった。「こうした意味において、荘園の監査は、審問による管理手段の頂点であった」³⁸⁾とされている。

3. 計算訴訟

計算書の監査を委託された監査人は、荘園管理人の提出する計算書の適否を検査するとともに、荘園管理人が領主の収入に関する正当な計算を行う義務を怠った場合、領主に代わり、荘園管理人を訴える権利を有していた。村役人を当事者とする裁判は荘園裁判所の管轄であり、この場合には、監査人は荘園裁判所に訴訟を提起し、執事の主宰により裁決がなされた³⁹⁾。他方、代官ないし財産保全管理

32) Littleton, *op. cit.*, pp. 261-262.

33) Edwards, *op. cit.*, p. 37.

34) Oschinsky, *op. cit.*, p. 92.

35) 荘園における監査手続きに関しては、Edwards, *op. cit.*, pp. 37-38 による。なお、監査人は、年の半ばに、中間の会計検査 (view) を行った。Chatfield, *op. cit.*, p. 27, 鶴川, 前掲書, 20), 37-38頁。

36) Edwards, *op. cit.*, p. 38.

37) *Ibid.*, p. 38, Chatfield, *op. cit.*, p. 27, Littleton, *op. cit.*, p. 263.

38) Chatfield, *op. cit.*, p. 27.

39) Edwards, *op. cit.*, p. 38, Noke, *op. cit.*, p. 149.

人については、コモン・ロー裁判所の管轄であり、監査人は人民間訴訟裁判所 (Court of Common Pleas) に提訴し、コモン・ローにしたがい判決がなされた⁴⁰⁾。

荘園管理人を当事者として提起されるコモン・ロー上の訴訟は、定額金銭債務の支払いを請求する金銭債務訴訟 (action of debt) の形から、荘園管理人に領主の収入に関する正当な計算を要求する計算訴訟 (action of account) の形へと展開していった⁴¹⁾。この計算訴訟は、1267年のモールバラ法 (Statute of Marlborough) により、コモン・ローの追録として制定法化され、「領主に対して計算義務を負う代官が、その義務を怠り、代官に差し押さえる土地も家屋もない場合、当該代官の管轄区域の州奉行が代官に対して適正な計算を課すために、代官は拘引されねばならない」⁴²⁾と規定された。さらに、コモン・ローの立場は、1285年のウェストミンスター第二法律 (Statute of Westminster II) によって強化され、ここにおいては、領主に対する計算義務を怠った荘園管理人は、法益を剝奪された。同法はまた、荘園管理人が納めるべき金銭を納入しない場合について、次のように規定した。「計算書の延滞金に関して判決の下された〔荘園管理人は〕……逮捕され、当該計算書に関する監査人の証言により国王の刑務所へ送られ……危険のない監視のもとに投獄され、延滞金全額を主人に返済するまでは、自らの費用で牢獄に留まらねばならない〔括弧内筆者〕」⁴³⁾。同法においては、荘園管理人の会計責任が認識されるとともに、監査人の権威が認められたといえよう。

コモン・ローは、荘園管理人に計算義務を規定する一方、監査人が荘園管理人を不当に

扱う場合、提訴する権利を荘園管理人に認めていた。すなわち、荘園管理人が受領していない金銭について責任を負わされる、あるいは、正当な支出が認められないといった不当な扱いを監査人から受けていると不満をもつ場合、荘園管理人は財務府裁判所判事 (Baron of the Exchequer)、あるいは、判事によって任命された監査人に対して、計算書の再審を求めて提訴する権利を有していた⁴⁴⁾。そして、荘園管理人が提訴した場合、領主は計算書の基礎とされた記録や割符を持参して、判事の前に出頭するよう命じられた⁴⁵⁾。このことは、領主と荘園管理人との双方にとって、コモン・ローの下での裁判には詳細な会計記録が必要とされたことを意味している。

計算訴訟は会計史上重要である。この点について Noke は、「第一に、計算訴訟は会計に関する訴訟手続および会計責任概念に対するコモン・ローの認識を明示し、単に計算書に対する道徳的な義務であったものを、法的な義務へと転換した。第二は、訴訟手続において現われた監査人に対する認識である」⁴⁶⁾と述べている。

このように、荘園管理人が領主の収入に関する正当な計算を行う義務を怠った場合には、監査人によって計算訴訟が提起され、荘園管理人は領主の収入に関する正当な計算を要求されたのである。

Ⅲ 国庫会計

中世英国において地方の統治単位であった州 (county) は、国王の任命する州奉行が管轄した。州奉行は、州の長であると同時に、

40) *Ibid.*, p. 150.

