

Title	会計プロフェッションの黎明：日本会計通史・序説(5)
Sub Title	Dawn of accountancy profession in Japan
Author	友岡, 賛(Tomooka, Susumu)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2018
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.61, No.5 (2018. 12) ,p.13- 29
JaLC DOI	
Abstract	日本における会計プロフェッションについてその成立前夜に至るまでの、すなわち昭和初期、計理士法の制定に至るまでの状況をもって辿る。
Notes	論文
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20181200-0013

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.

会計プロフェッションの黎明

—— 日本会計通史・序説（5） ——

友 岡 賛

<要 約>

日本における会計プロフェッションについてその成立前夜に至るまでの、すなわち昭和初期、計理士法の制定に至るまでの状況をもって辿る。

<キーワード>

会計学と会計実務，会計監査士法案，会計士，会計士監査，会計士法案，会計プロフェッション，株主監査人，監査，監査人，監査役，計理士，計理士法，公認会計士，商法，日糖事件，日本会計士会

大坪文次郎，森田熊太郎，東夷五郎

日本における会計プロフェッションの先駆者，いや，会計プロフェッションの成立前史の主な登場人物としては大坪文次郎，森田熊太郎，東夷五郎の名が挙げられよう。

日本における会計事務所の嚆矢は1890年（明治23年）に大坪が開設した東京計算局だった。¹⁾
福澤諭吉と同様，中津藩士の家に生を享けた大坪は「慶應義塾に入っていないが，幼時から先生（福澤）に私淑し終生その庇護に浴した²⁾」とされ，神戸商業講習所に学んだ彼はのちに母校の教壇に立って簿記を講じたが，1884年（明治17年）に横浜正金銀行に移って計算課主任に就き，1887年（明治20年）に『実地適用簿記活法』を上梓している。

<引用について>

原文における（ ）書きや太文字表記や圏点やルビの類いは，原則として，これを省略した。したがって，引用文におけるこの類いのものは，特に断りがない限り，筆者（友岡）による。

また，引用に際して，旧字体は，原則として，これを新字体に改め，促音や拗音の類いが小文字表記されていない場合は小文字表記に改め，漢数字は多くの場合，算用数字に改めるなどの加筆を施している。

1) 加藤和男『近代職業会計人史』1973年，4頁。

2) 西川孝治郎「大坪文次郎のこと——福澤先生序「簿記活法」の著者」『三田評論』第664号，1967年，86頁。

この書は福澤が「序」を執筆し、「余が西洋の原書「ブックキーピング」を翻訳したるは明治6年日本開国以来初めての着手にして……³⁾」と始まるこれは「大坪文次郎氏が編輯したる簿記活法は本来訳書に非ず。氏が数年の实地に得たる「ブックキーピング」の精神を將て日本商家の活用に供したるものにして、恰かも西洋の主義を咀嚼して腹中に蔵め、更に事実に逢ふて之を吐出するものに異ならず、西洋を体にして日本を衣にしたるものなり……簿記活法一度び世に出でてより、日本国中の商家始めて「ブックキーピング」の功德を被るべきは余が敢て信じて疑わざる所なり⁴⁾」と推奨している。

1889年（明治22年）に「銀行用を以て欧米諸国巡回の際も序ながら彼国の实地に就き多少の取調をなし……彼計務担当者即ち西洋に所謂「パブリックアッカウンタント」の如きも早晩我国に於て必要を感ずるに至るべしと思ひ帰朝した⁵⁾」大坪は東京計算局を開設、「この事務所は、帳簿改良部と計務担当部を設け、会計の検査、立案、記帳整理、決算、紛争調停、財産調査その他の計算事務代行の業務を行ない、夜間は、商店等の会計従業者を集めて簿記教育を行った⁶⁾」。

次は森田だった。

高等商業学校に学び、同窓の東や下野直太郎⁷⁾と親交があった森田は「欧米に行はれて居る会計士の制を一日も早く我国に移さんことを希望して居た⁸⁾」が、「まだ世間には会計士の性質を知って居る人が少ない、故に之れで専門の営業として経営するも、其維持は困難である故に、敢て斯業を営む者もあるまい⁹⁾」と憂慮し、「終に決心して犠牲となり、明治40年（1907年）の5月、此大阪に森田会計調査所なるものを設立し、公然看板を掲げて所謂アッカウンタントの業務を執ることとした¹⁰⁾」。

