

Title	<論文>公共会計士の特別の仕事：会計プロフェッションの発展
Sub Title	Special Work of Public Accountants
Author	友岡, 賛(Tomooka, Susumu)
Publisher	
Publication year	2003
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.46, No.4 (2003. 10) ,p.1-
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20031000-00498906

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.

公共会計士の特別の仕事

—会計プロフェッションの発展—*

友 岡 賛

<要 約>

イギリスの公共会計士たちは夙に種々の特別の仕事を手掛けていた。その筆頭は不正の調査であった。「不正は Victoria 期の経済における風土病、公共会計士はこれを追い払うために雇われた医師であった」。次は簿記システムにかかわる仕事であった。19世紀の後半、愈々監査人に選任されはじめた彼らは複式簿記システムの導入をもって最初の仕事とすることが少なくなかった。当時の監査が不正の発見をもって第一の目的としていたなか、複式簿記に期待された役割は無論、まずは風土病の予防薬としてのそれであった。また、危機に瀕した企業の救済などの仕事をもって名を得た公共会計士のなかには殆ど専らこれを手掛ける者も見受けられた。しかしながら、既にして明らかとなったのは「『特別の仕事』は不安定に過ぎる」ということであった。

<キーワード>

監査、企業の救済、経営コンサルティング、原価計算、公共会計士、通常の仕事、特別の仕事、取締役、不正の調査、簿記

「特別の仕事」という呼称および経営コンサルティングの範疇について

1) 既述のように嘗てイギリスの公共会計士たちは今日にいう経営コンサルティングをもって「特別の仕事」と称していた。ただし、「特別の仕事」と称されていた仕事は皆が皆、今日にいう経営コンサルティングに該当する、というわけでは固よりない。この呼称が意味するものは無論、飽くまでも通常の仕事以外の仕事にしか過ぎず、通常の仕事以外の仕事はすべて「特別の仕事」と呼ばれ

* 友岡 [2000], 友岡 [2001, a], 友岡 [2001, b], 友岡 [2001, c], 友岡 [2001, d], 友岡 [2001, e], 友岡 [2002, a], 友岡 [2002, b], 友岡 [2002, c], 友岡 [2002, d], 友岡 [2002, e], 友岡 [2003, a], 友岡 [2003, b], および友岡 [2003, c] を承ける (したがって、以上の諸稿に述べたことについてはときに「既述」等の言い様が用いられる)。

1) 友岡 [2000] p.3.

ていたに相違ない。

また、(そのかみの彼ら自身は扱置き) 少なくとも今日の我々には、そもそも何をもって通常の仕事と特別の仕事とを仕分けるか、という問題がある。蓋し、例えば監査とて古くには通常の仕事ではなかったし、他方、(のちに本稿に述べられる <Thomson McLintock & Co.> のロンドン・オフィスのように) 今日にいう経営コンサルティングをもって主な仕事としていた場合にあってさえ、これをやはり「特別の仕事」と称していた事例もある。何をもって通常の仕事とするか。これは中々に難しい。

一方、経営コンサルティングはこれもその範疇が漠として掴みどころがない。いわば各人各様の定義がありえよう。例えば不正の調査はこれを経営コンサルティングの類いとする向きもあれば、経営コンサルティング以外の特別の仕事とみる向きもあろう。複式簿記システムの導入はこれを経営コンサルティングとみる向きもあれば、会計業務の一部とする向きもあろう。また、当該企業に秘書役ないし会計係、延いて取締役の地位を得た会計士はこれをコンサルタントの域外に置くべきとする向きもあれば、強ちそうではないとする向きもあろう。何をもって経営コンサルティングとするか。これについては別稿が予定されている。

I

イギリスの公共会計士たちは夙に種々の特別の仕事を手掛けていたが、蓋し、19世紀におけるその筆頭は種々の調査、そのまた筆頭は不正の調査であった。

まずは鉄道会社であった。そのかみにおける大規模な不正事件の頻発は鉄道業の出現がこれをもたらしていた²⁾。「不正は Victoria 期の経済における風土病、公共会計士はこれを追い払うために雇われた医師であった³⁾」し、また、「鉄道における不正は Victoria 期のホワイト-カラーによる犯罪の先駆けであった⁴⁾」。

鉄道会社における不正といえば、まずは資本をもってする配当であった。⁵⁾ 既述のようにこの種の不正を数多く別扱したのは <Quilter, Ball & Co.> であったが、就中、鉄道王 G. Hudson による不正の調査は耳目を惹いた。イースタン・カウンティーズ鉄道における彼の不正な配当は凡そ 320,000ポンドにも上っていた(1845年1月4日から1848年7月4日までの配当545,714ポンドのうち、利益をもってなされたものは225,142ポンドにしか過ぎなかった⁶⁾)。こうした配当政策の破綻は

2) Robb [1992] p.31.

