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

Title	会計士会計学の生成
Sub Title	Accountants and accounting thought
Author	友岡, 賛(Tomooka, Susumu)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2014
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.57, No.5 (2014. 12) ,p.1- 12
JaLC DOI	
Abstract	近代会計が成立をみた19世紀末葉のイギリスにおける近代会計学生成の状況をその担い手と目される会計プロフェッションの先駆者たちの来歴とともに辿る。
Notes	論文
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20141200-0001

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

三田商学研究
第57巻第5号
2014年12月

2014年11月25日掲載承認

会計士会計学の生成

友　岡　　賛

＜要　　約＞
近代会計が成立をみた19世紀末葉のイギリスにおける近代会計学生成の状況をその担い手と目される会計プロフェッションの先駆者たちの来歴とともに辿る。

＜キーワード＞
会計学，会計学教授，会計士会計学，株主監査人，監査論，ディクシー，バーミンガム大学，ピクスリー，メイ，モンゴメリー，ライル

ときに「近代会計制度の祖国」と呼ばれるイギリスを「近代会計学の祖国」と呼ぶこともできるかどうかについては意見が分かれるだろう。例えば後出の茂木虎雄の説にいわれるように，資産評価論などといった類いの会計学はドイツに生まれ，イギリスには生まれなかった。

ただし，いずれにしても，イギリスにはいまだ19世紀のうちに体系的な会計書を何冊もみることができる。まずはF. W. ピクスリー（1853～1933年）の書があり，これにL. R. ディクシー（1864～1932年）の書が続き，あるいはまた，G. ライル（1862ないし1863～1940年）の書もこの19世紀に上梓されている。実務を体系的にまとめあげたこれらの書は少なくとも「イギリス会計学の先駆」として捉えることができ，「会計プロフェッションの祖国」イギリスの会計学史はほとんど専ら実務のなかにある。ピクスリーやディクシーの書は監査実務の書だったし，ライルの *Accounting in Theory and Practice* もまた，まずは会計プロフェッション等のための実務書だった。

如上の状況に鑑み，会計プロフェッションの祖国イギリスの会計学はいわば「会計士会計学」として生まれ，また，とりわけ監査論をもって嚆矢としたともされているが，そうした理解を受け容れるならば，ピクスリーをもって「イギリス会計学の祖」と捉えることもできる。1881年にロンドンで上梓されたピクスリーの *Auditors* はこれが「会計士会計学の嚆矢」とされるからである。

会計学の生成

会計史の先駆的泰斗，茂木は，簿記技術論（クンストレーレ）から会計学への発展過程について，次のように述べている。

「クンストレーレとしての簿記技術論に対して，会計学が問題となった時点はどこか。会計学は貸借対照表評価論として，株式会社形態をとる産業資本のなかである。この成立時点は産業資本主義段階というよりも巨大株式会社の機能する独占資本主義の形成過程であった。……貸借対照表論はドイツにおいて評価論を中心に形成された。しかし，貸借対照表は企業の財産一覧表として期間損益計算と同次元に存在する。この形成時点は十七世紀初頭のオランダであった。会計学は評価論としてドイツに成立するが，なぜイギリスにおいて形成されなかったか[1)]」。

また，成田修身は近代会計学の成立を論じ，イギリス，アメリカ，ドイツにおけるそれを云々しているが，その際，まずはイギリスを取り上げて次のように述べている。

「会計学はまずイギリスで生成，発展したものである。会計学，すなわち Accounting または Accountancy と呼ばれる学問は，業務の分野から会計監査論として生成したが，その内容は企業会計に関する理論にほかならない。イギリス会計学の建設に最初の礎石を築いたものとして，フランシス・ウィリアム・ピックスレー（F. W. Pixley，1853–1933）とローレンス・ロバート・デイクシー（L. R. Dicksee，1864–1932）とをあげなければならないだろう。彼らはいずれも会計士学としての会計学の先駆的代表者といわれる人々で[2)]」，彼らの *Auditors* と *Auditing* は「いずれもその書名の示すとおり，会計監査に関するものだが，近代会計学生誕の曙光として現われ，その礎石と目されている[3)]」。