41) *Ibid.*, p. 150.

42) *Ibid.*, p. 149. 但し、計算訴訟において任命される監査人の多くは裁判所の事務官であった。独立した会計専門職という概念は、いまだ存在していなかった。*Ibid.*, p. 150.

40) *Ibid.*, p. 149.

41) Edwards, *op. cit.*, p. 38.

42) Noke, *op. cit.*, p. 150.

43) Edwards, *op. cit.*, p. 38, Noke, *op. cit.*, p. 150.

国王の代理人であるという二面性を有し、司法および行政の処理にあたる州裁判所を主宰し、州に対する国王の賦課額、罰金、町からの貢税、その他の諸税を徴収した⁴⁷⁾。このように州奉行は、司法、行政、および財政に関わる広大な権限を付与された最上位の地方役人であり、国王の財政を管掌する財務府(Exchequer)⁴⁸⁾において、国王に対する会計責任を主として負う役人であったと考えられている⁴⁹⁾。

国王の収入の徴収を委任された州奉行は、毎年、財務府において、州の収支状況について会計報告を行い、財務府の会計監査を受けた。この州奉行の会計報告の記録集がパイプ・ロウル(Pipe Roll)である。これは現存する英国最古の会計記録であり、1130年から1833年までの記録がほぼ完全に残されている⁵⁰⁾。パイプ・ロウルは「国勢調査書(Domesday Book)に記載された土地評価額や、財務府において金銭を納入する州奉行、あるいはその他の役人の計算書から毎年、編纂され……国王に対して納めるべき地代、罰金、定額の賦課金、ならびに、実際の徴収額の総計と徴収諸費用の総計とが、文書形式で記載」⁵¹⁾されたものであり、財務府の出納官(treasurer)の口述により作成された⁵²⁾。R.

H. Jones によれば、「パイプ・ロウルは債務を含む責任負担・責任解除計算書であった……現在、われわれは、パイプ・ロウルを中央政府の計算書と考えがちであるが、それは、実際には、州奉行が国王に納めるべき金銭に関する計算書であった」⁵³⁾。

財務府における会計報告および会計監査は、以下のように行われた⁵⁴⁾。州奉行は年に二度、復活祭とミカエル祭に、徴収金の納付および州の収支内容の説明のために、財務府の召喚により出廷した。

まず、州奉行は、復活祭に、州に対する国王の賦課額の半分を納付した。復活祭の召喚目的は、国王の財源を確保することであった⁵⁵⁾。州奉行の徴収金のうち、前年度の延滞

49) Chatfield, *op. cit.*, p. 21.

50) Edwards, *op. cit.*, p. 39, Chatfield, *op. cit.*, p. 21, Brown (ed.), *op. cit.*, p. 41.

51) Chatfield, *op. cit.*, p. 21.

なお、国勢調査書は、ウィリアム征服王(William I)が1085—86年に徴税目的で行った土地に関する調査の記録集である。Brown は、国王の収入の大部分を占める王領に関する記録を含むこの国勢調査書が、国庫会計の基礎であったとする。Brown (ed.), *op. cit.*, pp. 41-42.

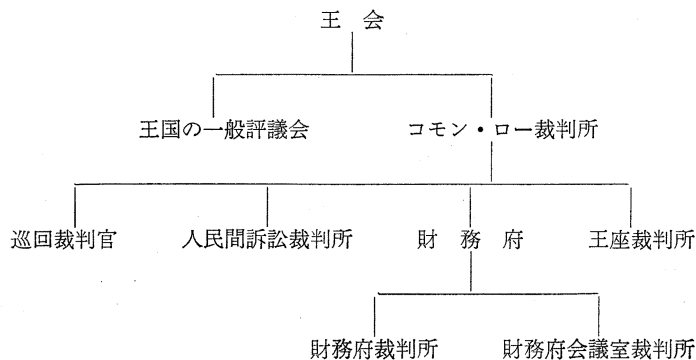
52) *Ibid.*, p. 42.