3) Jones [1981] p.56.

4) Robb [1992] p.55.

5) 友岡 [2002, a] pp.21-22.

6) Lambert [1934] p.253.

結局、株主たちをして Hudson を追放せしめたが⁷⁾、「Hudson および彼の同類には破綻後、直ちに後継者が現われた⁸⁾」。Hudson の退任後、1851年に「Hudson によって汚染されたこの鉄道の救済を約して」⁹⁾ 会長に就任した筈の D. Waddington、その彼も Hudson の轍を履んでいた¹⁰⁾。1855年、¹¹⁾ またもや着手された <Quilter, Ball & Co.> の調査によれば、Waddington は軌道を維持するための基金を取り崩し、これをもって配当に充てていた。「Hudson 流」の配当政策であった。剩え Waddington は不法な借り入れによって負債を増やし、他方また、取締役たちは私利に趨っていた。例えば資材の購入は法外な高価格をもっておこなわれていたが、これは彼らと特別な間柄にある業者が用いられていたためであった。しかも、不正は末端にまで及んでいた。併せて発覚をみたのは事務員らによる横領であった。こうした状況をもたらしていたのは「いい加減な簿記および監査¹²⁾」であった。例えば貯蔵品部の某事務員による横領額は10,000ポンドないし40,000ポンドと推算されるに止まったが、これは簿記の杜撰さによっていた¹³⁾。

尤も簿記および監査の有り様はほかの鉄道会社においても大同であった。蓋し、1850年代にあって最も耳目を惹いた不正事件はグレイト・ノーザン鉄道における L. Redpath の事件であった¹⁴⁾。既述のように W. W. Deloitte が調査を手掛けた Redpath の横領は監査の杜撰さがこれを可能にしていた¹⁵⁾。また、メトロポリタン鉄道における某事務員の横領は E. Waterhouse がこれを剔抉しているが、「不正の総額を突き止めることは頗る困難であった¹⁶⁾」。蓋し、これも簿記の杜撰さによっていた。

II

無論、不正は独り鉄道においてのみではなかった。例えば1857年および1866年の金融恐慌は銀行における種々の不正をもって伴っていたが¹⁷⁾、この世紀にあって銀行の不正事件といえ、何を措い

7) Gordon [1968] p.29.

8) Robb [1992] p.52.

9) Robb [1992] p.52.

10) なお、湯沢 [1988] は「(Waddington は) 1856年まで会長としてとどまって経営再建に努力した」(p.251) (() 書きは友岡) としているが、他方、Gordon [1968] によれば「Waddington は……1856年に追い出されるまで (Hudson のそれと) 同じ遣り方を続けた」(pp.29-30) (() 書きは友岡)。

11) Robb [1992] p.52.

12) Robb [1992] p.52.

13) Robb [1992] p.52.

14) Robb [1992] p.53.

15) 友岡 [2000] p.3.

友岡 [2002. a] p.24.

16) Jones [1995] p.58.

17) Robb [1992] pp.56-72.

でもシティ・オヴ・グラスゴウ銀行であった。

この銀行の経営陣に引導を渡したのは〈Lindsay, Jamieson & Haldane〉の G. A. Jamieson であった。1878年9月、この銀行が窮状にあることを知ったスコットランドの諸銀行（スコットランド銀行、スコットランド・ロイヤル銀行、スコットランド・ユニオン銀行等）は Jamieson に調査を依頼することについて合意をみ、10月1日、彼によって明らかにされた不良債権の総額は優に 5,000,000ポンドを超えていた。直ちに支払い停止であった。10月2日に着手されたのは〈Kerr, Andersons, Muir & Main¹⁸⁾〉の W. Anderson および事務弁護士事務所 M'Grigor, Donald & Co. の A. B. M'Grigor による調査であった。臆て発覚をみたのは粉飾であった。経営の順調さを示す貸借対照表の数値は取締役会の指図による改竄がこれをもたらしていた。Anderson らの報告書によれば、総損失は6,800,000ポンドにもならんとしていた。銀行の破綻としては空前の規模の惨事であった。取締役たちには逮捕状が出され¹⁹⁾、他方、10月22日、臨時株主総会は清算を決議、清算人には Anderson, Jamieson, および彼の同僚 J. Haldane, この3名の勅許会計士が名を列ねていた。

なお、この清算の仕事は多額の収入をもって〈Lindsay, Jamieson & Haldane〉にもたらした（Jamieson および Haldane にたいする清算報酬は凡そ30,000ポンドに上った²⁰⁾）反面、Jamieson によれば、「我々の仕事の安定性²¹⁾」を脅かすものであった。事実、Jamieson は凡そ4年もの間（清算が終了したのは1882年10月1日）、この大掛かりな仕事に殆ど専心をもって余儀なくされ、その結果、幾つかの重要な仕事が失われた。²²⁾²³⁾