会計学とは何か。

冒頭では「資産評価論などといった類いの会計学はドイツに生まれ」としたが，実は茂木は「会計学は評価論としてドイツに成立」としており，これは「評価論として成立」であって「評価論としての会計学はドイツに成立」ではない。他方，成田は「会計士学としての会計学」とはしているものの，そもそも「会計学はまずイギリスで生成，発展」と断定している。

しかし，やはり会計学とは何か。

＜引用について＞

原文における太文字表記や圏点やルビの類いはこれを省略した。したがって，引用文における圏点やルビの類いはすべて筆者（友岡）による。

1）　茂木虎雄『近代会計成立史論』1969年，336頁。
2）　成田修身『現代会計学の科学的構築――歴史・理論・政策』1990年，21頁。
3）　同上，22頁。

日本語には会計という行為を意味する「会計」があり，また，この行為を対象とする学問を意味する「会計学」があるが，例えば英語にはそうした区別がさほどない。例えばA. C. リトルトンの *Accounting Evolution to 1900* は「'Accountancy' は会計の知的分野を意味し，'Accounting' は，この知的分野における秩序的活動を意味する[4]」とし，その訳書は「accounting」に「会計」，「accountancy」に「会計学」の訳を当てている[5]が，例えば「経済学」には専ら「economics」が用いられ，「経済」には「economy」が多く用いられるという「economics」と「economy」ほどの使い分けはなく，「accounting」と「accountancy」はそのいずれもが「会計」にも「会計学」にも用いられる。E. L. コーラーの *A Dictionary for Accountants* も「accountancy」について「会計の理論および実務；すなわち会計の責任，基準，慣習，および一般的活動[6]」とし，また，「accounting と accountancy はしばしば同義語として用いられる；後者は，文献ではあまり使われていないが，理論と実務の全体を指すことがある：accounting は通常すべてを包括した用語である[7]」としている。

用語のことはさておくとしても，会計学の生成はこれをどこに求めるべきか。

会計士会計学とアメリカの会計プロフェッション

会計士会計学といえば，まずは青柳文司の名が想起される。青柳の『会計士会計学』は次のように述べている。

> 「会計士会計学とは，公会計士の立場で考えた会計学である。それは英米における公会計（public accounting）に機縁する言葉であり，私会計（private accounting）に対する。後者はおもに経営者の立場で会計を考え，経営者会計学におもむく[8]」。
>
> 「財務会計と管理会計は，この二つの会計とかならずしも一致しないが，概して，公会計は財務会計，私会計は管理会計を主眼に考える[9]」。
>
> 「会計士会計学と題した筆者の意図は，これを経営者会計学と対比させるばかりでなく，学者会計学とも対比させたかったからである。……ねがいは会計士が学者の説に盲従しない自立の学問のみちをきりひらいていただきたいのである。……「先進国では実践が理論を指導し，後進国では理論が実践を指導する。」といわれる。わが国の会計学も先進国となるためには，理論を指導する実践の衝にあたる会計士が自主性ある学問的態度をはぐくむことこそ先決である[10]」。
>
> 「当時の会計士の大半は，まだまだ管理会計にさしたる関心をもたなかった。……一方，

4）リトルトン／片野一郎（訳），清水宗一（助訳）『会計発達史（増補版）』1978年，255頁。
5）同上，255頁。
6）コーラー／染谷恭次郎（訳）『会計学辞典』1973年，7頁。
7）同上，9頁。
8）青柳文司『会計士会計学――ジョージ・オー・メイの足跡（改訂増補版）』1969年，「はしがき」3頁。
9）同上，「はしがき」3頁。
10）同上，「はしがき」3～4頁。

学者グループはいちはやく会計の管理面に眼をむけていた。財務会計を説く場合でも，あわせて管理会計に少なからず気をくばっていた。……会計士会計学と学者会計学の相違は，このように財務会計と管理会計のどちらか一方にあたえる比重のちがいにあるとみることもできる。概して，学者会計学は管理会計を糾合した理論であるか，あるいは管理会計にかなりの配慮をもった理論であるか，それとも管理会計に一途に徹した理論である。それに対して，会計士会計学はもっぱら財務会計のみを対象とし，これと管理会計との関連はあまり考えようとしない[11]」。