「森田会計調査所が明治40年に率先、否寧ろ早まり過ぎて斯業を創始して以来、6年間の馬鹿らしき苦闘^{おもかけ}の俤を伝へたるものになった。併し其後当所の事業は次第に世人の知る所となり、終に大正2年（1913年）10月本部を東京に移し、大阪には出張所を開設して業務を拡張する様になった¹¹⁾」。そうした「森田会計調査所は依嘱に応じ会計に関する事項の調査、監査、整理、証明、和解、仲裁等の職務を執るもの¹²⁾」だった。

会計調査所を開く前には大阪高等商業学校の教壇に立っていた森田には『商工実践会計法』（1909年（明治42年））等の著書もあり、神戸高等商業学校の校長、水島鏡也による『商工実践会

3) 大坪文次郎『实地適用簿記活法』1887年、「序」1丁表。

4) 同上、「序」1丁裏～2丁表。

5) 日本公認会計士協会25年史編さん委員会（編）『公認会計士制度25年史』1975年、5頁。

6) 加藤『近代職業会計人史』4頁。

7) 友岡賛「明治時代における会計教育と会計学の黎明——日本会計通史・序説（3）」『三田商学研究』第61巻第3号、2018年、20～23頁。

8) 日本公認会計士協会25年史編さん委員会（編）『公認会計士制度25年史』8頁。

9) 同上、8頁。

10) 同上、8頁。

11) 同上、9頁。

12) 同上、10頁。

計法』の「序」は次のように述べている。

「我が実業界の現状たる会社の破綻頻々として生じ、^{ただ} 嘗に其の株主の損害たるのみならず、
延いて一般実業界の信用をも失墜せしむ嘆ずべきの至りなり。而して之が救済の策一にして
足らずと雖^{いえども} 監査役の改善、会計士の公認等に依りて会計を整理することを以て最大急務
となすこと世論の一致する所なるが如し。……著者は東京高等商業学校の出身にして初実
業界に在りて会計の実務に就き、後大阪高等商業学校に入りて教鞭を執られ、最近両3年
は自ら会計調査所といふものを設けて帳簿の検査改良其他会計整理等の業務に従事せらる。
経歴此の如く^{またしたが} 蘊蓄¹³⁾ 随¹³⁾ て深遠なる氏にして今此の著述あり」。

また、森田の「自序」いわく、「今日の簿記学は世人が称する如く完全なる会計の学にあらざ
るなり、時代は将に來るべき会計学を要求す、是れ此書を公にし世人に質さんとする所以なり¹⁴⁾」。

東の開業の挨拶状は以下のように述べている。

「私儀今般神戸高等商業学校教授の職を辞し……『東夷五郎会計人事務所』なる名称の下
に英国に於ける国王特許会計士 (Chartered Accountant, C. A.) 及 商務院認可会計士
(Incorporated Accountant, I. A. A.) 並びに米国に於ける州法免許会計士 (Certified Public
Accountant, C. P. A.) の制に其の範を採り、我国に於て新たに会計士の職務を開始する事と
いたし候¹⁵⁾」。

この東は、日本における先導的な会計士、として、あるいは、日本会計学会の発起人の一人、
として既出だが、¹⁶⁾ 東京商業学校に学び、1898年(明治31年)に母校(ただし、高等商業学校)の教
授に就き、また、1903年(明治36年)には神戸高等商業学校の教授に就いた¹⁷⁾ 「東先生について特
記すべきは大正5年(1916年)神戸高商の教職を退き会計士業を開始されたことである。我国の
会計士業務は、このとき既に先鞭をつけたるものありと雖も、¹⁸⁾ 実質的には先生の開業を以て嚆矢
とするを得べく、¹⁹⁾ 而して今日我国最大の計理士業者として斯界に重きをなせることは広く世に知
れ亘っている通りである」とは吉田良三の言だった。