III

次は簿記システムの類いにかかわる仕事であった。複式簿記はこれが渡来したのは遙か昔（恐らくは15世紀ないし16世紀）のことであったが、その一般化は19世紀の半ばを過ぎても未だこれを見にはいたらず、そうした情況下、愈々監査人に選任されはじめた公共会計士たちは複式簿記システムの導入をもって最初の仕事とすることが少なくなかった。²⁴⁾²⁵⁾ 既述のように当時の監査が不正の発見をもって第一の目的としていたなか、複式簿記に期待された役割は無論、まずは風土病の予防薬

18) 現在は〈PricewaterhouseCoopers〉の一部を構成。

19) なお、翌年1月に開かれた彼らの裁判においては Jamieson, 〈McClelland, MacKinnon & Blyth〉（現在は〈Ernst & Young〉の一部を構成）の W. MacKinnon, 〈Moore & Brown〉（これも現在は〈Ernst & Young〉の一部を構成）の A. Moore, および Jamieson の同僚 J. Muir ほか、計6名もの勅許会計士が証人を務めている（友岡 [1995] p.58）。

20) Walker [1993] p.144.

21) Walker [1993] p.150.

22) Walker [1993] p.150.

23) この銀行の粉飾、破綻、および清算の詳細は友岡 [1995] pp.50-71, 150-165.

24) 友岡 [2002, e] p.8.

25) 友岡 [2002, e] pp.8-9.

としてのそれであった。

また、こうした面における会計士の貢献は単に夙にあった複式簿記の一般化に止まることなく、ときに所謂システム開発にまでも及んでいた。例えば Deloitte は既述のように鉄道業との関係をもって名を高め、W. Quilter とともに「複会計システムの発明者」とも称されたが、「彼はまた、今日、国内外の大規模なホテルにおいて広く用いられているホテル業のための簿記システムの発明者でもあった」²⁷⁾。蓋し、彼がこの業種に相当する簿記システムを開発したのは〈Deloitte, Dever, Griffiths & Co.〉のクライアントにランナム・ホテルおよびサヴォイ・ホテルが名を列ねていた²⁸⁾ためであった。他方、Deloitte の事務所のパートナー J. G. Griffiths は「病院業のための統一的な会計システムをもって案出した」²⁹⁾。Griffiths は Victoria 女王の即位60周年に設けられたプリンス・オヴ・ウェールズ・ロンドン病院基金にあって名誉出納方を務め、また、〈Deloitte, Dever, Griffiths & Co.〉はこの基金の監査人に選任されていた³⁰⁾。

IV

³¹⁾ 既述のように企業からやってくる特別の仕事は経営の外部者としてする調査ないし助言に止まることなく、公共会計士たちは夙に秘書役ないし会計係に任命され、さらには取締役会にも参加していた。

例えば叙上のように Jamieson によるシティ・オヴ・グラスゴウ銀行の調査は諸銀行からの依頼によるものであったが、この依頼を彼に伝えたのはスコットランド・ロイヤル銀行の出納長 J. S. Fleming であった³²⁾。蓋し、この諸銀行からの依頼は〈Lindsay, Jamieson & Haldane〉とスコットランド・ロイヤル銀行との永年に及ぶ関係をもってその背景としていた。〈Lindsay, Jamieson & Haldane〉(ただし、この所名は1858年以降)³³⁾の創立者 D. Lindsay は1842年から30年近くもの間、この銀行の取締役(臨時取締役ないし常任取締役)に名を列ね、一方、Jamieson 自身も1867年にまずは臨時取締役に就任、翌1868年以降は常任取締役の地位にあった。Jamieson の在任期間は Lindsay のそれを超えて都合30年以上にも及び、また、彼の死³⁴⁾による退任後は Haldane が取締

26) 友岡 [2002, a] pp.20, 22.

27) Kettle [1958] p.7.

28) Kettle [1958] p.63.

29) Kettle [1958] p.76.

30) Kettle [1958] p.76.

31) 友岡 [2000] pp.6-7.

32) 友岡 [1995] pp.54-55.

33) 設立時から凡そ15年間には〈Donald Lindsay〉、1838年からは〈Lindsay & Esson〉、1855年からは〈Lindsay, Esson & Jamieson〉。

34) Munro [1928] p.294.