「理論の内容をみても，学者会計学は管理会計の見方を反映して，いっそう理論は合理的にできている。その合理性がとかく財務会計のもつ社会的制約や不合理な面をおおいかくすきらいさえある。そこへいくと会計士会計学は財務会計をそのものずばりにみつめるので，一つの対象を言葉の真の意味での理論的見方に徹しきれる。反面，この分野の不合理な社会性にわざわいされて，いわゆる理論性のない学問の成果となりがちである。悪くすれば，便宜主義的見解の羅列におわってしまう[12]」。

この青柳の『会計士会計学』はメイ研究の書であり，青柳が心酔する G. O. メイ（1875～1961年）は『経験の蒸溜』というサブタイトルをもって知られる *Financial Accounting* の著者としても知名の会計士で，後出の R. H. モンゴメリー（1872～1953年）と並び称されるアメリカの会計プロフェッションの代表的先駆者であり[13]，「一九〇〇年代初頭，会計士という職業は，アーサー・アンダーセン，ジョージ・メイ，ロバート・モントゴメリーといった人々の存在によって隆盛を迎えた[14]」とされる。

そして，このアメリカの会計プロフェッションはその淵源をイギリスのそれに求めることができるが，この関係を扱った V. K. ジンマーマンの *British Backgrounds of American Accountancy* は次のように述べている。

「1870年から1900年までの30年間にイギリスの会計士によってもたらされた会計実務の進歩は，必然的にその時代のイギリスの会計文献の発達を必須のものにした。結局のところ，ある特定の時代に存在していた職業を評価する最良の手段を提供するのは，その時代の職業人によって著わされた文献である。……イギリスの会計職は，発展途上にあるその職業が有する一面をそれぞれの視点から発展させ，かつ新たに登場してきた原価計算や監査といった問題，さらに株式会社形態の企業の要求に，イギリスの職業会計人自身が対応できるようにさせてくれる会計文献の著者を，非常に多く必要としていた[15]」。

「会計職によって書かれた文献の多くの寿命は，まったく束の間だったことが認識されな

11） 同上，50～51頁。
12） 同上，51頁。
13） メイについては例えば，マイク・ブルースター／友岡賛（監訳），山内あゆ子（訳）『会計破綻』2004年，72～140頁，を参照。
14） 同上，88頁。

ければならない。……しかし，この時代の会計文献のいくつかは，こんにちまで受け継がれている。もし，出版部数と広い普及が，会計学教科書の文字どおりの真の価値を判断するための適当な規準だとしたら，1870年から1900年までの時代に著わされた次の２つの書物が，かなり高い評価を得るであろう[16]」。

「ピクスレーとディクシーという名前は，イギリスの会計学と監査論に精通している人にはよく知られている。ディクシーの『監査論』がひきつづき会計職から支持されたことは，1951年には，この著作の第17版が出版されたという事実，しかもそれは故ロバート H. モンゴメリー（R. H. Montgomery）によって編纂された数回に及ぶアメリカ版を含んでいるという事実がよく物語っている。ピクスレーの著作も，初版の出版から30年もたたないのに，1910年には，第10版が出版されるといった同様の成功をおさめた。両文献は，監査の領域における会計の諸問題の全範囲をまんべんなく取り扱っている一方で，監査人の適当な行動に関する指針として，会社法規定や裁判の判決内容にかなり依存している[17]」。

ここにも言及されているように，英米の懸け橋となったのはモンゴメリー，彼が編纂したのはディクシーの *Auditing* はそのアメリカ版（1905年）だった。

「〈セラーズ，ディクシー＆カンパニー〉」という事務所名とともに「バーミンガム大学会計学教授」という肩書きをもって著者ディクシーが示されるこのアメリカ版において，編者モンゴメリーによる「序」は次のように述べている。

「厳格で不変の規則をもってうまくゆくことは期待しえないし，また，監査における個人的な要素が予め用意された指示に取って代わられることは望ましくないが，しかし，或るプロフェッショナル監査人の経験が他の人々にとって大きな価値を有するということは認めなければならない。したがって，先導的なイングランドとアメリカの会計士たちの提案によって補足されたディクシー氏の経験の成果を可能な限り簡潔に述べることが本書の目的であり，また，本書の少なくとも一部はアメリカのすべての実務家と学生にとって価値を有するだろう[18]」。

「ここに収められた事柄の多くは，何年にもわたってイギリスとアメリカの双方において監査に関する標準的な文献に位置付けられてきたディクシー氏のイングランド版と同一である。したがって，主な改変はイギリスとアメリカの間の会計用語，法，および習慣における多くの相違に起因している[19]」。

15）V. K. ジンマーマン／小澤康人，佐々木重人（訳）『近代アメリカ会計発達史――イギリス会計の影響力を中心に』1993年，96～97頁。

16）同上，98頁。

17）同上，98頁。

18）Lawrence R. Dicksee／Robert H. Montgomery（ed.）, *Auditing: A Practical Manual for Auditors*, Authorized American Edition, 1905, p. 7.