13) 森田熊太郎『商工実践会計法』1909年、「序」1～2頁。

14) 同上、「自序」1頁。

15) 日本公認会計士協会25年史編さん委員会(編)『公認会計士制度25年史』45頁(()書きは原文)。

16) 友岡「明治時代における会計教育と会計学の黎明」29頁。

友岡賛「会計学の発展と財務諸表準則の意義——日本会計通史・序説(4)」『三田商学研究』第61巻第4号、2018年、25頁。

17) 日本会計学会(編)『東夷五郎先生、下野直太郎先生古稀記念論文集[第1巻] 会計理論』1935年、「東夷五郎先生略歴」1頁。

18) 同上、「序言」1～2頁。

19) 友岡「明治時代における会計教育と会計学の黎明」26～29頁。

日本初の会計士団体は東がこれを代表していた。

1920年（大正9年）に森田と東を含む5名の会計士を発起人として会計士懇話会という会がまず設けられ、この会における協議はやがて協会設立の提案に結実、1921年（大正10年）に設立をみた日本会計士会は日本初の会計士団体²⁰⁾にして20名の会員を有し、翌1922年（大正11年）には社団法人の認可を受け、初代の理事長に就いたのは東だった。「東先生は……相当厳格と思われる試験制度を以て入会員を定めることにした。恐らくは英国風の会計士の育成を企だてたものであろう²¹⁾²²⁾」。この会計士会は1927年（昭和2年）の計理士法の制定の成立を受けて翌1928年（昭和3年）には日本計理士会となり、これまた理事長は東²³⁾だった。

また、東には多くの著書があり、とりわけ『商業会計』は「わが国最初の会計学著書²⁴⁾」ともされており、「『会計学』と題した書の嚆矢は明治43年（1910年）に刊行された吉田の『会計学』²⁵⁾」が、東の『商業会計』はその第一輯が1908年（明治41年）に刊行され、「E. Garcke & J. M. Fells' Factory Accounts; L. R. Dicksee's Advanced Accounting; Do. Goodwill & Its Treatment in Account; G. Lisle's Accounting in Theory & Practice; F. Brocaker's The American Accountants' Manual; E. H. Beach and W. W. Thorne's The Science & Practice of Auditing; W. C. Eddis and W. B. Tindall's Manufactures' Accounts; H. L. C. Hall's Manufacturing Cost; R. Brown's History of Accounting & Accountants 等の諸書……を引用敷衍し、若くは時に浅薄なる自説と所信とを加味配剤して²⁶⁾」まとめたこの書の「緒言」は趣意をもって以下のように述べている。

「著者は本書を商業簿記と題せずして特に商業会計と称す。蓋し著者僭越の罪は免る能はざるべし。然りと雖も、本書は普通の簿記書と異り、帳簿記録の方法は一切之を説かず。その主趣は、専ら商業簿記全体に関する、所謂彼の根本的諸問題の解決講究を試んことを期したるにあり²⁷⁾」。

ただしまだ、1914年（大正3年）に上梓された『商業會計 第二輯』は「今を距ること5ヶ年前明治41年4月を以て著者は『商業會計』と題して杜撰極まる一書を上梓せり²⁸⁾」と始まり、次の

20) ただし、太田哲三によれば、「職業会計人の団体はそれ以前からもあった」（太田哲三『会計学の40年』1956年、86頁（ないし太田哲三『近代会計側面誌——会計学の60年』1968年、80頁））。