表 スコットランド・ロイヤル銀行の取締役会における〈Lindsay, Jamieson & Haldane〉のパートナー

D. Lindsay	1842年-1843年, 1851年-1852年, 1864年-1865年, 1867年-1870年 1843年-1851年, 1852年-1864年, 1865年-1867年	臨時取締役 常任取締役
G. A. Jamieson	1867年-1868年, 1879年-1880年, 1892年-1893年 1868年-1879年, 1880年-1892年, 1893年-1900年	臨時取締役 常任取締役
J. Haldane	1900年-1901年 1901年-1906年	臨時取締役 常任取締役
H. W. Haldane	1917年-?	常任取締役

役会に籍を置き、³⁵⁾さらにまた、その息子 H. W. Haldane も後年、常任取締役をもって務めている³⁶⁾
(表をみよ)³⁷⁾。

尤もそのかみのスコットランドにあって銀行の取締役会における公共会計士の存在はこれを他行にもみることができた。例えばのちに《エディンバラ会計士協会》の初代会長を務めることとなる J. Brown は1831年にスコットランド銀行の取締役に選任され³⁸⁾、さらに、この銀行の取締役会は1864年に R. E. Scott (のちに《エディンバラ会計士協会》の会長に就任)、1897年に F. J. Moncreiff、1899年には J. T. Smith をそのメンバーに迎えている³⁹⁾。また、スコットランド・ユニオン銀行の取締役に《グラスゴウ会計士保険数理士協会》の元会長 P. White が籍を置き (自1872年至1880年)⁴⁰⁾、他方、シティ・オヴ・グラスゴウ銀行の取締役に1855年以降、D. Cuthbertson が名を列ねていたが、彼は (幸いにして) 破綻を目にすることなく歿している⁴¹⁾。くわえてまた、少しくときを下れば、スコットランド・ユニオン銀行は1910年に C. L. Dalziel、クライズデイル銀行は1915年に J. M. Macleod (のちに《グラスゴウ会計士保険数理士協会》の会長に就任) をもって取締役に任じている⁴²⁾。なお、その他、ことによると J. Mackenzie および C. Gairdner の名も挙げられようが、この兩名については単に公共会計士出身の銀行家としてこれをみるべきであろう。

35) なお、Munro [1928] は「Haldane 氏は1901年に常任取締役に就任、5年後の歿時までこれを務めた」(p.294)としているが、Haldane が長逝したのは1907年 (Stewart [1977] p.88)。

36) Stewart [1977] p.88.

37) Munro [1928] pp.401, 402, 410, 411.

38) 友岡 [1995] p.213.

39) Malcolm [1945] pp.299, 301.

40) Rait [1930] p.377.

41) Stewart [1977] p.74.

42) Rait [1930] p.378.

Reid [1938] p.287.

スコットランド・ユニオン銀行の取締役を経てスコットランド銀行の総支配人の地位にまで昇った⁴³⁾ Mackenzie は既に専門の銀行家にして最早、公共会計士ではなかったし、また、Gairdner はスコットランド・ウエスタン銀行（1857年の恐慌時に破綻）の清算人を経てスコットランド・ユニオン銀行の総支配人代理に迎えられ、1865年に総支配人、1869年には取締役総支配人に就任しているが、1868年、いわば意図的な会費不納をもって《グラスゴウ会計士保険数理士協会》のメンバーの資格（すなわち「勅許会計士」の肩書き）を抛棄している⁴⁶⁾。

V

これも既述のように19世紀にあって公共会計士の専門化は破産関係の仕事がこれをもたらしていた反面、「破産という厭わしいものへの関与は会計士に世評の低さをもたらしていた」⁴⁷⁾。事実、シティ・オブ・グラスゴウ銀行が破綻をみた1878年の非常時はこれを稼ぎどきとした会計士たちに「腐肉に群がる鳥」という形容をもって与え、そうしたなか、この銀行のいわば屍体処理係を務めて多額の収入を得た Jamieson らはこれも鳥の同類と目されたかもしれない。しかしながら、Jamieson はその後、屍体処理係ではなくしていわば医師として、すなわち危機に瀕した企業の救済者として名を得ている。

Jamieson がアリゾナ・コッパー社の会長に迎えられたのは1883年11月のことであった。同社は前年8月、エディンバラにてスコティッシュ・アメリカン・モーギジ社の取締役らがこれを設立、直ちにスコットランドの投資家たちの人気を博し、ほどなくアリゾナ南東部の銅山および製煉所をもって買収していた。しかしながら、臆て陥ったのは重大な資金不足であった。手に入れた銅山はその大部分が未開の状態であったし、また、最も近い終端駅までの距離が70マイルという僻陬にあった（しかも、折悪しく銅の価格は下がりはじめていた）。会社の存続には多額の追加資金が必要であった。経営陣による株価操作の噂も流れるなか、株主たちは Jamieson に救済を求めた。彼が着任後、直ちに案出した打開策は新会社の設立であった。1883年12月、アリゾナ・トラスト・アンド・モーギジ社が設立され、その株式をもって調達した資金350,000ポンドがアリゾナ・コッパー社に融通された。窮境を脱したアリゾナ・コッパー社はこの借入金を1885年に皆済、役目を終えたアリゾナ・トラスト・アンド・モーギジ社は解散された。爾来、順調な発展をみたアリゾナ・

43) 友岡 [1995] pp.217-218 をみよ。

44) 友岡 [1995] p.214.