53) Jones, *op. cit.*, p. 198.

54) 財務府における会計手続きについては、主として以下による。Edwards, *op. cit.*, pp. 39-40, Chatfield, *op. cit.*, pp. 21-23, Brown(ed.), *op. cit.*, pp. 42-43.

55) Edwards, *op. cit.*, p. 39.

〔図〕王会の構成の概略



47) Chatfield, *op. cit.*, p. 21.

48) 王会(King's court=curia regis)の構成の概略を〔図〕に示す。

分に関してはパイプ・ロウルと照合されたが、本年度の納付分については何ら記録がなされず、代わりに、納付の証拠として割符⁵⁶⁾に刻み目が入れられた。割符は8ないし9インチの細い木棒で、刻み目によって受領金額を示し、例えば、掌の幅の刻み目は1,000ポンドを、一本指の幅の刻み目は20ポンドを表した。州奉行の納付額が割符に刻まれた後、割符は縦割りに二分され、同一債務であることがラテン語で記された。各々の割符には、さらに、十字の切り込みが入れられたが、これは当該割符が他の割符と符合しないようにするためであった。そして、一方の割符は、納付の証拠として州奉行に与えられ、もう一方は、財務府の記録として出納官によって保管された。

次いで、州奉行は、ミカエル祭に、国王の年間収入の残額を納め、財務府の会計監査をうけた。しかし、ミカエル祭の召喚目的は、単なるこうした残額の徴収にあったのではなく、国王の年間収入の清算にあり、国王の収入の徴収を管轄した国王収入管理官 (rememberancer) によって、収入ロウル (Receipt Roll) が編纂された⁵⁷⁾。

はじめに、出納官がパイプ・ロウルに記載された要納付額を告げ、州奉行は州の収支内

容に関する説明を求められた。支出に関しては、経常的支出が前年度と同じであるか否かを尋問され、非経常的支出については証書の提出を要求された⁵⁸⁾。この証書は財務府の控えと照合され、ロウルに記録された。収入に関しては、国王への自発的貢納、殺人者が逮捕されなかった場合に州に課せられる殺人科料、重罪犯から没収された財貨など、各種の収入明細書が提出された。

最終的清算は碁盤縞の布の敷かれた机上で行われた⁵⁹⁾。碁盤縞の縦欄は金額欄を表し、財務府の計算官の向かって右側の欄から、ペンス、シリング、1ポンド、20ポンド、100ポンド、1,000ポンドを示した⁶⁰⁾。計算官は、碁盤目の上に、州奉行が国王に納めるべき金額を硬貨を並べて示し、続いて、復活祭の州奉行の納付額を、別の列に硬貨を並べて示した。州奉行の提示する割符は、財務府の割符と慎重に照合されたが、これは、州奉行が割符に刻み目を加え不足分を隠蔽するのを発見するためであり、「何らかの不正が発覚した場合には、州奉行は直ちに投獄された」⁶¹⁾。州奉行は、ミカエル祭の徴収金を納め、納付の証拠として新たに割符が刻まれた。また、州奉行の諸支出に対する国王の証明書が提示され、これらは州奉行の要納付額から控除された。こうして、「金銭の納入、割符、および支出証明書によって、国王の硬貨がすべて清算された時、州奉行は責任から解除された」⁶²⁾。最後に、州奉行は、彼の良心に従い、合法的に計算を行ったことを宣誓して退出し

56) 割符については、*Ibid.*, pp. 40-41に詳述されている。割符は当初、納付の証拠として用いられていたが、後に債務証書としても広く利用された。すなわち、債務額の刻まれた割符が債権者に渡され、債権者は適時にそれを提示して支払を受けたのである。プランタジネット朝 (Plantagenet) およびチューダー朝 (Tudor) の国王は、赤字財政対策として、割符を担保として資金を調達した。それは、貸主に将来の税收を受領する権利、後には、自ら徴税する権利を付与したものであった。また、後年、割符は譲渡可能な証券として普及した。

また、B. Parker は、割符の廃止の経緯について述べている。B. Parker, *Burning down Parliament: A Story of Accounting Change, Accountancy*, Vol. 95, No. 1094, Oct. 1984, p. 80.