19）*Ibid.*, p. 7.

また，ディクシー自身は次のように述べている。

「このアメリカ版の刊行によって，私の本が過去13年間にわたって既にこの国で博してきた人気がさらに高まるものと確信する[20]」。

ただし，やがてモンゴメリーは自身の *Auditing* を著すこととなり，その経緯は同書の第11版（1990年）に次のように述べられている。

「Montgomery 氏は，多作の著述家であり，かつ会計士業界のリーダーであった。同氏は，現在のアメリカ公認会計士協会の母体となった組織の設立に尽力し，その会長を務めた。また，同氏は，若い頃に，コロンビア大学，ニューヨーク大学およびペンシルベニア大学で教鞭を執った。同氏は，監査の実務書の必要性を痛感し，1905年，さらに1909年に，英国人の著作であるディクシーの監査（*Auditing*）のアメリカ版を出版した。しかしながら，同氏は，米国実務のディクシーの監査からの完全な離脱を認識し，1912年にアメリカの最初の監査書，監査：理論および実務（*Auditing: Theory and Practice*）を著した。それ以後，1916年から1985年までに，９つの版が出版された。第７版では，共著者として Alvin R. Jennings 氏と Norman J. Lenhart 氏が同氏に加わり，本書は，モントゴメリーの監査論（*Montgomery's Auditing*）と改題された[21][22]」。

また，自身の *Auditing* はその初版の「序」において，モンゴメリー自身は次のように述べている。

「ディクシー氏の監査に関する著作は多年にわたってアメリカの事務所における権威であった。私は1905年に彼の著書のアメリカ版を出版し，その際にはイギリスにおける実務にのみ関係する法規定およびその他の事柄は省略し，アメリカにおける実務にも適用しうる部分は書き直すか，あるいは手を加えずにおいた。同書は成功を収め，1909年には第２版の刊行をみるにいたった[23]」。

「しかしながら，ここ数年間，私はディクシー氏の示した原則や手続きからの完全な離脱をこのプロフェッションにおいて認識するようになった[24]」。

20）*Ibid.*, p. 5.

21）中央監査法人（訳）『モントゴメリーの監査論』1993年，「はしがき」３頁。

22）ディクシーの *Auditing*，ディクシーの *Auditing* のアメリカ版，およびモンゴメリーの *Auditing* の比較を行ったものに，三浦正俊「モンゴメリー監査論確立に対するディクシー監査論の影響――ディクシー著「監査論」英・米版の比較検討を中心として」『長崎総合科学大学紀要』第21巻第２号，1980年，がある。

23）Robert H. Montgomery, *Auditing: Theory and Practice*, 1912, p. v.

24）*Ibid.*, p. v.

ピクスリー

M. チャットフィールドは次のように述べている。

> 「ディクシー，ピクスリー，クーパー，およびロウズ・ディキンソンといった人々は，現存する人々の大半と比べても，より大きな影響を近代会計思想（modern accounting thought）に与えている。彼らは会計実務が体系化を必要とした時期に登場し，そして彼らは将来の会計士たちのために基準を設けるという滅多にない機会を手にした。今日の会計研究者とは違い，彼らのなかに学界人はほとんどいない。大半は実務に従事している会計士で，大抵は事務所のパートナーの地位にあり，彼らが日々の業務において直面する問題を直接に取り上げている[25]」。

嚆矢はピクスリーだった。

「今日ではイギリス初の監査のテキストの著者として最もよく知られている[26]」ピクスリーは，しかし，「彼の著作を通じての影響はディクシーのそれほどは大きくなかった[27]」ともされているが，当時，「簿記に関しては多くのテキストがあったが，監査についてはまったくなく，したがって，1881年に弱冠29歳にしてこの分野に関する最初のテキストを書いた彼は不朽の名声を博することとなった[28]」。監査が会計士業の一翼を担い始めたのは1860年代末葉ないし1870年代のことであり[29]，したがって，*Auditors* が刊行された当時，「監査はプロフェッショナル会計士の仕事の最重要分野とはみなされていなかった。……しかしながら，ピクスリーにとって監査は勅許会計士の仕事の中核だった[30]」。