45) 玉置 [1990] pp.94-95, 98.

46) Stewart [1977] p.81.

47) 友岡 [2001, c] pp.77-78.

48) 友岡 [2001, c] p.81.

49) 友岡 [2001, c] p.82.

コッパー社は「あらゆるイギリスの海外投資のなかにあつて最大の成功例のひとつ⁵⁰⁾」と目されるまでに⁵¹⁾いたっている。

VI

苦境に立たされた企業の救済にかんしては〈George A. Touch & Co.〉の名も忘れることができない。

G. A. Touch (1906年5月からは Touche)⁵²⁾の投資信託業界との関係がはじまったのは1889年、最初の仕事はインダストリアル・アンド・ジェネラル信託の秘書役であった。スコットランドにおける R. Fleming (1873年にスコティッシュ・アメリカン投資信託を設立)⁵³⁾の成功に端を発した所謂投資信託ブームは恰も最高潮に達し、巨額の海外投資が投資信託をもっておこなわれていた。しかしながら、1890年、有力なマーチャント・バンカーであったベアリング商会在が支払いを停止、これによって惹起された所謂ベアリング恐慌は投資信託業界に大きな打撃を与え、幾つかの投資信託が潰滅に瀕するにいたつた。そうしたなか、これも大幅な減資を余儀なくされたインダストリアル・アンド・ジェネラル信託ではあつたが、しかし、支配人に昇格した Touch は見事にその再建をもって進め、1898年には取締役に就任、他方また、同じくこの恐慌によって窮境に陥つたトラスティーズ・イグゼクターズ・アンド・セキュリティーズ社の救済はこれも Touch (1901年に取締役会長に就任)⁵⁴⁾がその重責を担っていた。彼は1935年(歿年)現在、信託会社11社の取締役に籍を置き、うち9社(インダストリアル・アンド・ジェネラル信託を含む)の会長をもって務めていた。⁵⁵⁾

ところで、既述のように1898年6月、ロンドンにて設立された〈George A. Touch & Co.〉はこゝろまた、当時、既に企業の救済者として名を得ていた Touch が「この仕事を処理するために」⁵⁷⁾設けた会計士事務所であつた。事実、この事務所の収入は当初、Touch が取締役として受けた報酬がそのかなりの部分をもって占めていた。⁵⁸⁾恐らくは新参事務所ゆえの監査クライアントの少なさも手伝つていたとはいえ、いずれにしても、監査よりも救済であつた。

Touch に倣つたのは A. W. Tait であつた。Tait は Touch と同様、生地エディンバラの〈A. T.

50) Schmitz [1990] p.410.

51) Schmitz [1990] p.410.

52) 友岡 [2003, c] p.8.

53) Munn [1990] p.410 をみよ。

54) ただし、Richards [1981] は「12社」(p.4)としている。

55) Murphy [1960] pp.469-471.

56) 友岡 [2003, c] p.8.

57) Richards [1981] p.4 (圏点は友岡)。

58) Richards [1981] p.15.