57) Chatfield, *op. cit.*, p. 22.

58) 但し、例えば城の修繕費は、証書の他に、作業の進み具合および経費に関する国王の検査官 (surveyor) による検査によって立証されなければならない。Edwards, *op. cit.*, p. 40, Chatfield, *op. cit.*, p. 22.

59) Exchequer の名称は、この碁盤縞 (chequered) に由来している。Edwards, *op. cit.*, p. 40, Chatfield, *op. cit.*, p. 22.

60) Brown (ed.), *op. cit.*, pp. 42-43.

61) *Ibid.*, p. 43.

62) Chatfield, *op. cit.*, p. 22.

た。こうして、国王の収入の徴収を委託された州奉行は、財務府において、国王の収入に関する会計報告を行い、財務府の会計監査を受けることにより、会計責任および財産管理責任を果たしたのである。

この財務府における会計制度について、Chatfield は、封建社会における会計記録の主たる目的は不正の防止であり、この財務府の会計制度は、徴税担当官の監督と援助とを可能ならしめる簡便な方法であったとしている⁶³⁾。

IV おわりに

財産管理に関する委託・受託関係から、代理人の財産管理責任が生じ、これを会計機能を通じて遂行しようとするところに、代理人の会計責任が認識される。代理人は、財産管理責任の解除のために、受託財産の管理状況の顛末を記録し、その結果を本人に対して報告する。本稿においては、英国における代理人会計をとりあげ、中世の荘園会計および国庫会計について概観してきた。

荘園においては、領主は、領主の収入の保管および出納を荘園管理人に委託し、代理人たる荘園管理人は、本人たる領主に対して財産管理責任および会計責任を負った。ここにおける会計目的は、領主にとっては、荘園管理人の信頼性の調査であり、荘園管理人にとっては、自己に課せられた義務の履行の立証であった。この目的のために、荘園管理人が作成した計算書が責任負担・責任解除計算書であり、計算書の「責任負担」項目には、荘園管理人の領主に対する責任額が記入され、「責任解除」項目には、荘園管理人の責任解

除額が記載された。そして、両者の差額は、荘園管理人が領主に納めるべき金額を示した。この責任負担・責任解除計算書については、監査人による会計監査が行われた。監査は、基本的には、荘園管理人の会計責任を審査するもので、監査の実施により、領主は荘園管理人に対する信頼性を確保し、荘園管理人は会計責任および財産管理責任から解除された。しかし、荘園管理人が領主の収入に関する正当な計算を行う義務を怠る場合には、監査人により計算訴訟が提起され、荘園管理人には正当な計算が要求された。

州については、国王は、国王の収入の徴収を州奉行に委託し、代理人たる州奉行は、本人たる国王に対して、財産管理責任および会計責任を負った。州奉行は、財務府において、国王の収入に関する会計報告を行い、徴収金の納付の証拠として割符をうけとった。そして会計監査の際に、割符および支出証明書を提示し、残額を納入し、州奉行の国王に対する責任額がすべて清算されることにより、会計責任および財産管理責任から解除された。

このように、封建的な領主と荘園管理人との間、国王と州奉行との間には、財産責任に関する委託・受託関係が存在し、代理人たる荘園管理人および州奉行は、受託財産の管理状況の顛末を記録し、本人たる領主および国王に対して、その結果を報告することにより、会計責任を果たし、自らに課せられた財産管理責任を解除されたのである。ここに、英国代理人会計が形成される。

ところで、荘園会計において、荘園管理人の提出する責任負担・責任解除計算書は、領主にとっては荘園管理人に対する信頼性の確保を、荘園管理人にとっては財産管理責任の解除を、それぞれ意図していた。しかし、領主と荘園管理人との双方の目的が果たされるためには、領主に監査を委託された監査人による計算書の検査が要件とされた。このことは、いいかえれば、領主の代理人たる荘園管

63) *Ibid.*, p. 24. 財務府における会計制度は、本来の存在理由がなくなった以後にも継続して用いられたが、収入が予測しがたく、また固定的ではなくなった時点で、その有効性は失われたとされている。Edwards, *op. cit.*, p. 40.