1883年にピクスリーが勅許会計士志望者に対して行った講演[31]は監査人の仕事をもって会計プロフェッションの要としていた。この講演によれば，当時の会計士たちは監査人の仕事に加えて仲裁人，収益管理人，清算人，および破産管財人の仕事を手掛けていた。仲裁人等の仕事はいわば派生的な仕事だった。会計士たちが仲裁人等に選任される唯一の理由は彼らが計算書類に通暁していることだった。計算書類に関する詳細な知識は監査人の仕事がこれをもたらしていた[32]。何はさておき監査だった。

「一八八〇年代以降，発展をみた専門的な文献のなかには学生のためのテキスト，実務家のための便覧，および会計士がおこなったことないしおこないたいことの正当性をクライアントに示

25） Michael Chatfield（ed.）, *The English View of Accountant's Duties and Responsibilities: 1881–1902*, c1976, p. v.
26） J. Kitchen and R. H. Parker, *Accounting Thought and Education: Six English Pioneers*, 1980, p. 23.
27） *Ibid.*, p. 23.
28） *Ibid.*, p. 27.
29） 友岡賛『会計プロフェッションの発展』2005年，39～40頁。
30） Kitchen and Parker, *Accounting Thought and Education*, p. 28.
31） Francis W. Pixley, *The Profession of a Chartered Accountant: And Other Lectures, Delivered to the Institute of Chartered Accountants in England and Wales, the Institute of Secretaries, & c., & c.*, 1897, pp. 42–65.
32） *Ibid.*, p. 42.

すためのものがあった[33]」が，「ピクスリィは自身の書を「議会のくさぐさの法の下にて登記されている公開会社の計算書類を定期的に監査する人々の必要」を満たし，「参考書として有用な」ものとしている[34]」。

ピクスリーの監査論には注目すべき点も少なくないが，その一つは株主監査人に否定的な態度を執っているという点である。「彼は，監査人に株主であることを求めるのは誤っている，と確信していたが，それは一つには株主監査人はその大半が能力を欠く素人だろうから，いま一つには彼らには利己的な動機によって職務を果たせなくなる虞があるからだった[35]」。監査人の株式所有の要否および是非をめぐる議論は19世紀にあって繁くなされたが，そこで株式所有を非とする根拠は能力の欠如であって，他方，利己的な動機は株式所有を要とする根拠だった[36]。

「法廷弁護士の資格を持つ数少ない勅許会計士の一人だった[37]」「彼は勅許会計士のクライアントを実際上，法廷弁護士のクライアントと同様のものとみなして[38]」おり，また，「彼の著作はそのかなりの部分が会社法およびその他の関連法規の引用ないし言い換えからなっていた[39]」が，他方，「法律に異を唱えることを躊躇わなかった[40]」ピクスリーは或る講演において，1862年会社法に第１附則Ａ表として示された模範通常定款について，次のように述べている。

> 「そこには監査人の選任に関する条項も含まれており，そのなかには，監査人は当該会社の社員であってもよい，とする極めて異常な規定もあります。けだし，監査人は完全な不偏性を有しているべきであって，決して利益や宣言される配当の額に左右されるべきではなく，したがって，会社の株式を１株でも所有している場合には，それが誰であっても，監査人に任命される資格はない，ということには疑いの余地がありません[41]」。

法の問題については，前出のジンマーマンも，ピクスリーの *Auditors* とディクシーの *Auditing* に関して「会社法規定や裁判の判決内容にかなり依存している」としていたが，「見方によっては，アメリカはイギリス本家にましてコンモン・ローの国であるといえる。少なくとも会社と計算の規定に関するかぎり，イギリス会社法は大陸法の影響をうけて法典主義に立っている。会計規定も会社法の付則において，かなり詳細な規定がみられる[42]」とも，あるいは「イギリス会社法の会計規定にしても，たとえばドイツ株式法のそれと比較すれば，はるかに体系性と細則に欠けている。いぜんコンモン・ローの国として，その運用と実施は実務界の慣行と経験に大きな信頼