59) 友岡 [2003, c] p.8 をみよ。

Niven & Co.) にて年季奉公人を務め⁶⁰⁾、その後、ロンドンに立身の間を求めて〈George A. Touch & Co.〉に入所。1902年1月、G. Taylor とともにパートナーに就任していた⁶¹⁾。なお、Taylor は1905年12月、「Touch の投資信託⁶²⁾」の秘書役の職に専念すべく退所しているが、他方、Tait は (Touch と同様、十指に余る会社の取締役を務めた⁶³⁾にもかわらず) 終世、この事務所のパートナーに名を列ねて⁶⁴⁾いた。この Tait が再建を果たした企業といえば、まずはフェランティ社 (電機メーカー) であった。同社の創業者 S. Z. de Ferranti は自身のオーナーシップに執着していた。事業の拡大はこれを進めつつも、所謂資本と経営との一致をもって墨守していた。こうした方針の無理は勢い債務の増加をもたらし、剩え既にして業績も悪化、臆て同社は支払い不能に瀕するにいた⁶⁵⁾っていた。事態を憂慮したパーズ銀行 (大口の債権者) が「勅許会計士を措いてフェランティ社の貸借対照表における混乱を解消しうる者はない⁶⁶⁾」と判断したのは1903年のことであった。再建を託された勅許会計士はこの銀行が昵懇にしていた A. Whittaker、それに Tait で⁶⁷⁾あった。彼らの「プロフェッショナル会計士としての関心事は (de Ferranti の) 個人的な支配力ではなくして (フェランティ社の) 支払い能力⁶⁸⁾であった」し、また、所謂個人主義をもって「災いの因⁶⁹⁾」と看做していた Tait にすれば、de Ferranti の支配はこれこそが問題であった。創業者の意嚮を排した彼らが再建をもって果たし、Tait が会長の任に就いたのは1905年のこと⁷⁰⁾であった。「de Ferranti 博士は決して商才のある技術者ではなかった……彼の考案した製品が漸くその収益力を発揮しはじめたのは1905年のこと⁷¹⁾であったが、これが取締役会に勅許会計士の参加を得た年であったことは偶然ではな⁷²⁾かった」。「フェランティ社の事例はこれをもって専門的な訓練を受けた実務家、とりわけ会計士が……メーカーの経営において重要性を増しつつあったことの如実の証とみることができ⁷³⁾る」。Tait (1876年生まれ) は「30歳台の半ばにしてシティに産業金融の大家と目⁷⁴⁾されていた」。

なお、Touch および Tait がいわば陽の当たる仕事に忙殺されるなか、1906年1月をもってパートナーに就任⁷⁴⁾した L. W. Hawkins は比較的地味な立場に置かれていた。「彼の時間はその多くが会

60) Davenport-Hines [1986] p.429.

61) Richards [1981] p.15.

62) Richards [1981] p.15.

63) Davenport-Hines [1986] pp.430-432.

64) Richards [1981] pp.15, 20.

65) Wilson [1988] pp.79-81.

66) Wilson [1988] p.81.

67) Wilson [1988] p.81.

68) Wilson [1988] p.82 (() 書きは友岡).

69) Wilson [1988] p.82.

70) Wilson [1988] p.83.

71) Wilson [1988] p.148.

72) Wilson [1988] p.83.

73) Davenport-Hines [1986] p.429.

74) Richards [1981] p.15.

計士事務所の日々の仕事に費やされていた⁷⁵⁾。しかしながら、この Hawkins とて知名の士であった。彼は原価計算論の権威として知られていた。著書 *Cost Accounts: An Explanation of Principles and a Guide to Practice* (1905年刊) は平明なテキストとして広く読まれ、しかも、原価計算と財務会計との統合について説くその先端性は「実務上も相当な価値を有していた」^{76) 77)}。

その後、Touche らが取締役として受けた報酬はこれを <George A. Touche & Co.> の収入とはしない、とされたにもかかわらず、監査が漸う最大の収入源となったのは1915年のことであつたし、また、その翌々年にパートナーの任に就いた Touche の息子 D. M. Touche は「父親に倣ってすべ⁷⁸⁾

75) Richards [1981] p.16.

76) Richards [1981] p.16.

77) 原価計算について。

蓋し、原価計算にかかわる仕事はこれもそのかみ(19世紀ないし20世紀初頭)においては特別の仕事であった。そのかみの会計プロフェッションにはこの手の仕事をもっていわば賤しい仕事と看做し、会計士とは無関係とする嫌いがあった(Parker [1986] p.42)(ちなみに、19世紀にあつて「原価記録はその大半が……複式簿記とは直接の関係をもたなかった」(Chatfield [1974] p.102))。会計プロフェッションが「原価計算に深く関与」(友岡 [2002, b] p.7) しはじめたのは1910年代後半、大戦期のことであつた。「原価計算の重要性は第1次世界大戦期にいたるまで一般に認められていなかった」(Parker [1986] p.42)。

ところで、そうした状況下、未だ19世紀にあつていわば先駆的に手掛けられたこの手の仕事に着眼し、これをもって経営コンサルティングの権興と看做す説も見受けられる。以下、その一例として Ferguson [2002] が紹介される。