21) 太田『会計学の40年』86頁（ないし太田『近代会計側面誌』80頁）。

22) 「けれども余りに会員を厳選したためか盛大にはならなかったようである」（太田『会計学の40年』86頁（ないし太田『近代会計側面誌』80頁））。

23) 加藤『近代職業会計人史』5頁。

日本会計学会（編）『会計理論』「東夷五郎先生略歴」1頁。

日本公認会計士協会25年史編さん委員会（編）『公認会計士制度25年史』51～55頁。

24) 新井益太郎「東夷五郎」黒澤清（編集代表）『会計学辞典』1982年、726頁。

25) 友岡「明治時代における会計教育と会計学の黎明」26頁（（ ）書きは原文）。

26) 東夷五郎『商業会計』1908年、「緒言」4頁。

27) 同上、「緒言」5～6頁。

28) 東夷五郎『商業會計 第二輯』1914年、「緒言」1頁。

ように続けている。

「当時その題名の全く新案なるに起因して著者僭越の罪の免れざるべきを慮りて同書の緒言に弁疏して曰く『本書は普通の簿記書と異り帳簿記録の方法は一切之を説かず。その主趣は専ら商業簿記全体に関する所謂彼の根本的諸問題の解決講究を試みんことを期したるにあり云々』と。而して茲に云ふ根本的諸問題の注釈として同緒言に又曰く『帳簿記録の要素たる毎取引の起るに随ひ之を記録するに当りて予め先づ決すべきは該取引の如何に損益に影響を及ぼすべきか、或は如何に資産負債の有様に変化を与ふべきかの判断にあり云々』と。却説一方英米諸外国なる簿記学界を觀察せんに、^{スコットランド}蘇格蘭にては今より約60年以前の往時にあれども、^{イングランド}英蘭にては今より約30年以前に、而して米国にては今より僅々約15年以前に彼の『会計人』と称する専門的職務家の初めて起りて以来、同職務家の漸次に而かも最近には甚だ急速度を以て実業界に重要視せらるゝの隆運に進みたと同時に同職務家は従来の簿記法以外に又その以上に特別なる智識技能を必要と為し是に於て簿記法とこれ等特種の学識とを綜合連結したる学科目は茲に『高等簿記』²⁹⁾或は『会計学』なる新名称を冠して今や英米なる諸大学の専攻する一学科を為すに至れり²⁹⁾」。

立法への曲折

1914年（大正3年）、第31回帝国議会で提出された会計監査士法案はこれが会計プロフェッション法制化の端緒だった。爾来、1925年（大正14年）の第50回帝国議会への会計士法案の提出に至るまで、会計監査士法案ないし会計士法案は実に9度も提出されているが、しかし、いづれも両院通過には至らなかった³⁰⁾。

しかし、機運は徐々に醸成されつつあった。

一つの切っ掛けは「日糖事件」と称される大日本精糖の不正事件だった。

1896年（明治29年）に設立された東京の日本精製糖が1906年（明治39年）に大阪の日本精糖と合併して誕生をみた大日本精糖は当時の日本の製糖業界にあって最大の会社にして独占的地歩を有し、高配当・高株価を誇っていたが、しかし、内実は運転資金の枯渇、他人資本の過大化、過剰な生産設備等の問題を抱えるに至っており、そうしたなか、この会社の経営陣は、あるいは製糖業者を保護する輸入原料砂糖戻税法（限時法）を延長させるべく、あるいは砂糖消費税の増徴を阻止すべく、贈賄に及ぶ政界工作に力を入れる一方、粉飾決算に手を染め、これらが発覚をみたのは1909年（明治42年）のことだった³¹⁾。辞任した経営陣および多くの政治家が検挙された。

ㄨ なお、「5ヶ年前」とされているのはこの「緒言」はこれが1913年（大正2年）に書かれているため。

29) 同上、「緒言」1～2頁。

30) 原征士『わが国職業的監査人制度発達史』1989年、52～53頁。

加藤『近代職業会計人史』6～8頁。

日本公認会計士協会25年史編さん委員会（編）『公認会計士制度25年史』20～44頁。

31) 原『わが国職業的監査人制度発達史』18～19頁。

商法学者の岡野敬次郎は翌1910年（明治43年）に次のように述べている。

「近時我邦に於て大資本の株式会社が二三其の会計の紊乱^{びんらん}を極めたる醜状を暴露してより、或は株主の冷淡にして其の権利の行使を忽^{ゆるがせ}にするを責め、或は監査役の無為無能にして其の職守を重せず毫も監視の実績を挙げざるを咎め、遂に監査制度の改革を提唱する者相踵て生じ、其の軟なる者は監査役は株主中より之を選任するの制を改め株主に非ざる者より適當の材を挙ぐるの途を啓くべしと論じ、其の硬なる者は1900年（明治33年）の英国会社法の会計士 Accountants に倣ひ公認の計算専門家を設け会社の計算書類を審査せしむべしと説くに至り、殊に会計士の設置に付ては今や官民共に制度の可否を調査しつつありと聞く。未だ其の調査の結果を審^{いえど}にせずと雖も監査制度の改革論は現下朝野の一問題たるの観³²⁾あり」。