33）R. H. パーカー／友岡賛，小林麻衣子（訳）『会計士の歴史』2006年，92頁。
34）同上，94頁。
35）Kitchen and Parker, *Accounting Thought and Education*, p. 28.
36）例えば，友岡賛『会計学原理』2012年，213～214頁，をみよ。
37）*The Accountant*, Vol. 88, No. 3048, 1933, p. 595.
38）Kitchen and Parker, *Accounting Thought and Education*, p. 28.
39）*Ibid.*, p. 28.
40）*Ibid.*, p. 28.
41）Pixley, *The Profession of a Chartered Accountant*, p. 23.
42）青柳『会計士会計学』280～281頁。

を寄せている[43]」ともされ，また，例えば「会計を法の拡張部分として扱うプライス・ウォーターハウスにおけるイギリスの伝統が染み付いたメイは，財務報告は，専断的なルールに盲目的にしたがうことによってではなく，原則とプロフェッショナルの判断によって律されるべき，と考えていた[44]。」ともされる。

「イギリス会計学の礎石をなしたといわれる[45]」「彼の本領は会計士の仕事の実践的な詳細，とりわけ法規定の適用にかかわるものについて述べる際に発揮される。彼の著作の多くには常識，細部におよぶ綿密な配慮，および実践的な財務の知識が示されており，これらは会計プロフェッションの発展に大いに貢献するものだった[46]」とされるピクスリーは，しかし，他方，「ディクシーやド・ポーラにあったような独創性が彼にはなかったことは明らかである。彼の場合，かなり無批判に，適切な説明を加えることもなく，実践を記述することに甘んじていることが余りにも多い[47]」ともされる。

ただし，1908年に刊行された *Accountancy* の「序」はその冒頭において，彼は次のように述べている。

「著者の知る限り，本書は会計を科学的な根拠をもって扱おうとする最初の試みである[48][49]」。

また，同書は「会計（*Accountancy*）は……あらゆる種類の貨幣的取引の記録を扱う科学として捉えることができ，次の３領域に分けることができる[50]」として会計の体系化を図っている。

・構築
・記録
・分析ないし批判

「構築」には帳簿システムの構築，既存の帳簿システムの再編，および財務諸表の作成，「記録」には簿記，「分析ないし批判」には監査がそれぞれ該当する[51]。

1878年に会計士協会（The Institute of Accountants）の準会員となったピクスリーはまずは G. チャンドラーとパートナーシップを結成しているが，チャンドラーの歿後，1891年には他の事務

43）同上，281頁。
44）トーマス A. キング／友岡賛（訳）『歴史に学ぶ会計の「なぜ？」――アメリカ会計史入門』2015年，124頁。
45）成田修身『減価償却の史的展開』1985年，95頁。
46）Kitchen and Parker, *Accounting Thought and Education*, p. 29.
47）*Ibid*., p. 35.
48）Francis W. Pixley, *Accountancy: Constructive and Recording Accountancy*, 1908, p. v.
49）これより先に刊行されたライルの書いわく，「会計は進歩的な科学であって，近年，長足の進歩を遂げている」（George Lisle, *Accounting in Theory and Practice: A Text-Book for the Use of Accountants, Solicitors, Book-Keepers, Investors, and Business Men*, 1900, p. v）。
50）Pixley, *Accountancy*, p. 4.
51）*Ibid*., p. 5.

所と〈ジャクソン，ピクスリー，ブラウニング，ハセー＆カンパニー〉を結成，この事務所はのちに〈ジャクソン，ピクスリー＆カンパニー〉として知られるにいたっている。また，1880年に会計士協会をはじめとする５団体の合併によってイングランド＆ウェールズ勅許会計士協会（The Institute of Chartered Accountants in England and Wales）が誕生をみた際にはその設立メンバーに名を列ね，同協会においては1888年に評議員に選任され，1903年からは第15代の会長を務めたピクスリーは，ディクシーとは異なり，その生涯を専ら実務家として過ごしている。[52)]

ディクシー

「23日に開催されたバーミンガム大学の評議員会においてロンドンの勅許会計士ローレンス R. ディクシー氏がこの国初の会計学教授に任ぜられた[53)]」と *The Accountant* が報じたのは1902年のことだった。