この書は些か精緻さを欠く嫌いもあるとはいえ、少なくとも類書をみない(back cover)という点においては一読に値する。イギリスにおける経営コンサルティングの通史である。「イギリスにおける経営コンサルティングは1920年代にはじまったとするのが一般的な見解であろうし、コンサルティング会社の活動にかんしてはその通りであろう。しかしながら、経営コンサルティングのコンセプトおよび実践はこれを夙にみるることができる」(p.19)とするこの通史はその起点を19世紀の後半に置き、ふたりの会計士をもってイギリスにおける経営コンサルティングの先駆者の例とする。ひとり M. Whitmore、いまひとり E. Waterhouse である。この書にあつては「原価計算、より詳しくいえば、原価記録、原価調査、および原価管理」(p.23)に重きが置かれ、したがって、Whitmore の場合には1860年代という早くに「原価計算および管理会計の手法を用いて……体系的な原価記録、原価調査、および原価管理」(p.24)にかかわるコンサルティングを手掛けていたことをもって先駆者とされる。また、Waterhouse の場合には彼が1870年代に手掛けた工場労働者の報酬にかかわる仕事(友岡 [2000] p.5をみよ)が引き合いに出されるが、これについても、この種の仕事には「原価計算の手法が不可欠」(p.25)とされる。なお、「Whitmore は会計の素養をもつ専門のコンサルタントであつた」(p.24(圏点は友岡))とされ、これが Whitmore と (Waterhouse をもって「代表例」(p.255)とする)「ほかの会計士たちとの大きな異同」(p.24)とされる。すなわち、ほかの「会計士たちが提供していた附加的なサービスのなかにもコンサルティングと看做しうるものがあつたとはいえ、それらは飽くまでも臨時的なものにしか過ぎなかつた」(p.24(圏点は友岡))。しかしながら、ともあれ「そのかみにおける Whitmore およびほかの会計士たちの仕事がコンサルティングの誕生において重要な意味をもつものであつたことには疑いの余地がない」(p.25)とされ、また、経営コンサルティングの出自が会計プロフェッションにあつたことは「偶然ではない」(p.25)とされる。会計士たちは通常の仕事を通じて既に企業の事情に通曉していたし、他方、「企業の所有者および経営者は疾うに会計士たちを外部エイジェントとして認めていた」(p.25)。しかも、管ての「企業における一般の風潮は、経営は……教えることができるものではない、とするものであつた」(p.255)ため、外部者の助言は減多に受用されることがなく、「蓋し、これが初期の経営コンサルタントが会計士であつたことの原因である」(p.255)。

78) Richards [1981] p.16.

ての時間を投資関係の仕事に費やし……監査や事務所の経営には関与しなかつた⁷⁹⁾」。

VII

尤もこのような有様は決して〈George A. Touche & Co.〉においてのみのことではなかつた。例えば〈Thomson McLintock & Co.〉の所史⁸⁰⁾によれば、「当時の会計士たちは今日におけるマーチャント・バンクの役割と略同様のそれを務めていた。すなわち、彼らは合併について助言を与え、その手筈を整え、また、『特別の情況』にある会社『のために働いていた』⁸¹⁾」。

〈Thomson McLintock & Co.〉がロンドン・オフィスの開設を余儀なくされたのは1914年のことであつたが、これは同年1月、T. McLintockがノーザン・エクイタブル保険の清算人に任命されたことによつていた。この保険会社は登記こそスコットランドにてなされていたものの、その事業は大方がイングランドにておこなわれ、破綻時には本社をロンドンに置いていたからであつた。⁸²⁾ロンドン・オフィスの運営を委されたのは McLintock の息子 W. McLintock であつた。彼は既述⁸³⁾のように企業の再建および企業統合等にかんする助言者として名を馳せた会計士であつた。ノーザン・エクイタブル保険の清算が終了をみたのは1916年のことであつたが、⁸⁴⁾漸くこの清算から解放される見通しのついた彼は前後して火薬産業の合理化に着手、持ち株会社イクスプロシヴス・トレイズ社の設立(1918年)に結実したその成功は〈Thomson McLintock & Co.〉にこの手の仕事における高い呼び声をもつて与え、⁸⁵⁾そうした情況下、1920年代のロンドン・オフィスは「この手の仕事に依存していた」⁸⁶⁾。

しかしながら、既にして明らかとなつたのは「『特別の仕事』は不安定に過ぎる」⁸⁷⁾ということであつた。このオフィスが「監査業務という『現実的な活計の途』」⁸⁸⁾に力を入れはじめたのは1920年代末業のことであつた。⁸⁹⁾

79) Richards [1981] p.19.

80) Winsbury [1977].

81) p.32.

82) Winsbury [1977] pp.28-29.

83) Winsbury [1977] pp.13, 21.

84) 友岡 [2000] p.8.

85) Winsbury [1977] p.30.

86) 友岡 [2000] p.8.

87) Winsbury [1977] p.32.

88) Winsbury [1977] p.32.

89) Winsbury [1977] p.32.

90) Winsbury [1977] p.32.