槍玉に挙げられたのは監査制度だった。商法は次のように定めていた。

第164条 取締役は株主総会に於て株主中より之を選任す

第189条 第164条、第167条及び第179条の規定は監査役に之を準用す³³⁾

監査役はこれを株主のなかから選任する、ということだった。「監査制度の改革を提唱する……軟なる者」、すなわち穏健派の改革論者は株主が監査を担うことを疑問視していた。「監査制度の改革を提唱する……硬なる者」、すなわち強硬派の改革論者はイギリスの1900年会社法を範とした会計士監査制度の導入を主張していた。

ただし、イギリスの会社法はかつて株主であることをもって監査人の要件としていた。法が意図していたのは株主監査人だった。³⁴⁾「それは、自分の財産にかかわる私的な動機をもつ株主こそが監査人に適任、と考えられていたからだった。すなわち、自分の財産にかかわることだから、一所懸命、真剣に監査をやるだろう、ということだった」。³⁵⁾

「こうした株主監査人は、しかしながら、そのほとんどが専門性を欠き、例えば……イギリス会計学の祖ともされる勅許会計士フランシス W. ピクスリー (Francis W. Pixley) によれば、「会計士がたまたま株主であるか、あるいはまた、監査人の資格を得るためにわざわざ株式を購入しな

32) 日本公認会計士協会25年史編さん委員会（編）『公認会計士制度25年史』11～14頁。

33) 岡野敬次郎「株式会社ノ監査制度ニ就テ」『法学協会雑誌』第28巻第1号、1910年、36頁。

34) 商法（明治32年法律第48号）。

35) イギリス会社法上の「auditor」はこれを「監査役」と訳すべきかについては議論があり、「監査役」という言葉は会社の「機関」を表し、商法の監査役を会社機関とみる立場からは、機関概念がない英国会社法に監査役という訳を付すのは誤解を招きやすいと指摘される可能性がある」（山浦久司『英国株式会社会計制度論』1993年、526頁）ため、「監査人」とする。

36) 友岡賛『会計プロフェッションの発展』2005年、32頁。

37) 友岡賛『会計の歴史（改訂版）』2018年、217頁。

い限り、株主たちはまったくのアマチュアを監査人に任命せざるをえなくなる」虞があった。……このように、私的な動機をもつ監査人と専門性をもつ監査人の間にはトレード・オフの関係があった³⁷⁾」。

「やがて会社法は専門性をもつ監査人を選択するに至ったが、まずは消極的な選択にしか過ぎなかった。1856年の株式会社法では、監査人は株主であることを要しない、とされ、また、1862年の会社法においては、監査人は株主であってもよい、とされた³⁸⁾」。

「監査制度の改革を提唱する……硬なる者」、すなわち強硬派の改革論者はイギリスの1900年会社法を範とした会計士監査制度の導入を主張していたが、同法は会計士監査制度を定めていたわけではなかった。

「すべての会社に監査を強制したのは……1900年の会社法³⁹⁾だった」し、「この1900年法によって任命された監査人はその大方が会計士⁴⁰⁾だった」が、ただし、同法は監査人に「会計士 Accountants」であることを求めていたわけではなかった。

「監査人の専門性が会社法上、積極的に求められるに至ったのは1947年（昭和22年）のことだった。監査人を特定の会計士団体のメンバー（特定の会計士）等に限定したのは1947年の会社法⁴¹⁾だった」。

閑話休題。商法における監査制度を概説した岡野は、しかし、次のように続けている。

「然るに翻て実際の状況を観れば法律の監査役に期待する所一として行はれず、各種の会社に監査役としてその名を列する者年若干の報酬を得て空位を擁するに過ぎず。取締役の歛心を得るに非ざれば其の位地を占むるさへ覚束なく、縦令其の任に就くに^{たとい}道でも一たび取締役の逆鱗に触るれば忽ちにして失墜せざる者稀なり。於是か監査役は常に取締役の鼻息を窺ひ其の^{いし}願使に甘じ迎合に後れざらむをこれ努むる者滔々として皆然り。其の実務を観れば形式的に取締役の計算書類に「前記の通相違無之候也」と盲判を押すを以て能事^{のうじ}終れりとし、其の實質を調査し若は進て過誤を指摘し失計^{ただ}を匡すは却て職務の範囲をこゆるものと思惟するが如し。会社営業の前途を慮り遠大の計^たを樹つるの得て望むべからざるは明白なり⁴²⁾」。