イギリスにおいて初の会計学教授職を設けたのは同年10月１日に発足のバーミンガム大学は商学部，ちなみに，これはイギリス初の商学部だった。３年間の課程を修めた者に商学士の学位を授与するこの新学部のカリキュラムは語学および歴史，会計学（Accounting），応用科学およびビジネスの方法，ならびに商業学の４分野をもって構成され，このうち，会計学分野については「プロフェッショナル会計士志望者向けの教育……というよりは寧ろ一般のビジネスマンに対する計算書類の用法および解釈法の教授が意図されていることを示すべく，「Accountancy」ではなくして，「Accounting」が採用されて[54)]」いた。[55)]

ディクシーは勅許会計士事務所〈G. M. リード，サン＆カンパニー〉における年季奉公を経て1886年にイングランド＆ウェールズ勅許会計士協会に入会，直ちにロンドンにて独立開業するも業績はいま一つ振るわず，1889年にカーディフにて P. プライスと〈プライス＆ディクシーを設立，プライスの歿後，ロンドンへ戻り，1894年に A. J. セラーズと〈セラーズ，ディクシー＆カンパニー〉を設立している。1891年に執筆活動を開始した彼は，爾来，多年にわたって *The Accountant* 等に寄稿，例えば「２年前に起筆され，当時は主としてイングランド＆ウェールズ勅許会計士協会の最終試験の受験者……に助力する目的をもって着手された[56)]」が，その後の大学等の動向を顧慮した結果，「読者がイングランド＆ウェールズ勅許会計士協会の最終試験，会計士監査人協会の最終試験，バーミンガム大学の商学士，およびロンドン大学の科学士（経済学）などにおいて求められている水準に達するのを可能ならしめる[57)]」べくまとめられた1903年刊の *Advanced Accounting* ほか，許多ある著書はそのいずれについても「「Dicksee」を引くことはそ

52） *The Accountant*, Vol. 88, No. 3048, 1933, p. 595.
Kitchen and Parker, *Accounting Thought and Education*, p. 25.
53） *The Accountant*, Vol. 28, No. 1443, 1902, p. 758.
54） *The Accountant*, Vol. 28, No. 1436, 1902, pp. 605–606.
55） 友岡『会計プロフェッションの発展』253～254頁。
56） Lawrence R. Dicksee, *Advanced Accounting*, 1903, p. vii.
57） *Ibid.*, p. 1.

の問題の権威を引くこと[58]」とされ，また，とりわけ1892年に刊行された処女作 *Auditing* は，既述のように，ピクスリーの手になるこの分野のテキストの嚆矢 *Auditors* と並び広く読まれて版を重ね，教授に着任した1902年10月には第５版が刊行され，長逝時（1932年）には第14版（1928年）にまで及んでいた[59]。

「試験制度が発展をみ，勢い会計士志望者用のテキストにたいする需要が増加した。ディクシーの『監査論』の初版の序文は二種類の読者層を想定し，この書が「会計士志望者にとって大きな価値を有するのみならず，このプロフェッションの従事者たちにとっても，日常的な業務において，また，殊に不案内の事業の計算書類に直面した場合において，かなりの有用性をもつものである」ことを期待している[60]」。

そうしたディクシーの *Auditing* において，けだし，最も繁く引用されるのは監査の目的を次のように列挙している箇所である。

・不正の発見
・技術的な謬りの発見
・原則上の謬りの発見[61]

「当時，数多くの不正が耳目を惹いていたことに鑑みれば，こうした不正の強調は驚くべきことではない[62]」とされる。

バーミンガム大学に教授職を得たこのディクシーは，しかしながら，1902年にはロンドン大学政治経済学院の講師にも任ぜられて掛け持ちののち，結局，1906年にバーミンガム大学を辞め，ロンドン大学政治経済学院にあっては準教授（リーダー）を経て1914年に同学院初の会計学教授に就任，同大学経済学部長をも務めたのち，1926年に定年をもって退任，名誉教授の称号を得ているが，実はこの間も〈セラーズ，ディクシー＆カンパニー〉を率い続けていたし，ちなみに，ディクシーの後任 F. R. M. ド・ポーラもまた，教授就任をもって〈ド・ポーラ，ターナー，レイク＆カンパニー〉のシニア・パートナーを辞することはなく，のちにダンロップ・ラバー・カンパニーに主任会計士として迎えられることとなった際に教授とシニア・パートナーをともに辞めている[63]。