文 献

- Chatfield, M. [1974], *A History of Accounting Thought*.
- Davenport-Hines, R. P. T. [1986], Andrew Wilson Tait (1876-1930): Accountant, Financier, and Industrialist, in Jeremy, D. J. (ed.), *Dictionary of Business Biography: A Biographical Dictionary of Business Leaders Active in Britain in the Period 1860-1980*, Vol.5.
- Ferguson, M. [2002], *The Rise of Management Consulting in Britain*.
- Gordon, D. I. [1968], *The Eastern Counties*.
- Jones, E. [1981], *Accountancy and the British Economy 1840-1980: The Evolution of Ernst & Whinney*.
- Jones, E. [1995], *True and Fair: A History of Price Waterhouse*.
- Kettle, R. [1958], *Deloitte & Co. 1845-1956*.
- Lambert, R. S. [1934], *The Railway King 1800-1871: A Study of George Hudson and the Business Morals of His Time*.
- Malcolm, C. A. [1945], *The Bank of Scotland 1695-1945*.
- Munn, C. W. [1990], Robert Fleming, in Slaven, A. and Checkland, S. (eds.), *Dictionary of Scottish Business Biography 1860-1960*, Vol.2.
- Munro, N. [1928], *The History of the Royal Bank of Scotland 1727-1927*.
- Murphy, M. E. [1960], Sir George Touche, Bart., C. A. 1861-1935: A Memoir, *Business History Review*, Vol.34. No.4.
- Parker, R. H. [1986], *The Development of the Accountancy Profession in Britain to the Early Twentieth Century*.
- Rait, R. S. [1930], *The History of the Union Bank of Scotland*.
- Reid, J. M. [1938], *The History of the Clydesdale Bank 1838-1938*.
- Richards, A. B. [1981], *Touche Ross & Co. 1899-1981: The Origins and Growth of the United Kingdom Firm*.
- Robb, G. [1992], *White-Collar Crime in Modern England: Financial Fraud and Business Morality, 1845-1929*.
- Schmitz, C. [1990], George Auldjo Jamieson, in Slaven, A. and Checkland, S. (eds.), *Dictionary of Scottish Business Biography 1860-1960*, Vol.2.
- Stewart, J. C. [1977], *Pioneers of a Profession: Chartered Accountants to 1879*.
- 玉置紀夫 [1990], 「Charles Gairdner, 1824-1899」『三田学会雑誌』第82巻特別号-II。
- 友岡賛 [1995], 『近代会計制度の成立』。
- 友岡賛 [2000], 「公共会計士の経営コンサルティング業務——会計プロフェッションの発展——」『三田商学研究』第43巻第5号。
- 友岡賛 [2001, a], 「会計士団体の濫立——会計プロフェッションの発展——」『三田商学研究』第44巻第1号。
- 友岡賛 [2001, b], 「会計士の登録制度を繞る論議——会計プロフェッションの発展——」『三田商学研究』第44巻第2号。
- 友岡賛 [2001, c], 「公共会計士の破産関係業務——会計プロフェッションの発展——」『三田商学研究』第44巻第3号。
- 友岡賛 [2001, d], 「巨大会計士事務所の生成——会計プロフェッションの発展——」『三田商学研究』第44巻第4号。

- 友岡賛 [2002, e], 「公共会計士の税務業務——会計プロフェッションの発展——」『三田商学研究』第44巻第5号。
- 友岡賛 [2002, a], 「公共会計士の監査業務——会計プロフェッションの発展——」『三田商学研究』第44巻第6号。
- 友岡賛 [2002, b], 「会計士と会計規制と——会計プロフェッションの発展——」『三田商学研究』第45巻第1号。
- 友岡賛 [2002, c], 「有資格会計士の資格要件——会計プロフェッションの発展——」『三田商学研究』第45巻第2号。
- 友岡賛 [2002, d], 「勅許会計士志望者の年季奉公——会計プロフェッションの発展——」『三田商学研究』第45巻第3号。
- 友岡賛 [2002, e], 「監査業務の擡頭——会計プロフェッションの発展——」『三田商学研究』第45巻第4号。
- 友岡賛 [2003, a], 「公共会計士の収入——会計プロフェッションの発展——」『三田商学研究』第45巻第6号。
- 友岡賛 [2003, b], 「税務業務の擡頭——会計プロフェッションの発展——」『三田商学研究』第46巻第1号。
- 友岡賛 [2003, c], 「国際会計士事務所の来歴——会計プロフェッションの発展——」『三田商学研究』第46巻第2号。
- Walker, S. P. [1993]. *Anatomy of a Scottish CA Practice: Lindsay, Jamieson & Haldane 1818-1918, Accounting, Business and Financial History*, Vol.3, No.2.
- Wilson, J. F. [1988], *Ferranti and the British Electrical Industry, 1864-1930*.
- Winsbury, R. [1977], *Thomson McLintock & Co.: The First Hundred Years*.
- 湯沢威 [1988], 『イギリス鉄道経営史』。

2002年11月11日成稿