監査役はこれを株主のなかから選任する、という株主監査人の問題点は1911年（明治44年）の商法改正に至る議論の過程において俎上に載せられ、すなわち「監査役は株主中より之を選任す

37) 同上、217～218頁（（ ）書きおよび圏点は原文）。

38) 同上、218頁。

39) 同上、227頁。

40) 同上、227頁。

41) 同上、218頁（（ ）書きは原文）。

42) 岡野「株式会社ノ監査制度ニ就テ」38～39頁。

るの制を改め株主に非ざる者より適當の材を挙ぐるの途」が検討され、そうした改正案には、将来、会計士（当時は「公許計算士」の名をもって検討されていた）の資格制度が設けられた場合、その有資格者が監査役に選任されうるようにしておきたい、という趣意があった。⁴³⁾

「しかしながら、この改正は衆議院で政府原案が否決せられ、また貴衆両院協議会においても、そのままその決議が変更されることなく、改正商法として施行されるに至らなかった」。⁴⁴⁾

「『日糖事件』……を機に株式会社監査制度の不備が叫ばれ……明治44年になされた商法改正にあたっては、「監査役制度」の改革が大きな論点とされたのであるが、この商法改正では監査役制度の根本的改革をみることなく、また「会計士制度」の移植がはかられることなく終わったのである」。⁴⁵⁾

相次ぐ法案提出

1914年、第31回帝国議会で衆議院議員の石田仁太郎と高木益太郎⁴⁶⁾によって提出された以下のよな会計監査士法案はこれが会計プロフェッション法制化の端緒だった。

第1章 会計監査士の職務及資格

第1条 会計監査士は当事者の囑託を受け又は官庁の命に依り左に掲ぐる職務を執行するものとす

- 1 会計事務の監査
- 2 損益計算表、貸借対照表、財産目録其他計算に関する書類の調査及証明
- 3 計算に関する争議の鑑定及仲裁
- 4 定款及企業目論見書の起草
- 5 会社の組織立案
- 6 会社の創立、合併及清算に関する事務執行の受託
- 7 株式及社債の発行登録並に名義書換に関する事務執行の受託
- 8 有価証券の所有者の為其証券に表示せらるる権利義務に関する事務執行の受託
- 9 統計に関する事務執行の受託
- 10 無能力者の財産相続財産及破産財団の管理

第2条 会計監査士たらむとする者は左に掲ぐる資格を具備することを要す

- 1 帝国臣民にして30歳以上の男子たること
- 2 会計監査士試験に合格したること

会計監査士試験に関する規定は農商務大臣之を定む

43) 原『わが国職業的監査人制度発達史』47～48頁。

44) 同上、48頁。

45) 同上、51頁。

46) 加藤『近代職業会計人史』6頁。

第3条 3箇年以上弁護士判検事又は財務に関する高等官なりし者は前条第2号の資格を要せずして会計監査士たることを得

……

第2章 会計監査士名簿

第6条 会計監査士は会計監査士名簿に登録せらるることを要す

第7条 会計監査士名簿は農商務省に之を備う

⁴⁷⁾⁴⁸⁾

……

「専門的の知識及経験を有し会社と利害の関係を有せざる独立不羈の地位に在る者を公認して会社事業の会計状態を監査し之を証明せしむるの必要を急切に感ぜざるを得ず、是れ本案を提出する所以なり」と提案理由書にいわれるこの会計監査士法案はこれが嚆矢だったが、しかし、議会の日程に上ることなく終わり、あるいは翌1915年（大正4年）には「会計士法案」という名の以下のような法案も衆議院議員の加藤彰廉と小林丑三郎⁵⁰⁾によって提出されているが、これも議会の日程に上ることなく終わっている⁵¹⁾。