理人の会計計算を、領主のもう一人の代理人たる監査人が検査することにより、莊園管理人の財産管理責任が解除される、ということの意味する。

代理人会計とは、委託・受託関係を前提とする会計であり、この場合の委託・受託関係が、財産管理に関する委託・受託関係であることは、すでに指摘した通りである。しかし、莊園会計にみるように、代理人の財産管理責任の解除は、代理人の会計計算を、もう一人の代理人たる監査人が検査することにより達成される。ここには二つの委託・受託関係、すなわち、財産管理に関する委託・受託関係と会計監査に関する委託・受託関係とがある。ここにおける代理人会計は、これら二つの委託・受託関係のもとに成立していた。本稿にみた代理人会計が古代ローマの代理人会計と大きく異なる点はこの会計監査の側面であり、ここに中世英国の代理人会計の一つの意義がみいだされる。

さて、すでに述べたように、英国の近代社会会計制度を信託概念との関連において究明した千葉教授は、英国の会計責任概念を信託概念に基づく信託会計における信託受託者の義務として捉え、その先駆的形態を計算訴訟における計算義務の概念に求め、その起源を莊園会計に求めている。本稿を終えるにあたり、教授の見解を問題提起として、英国代理人会計の意義について、さらに若干の考察を加えたい。

千葉教授は、会計責任概念との関連の問題に関して、計算訴訟の観点から考察し、「英国の会計責任は、単に『本来の所有主』たる本人の代理人が当該、本人に対して報告することにより責任が解除される（ローマ時代以来の）代理人的義務ではなく、所有の二重性により、普通法上の所有者たる受託者（取締役）が衡平法上の所有者たる受益者（株主）に報告することにより、双方の納得・承認が得られる信託体制により規定される信託受託

者の義務として展開されていく。その際の先駆的役割を果たしたものが、まさに初期の計算訴訟で問題となった計算義務であった」⁶⁴⁾と指摘している。これをいいかえれば、英国の会計責任概念は、財産管理に関する単なる代理人関係を前提として、代理人が本人に報告することにより果たされる代理人的義務ではなく、財産権に関する信託関係(fiduciary relation)=信託関係を前提として、受託者が受益者に報告することにより、双方の納得が得られる信託受託者義務であり、この起源は計算訴訟における計算義務の概念に求められる、ということであろう。なお、信託関係とは、本人と代理人、受託者と受益者など、信任を授受する関係において、受信者が授信者の利益を図るために、高度の忠実義務を負う関係の総称である。

ここで区別される財産管理に関する代理人関係と信託関係との相違点は、「所有の二重性」の問題である。つまり、財産管理に関する代理人関係は、本人から財産管理を委託された代理人が、本人の利益のために、受託財産の管理を図る義務を負う関係であるのに対し、信託関係は、衡平法上の所有者たる受益者から、財産管理を信託された普通法上の所有者たる受託者が受益者の利益のために、信託財産の管理を図る義務を負う関係である。両者の相違点は、信託関係にみる「法律上の所有の二重性」である。

とはいえ、そもそも信託とは、財産の所有主が、他人に財産を管理させるために、財産を移転することに他ならず、その目的は、財産の管理を代理させることに他ならない。この意味において、信託関係は財産管理に関する代理人関係に含まれる。所有の二重性を伴う財産管理に関する代理人関係といいうるかもしれない。

千葉教授も、英国の会社会計について記述

64) 千葉、前掲書、33頁。

する際、単なる代理人会計ではないという言い回しを用いており、代理人会計であることの完全な否定はない。教授の関心は、「信託概念」ないし「所有の二重性」を重視する場合における英国の会社会計＝信託会計という図式にある。また、この信託会計における信託受託者の義務の先駆的形態を計算訴訟における計算義務の概念に求め、その起源を荘園会計に求める千葉教授ではあるが、領主と荘園管理人とは信託関係にある、荘園会計は信託会計である、としているわけではなく、荘

園会計は代理人会計ではない、としているわけでもない。

本稿は、英国会計制度が信託概念のもとに近代化をみる以前に遡り、荘園会計および国庫会計について概観した。そして、封建的な領主と荘園管理人との間、国王と州奉行との間に財産管理に関する委託・受託関係を認め、この関係を前提とする英国代理人会計の存在を認めた。

1992年7月1日脱稿