ピクスリーのように専ら，ではなかったものの，実務との訣別はなかった。

「実のところ，ディクシーはテキストの著者として大成功を収め，また，すこぶる多作であったため，「会計の文献は彼が独り書いたと述べても過言ではない」といわれるほどであった[64]」と

58） *The Accountant*, Vol. 86, No. 2985, 1932, p. 236.
59） 友岡『会計プロフェッションの発展』255～256頁。
60） パーカー／友岡，小林（訳）『会計士の歴史』94頁。
61） Lawrence R. Dicksee, *Auditing: A Practical Manual for Auditors*, 1892, p. 6.
62） パーカー／友岡，小林（訳）『会計士の歴史』58頁。
63） 友岡『会計プロフェッションの発展』256頁。
64） パーカー／友岡，小林（訳）『会計士の歴史』95頁。

されるディクシーは「近代会計学（modern accounting）の父であり，会計学史における彼の地位は経済学史におけるアルフレッド・マーシャルのそれに比肩する[65]」ともされる。

はてさて，会計学とは何か。

文　献

The Accountant.

青柳文司『会計士会計学――ジョージ・オー・メイの足跡（改訂増補版）』同文舘出版，1969年。

マイク・ブルースター（Mike Brewster）／友岡賛（監訳），山内あゆ子（訳）『会計破綻』税務経理協会，2004年。

Richard P. Brief（ed.）, *Dicksee's Contribution to Accounting Theory and Practice*, Arno Press, 1980.

Michael Chatfield（ed.）, *The English View of Accountant's Duties and Responsibilities: 1881–1902*, Arno Press, c1976.

中央監査法人（訳）『モントゴメリーの監査論』中央経済社，1993年。

Lawrence R. Dicksee, *Auditing: A Practical Manual for Auditors*, Gee & Co., 1892.

Lawrence R. Dicksee, *Advanced Accounting*, Gee & Co., 1903.

Lawrence R. Dicksee／Robert H. Montgomery（ed.）, *Auditing: A Practical Manual for Auditors*, Authorized American Edition, 1905.

トーマス A. キング（Thomas A. King）／友岡賛（訳）『歴史に学ぶ会計の「なぜ？」――アメリカ会計史入門』税務経理協会，2015年。

J. Kitchen and R. H. Parker, *Accounting Thought and Education: Six English Pioneers*, Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 1980.

コーラー（Eric L. Kohler）／染谷恭次郎（訳）『会計学辞典』丸善，1973年。

George Lisle, *Accounting in Theory and Practice: A Text-Book for the Use of Accountants, Solicitors, Book-Keepers, Investors, and Business Men*, William Green & Sons, 1900.

リトルトン（A. C. Littleton）／片野一郎（訳），清水宗一（助訳）『会計発達史（増補版）』同文舘出版，1978年。

三浦正俊「モンゴメリー監査論確立に対するディクシー監査論の影響――ディクシー著「監査論」英・米版の比較検討を中心として」『長崎総合科学大学紀要』第21巻第２号，1980年。

Robert H. Montgomery, *Auditing: Theory and Practice*, Ronald Press Co., 1912.

茂木虎雄『近代会計成立史論』未來社，1969年。

成田修身『減価償却の史的展開』白桃書房，1985年。

成田修身『現代会計学の科学的構築――歴史・理論・政策』白桃書房，1990年。

R. H. パーカー（R. H. Parker）／友岡賛，小林麻衣子（訳）『会計士の歴史』慶應義塾大学出版会，2006年。

Francis W. Pixley, *The Profession of a Chartered Accountant: And Other Lectures, Delivered to the Institute of Chartered Accountants in England and Wales, the Institute of Secretaries, & c., & c.*, Henry Good & Son, 1897.

Francis W. Pixley, *Accountancy: Constructive and Recording Accountancy*, Sir Isaac & Sons, 1908.

友岡賛『会計プロフェッションの発展』有斐閣，2005年。

友岡賛『会計学原理』税務経理協会，2012年。

V. K. ジンマーマン（Vernon K. Zimmerman）／小澤康人，佐々木重人（訳）『近代アメリカ会計発達史――イギリス会計の影響力を中心に』同文舘出版，1993年。

2014年９月16日成稿

65）　Richard P. Brief（ed.）, *Dicksee's Contribution to Accounting Theory and Practice*, 1980, p. 1.