第1章 会計士の職務及資格

第1条 会計士は当事者の囑託を受け又は官庁の命に依り左に掲ぐる職務を執行するものとす

- 1 会計に関する事項の検査、監査、調査、整理、証明
- 2 会計組織の編成、会計に関する規定の立案
- 3 会計計算に関する争議の鑑定及仲裁

第2条 会計士たらんとする者は左に掲ぐる資格を具備することを要す

- 1 日本臣民にして民法上の能力を有する成年以上の男子たること
- 2 商業、経済、法律に関する官公私立専門学校を卒業したること
- 3 5箇年以上会計に関する事務に従事し若くは3年以上本法第1条に規定の職務に従事したること
- 4 会計士試験の規定に合格したること
- 5 会計士詮衡委員会の推薦を経ること

……

47) 日本公認会計士協会25年史編さん委員会（編）『公認会計士制度25年史』21～22頁。

48) なお、第3条の「3箇年以上弁護士判検事又は財務に関する高等官なりし者は前条第2号の資格を要せずして会計監査士たることを得」という規定は弁護士に会計士業という副業をもたらすものとの批判を受け、次の法案においては削除されている（原『わが国職業的監査人制度発達史』54～55頁、日本公認会計士協会25年史編さん委員会（編）『公認会計士制度25年史』23～25頁）。

49) 加藤『近代職業会計人史』6頁。

日本公認会計士協会25年史編さん委員会（編）『公認会計士制度25年史』23頁。

50) 加藤『近代職業会計人史』7頁。

51) 原『わが国職業的監査人制度発達史』52頁。

第2章 会計士名簿

第7条 会計士は会計士名簿に登録せらるる事を要す

第8条 会計士名簿は農商務省に之を備ふ

⁵²⁾
……

「大正3年以來、毎年のように、国会に提出された法案は、ことごとく未提出のままとなるか、審議未了となって実現しなかった。その原因は、何と云っても、会計業務に対する社会の認識が低く、特に最も理解を必要とする産業界が、逆に実業界を混乱させるとして会計人制度を迎え入れる体制や熱意に欠けるものがあった。また官界もこれと歩調を合すように、時期尚早を唱えて会計人制度の制定には消極的であった。議員提案の方法をとらざるを得なかったのも、このような理由による⁵³⁾」。

ただし、如上の相次ぐ法案提出の動きは会計士業従事者に刺激を与え、先述の東等による1921年の日本会計士会の設立へと繋がった⁵⁴⁾。

会計学と会計実務

ところで、叙上のように、日本会計士会はこれが1921年に設立され、また、その4年前には日本会計学会が設立されてお⁵⁵⁾り、そうしたなか、会計学と会計実務の関係をめぐる議論が現れていたことは注目に値する。

日本会計学会編纂の『會計』は恰も1921年に「会計学に学者なし」という過激な題の一文を載せているが、「新興の实际的会計家即ち会計士諸氏の前途を祝福したい⁵⁶⁾」というその筆者、兒林百合松⁵⁷⁾は「日本の会計的發達の為めに目下最も必要を感じて居るのは手腕ある会計士階級の發生といふことであろう」と述べており、また、翌1922年（大正11年）の同誌には以下のような記述をみることができる。

「或る簿記会計学者は「複記式記帳は其發明以來今日迄400有余年間商業社会に認められ広く使用され来れる会計整理法にして此の一事はよく此記帳法が最良のものたるを証して余りあるなり」と云ひ、又或る簿記会計学者は「複記式簿記法は近世に於て人類が發明したるものの中に於て最も良きものの一つなり」とも云って居るが如斯随分古い歴史を有ち、

52) 日本公認会計士協会25年史編さん委員会（編）『公認会計士制度25年史』26頁。

53) 加藤『近代職業会計人史』8頁。

54) 原『わが国職業的監査人制度發達史』85頁。

55) 友岡「会計学の發展と財務諸表準則の意義——日本会計通史・序説（4）」25頁。

56) 兒林百合松「会計学に学者なし（重ねて岡田氏に答ふ）」『會計』第10卷第3号、1921年、65頁。

57) 「吉田（良三）さんが早稲田を去ってから、その跡に入ったのが兒林百合松君である」（太田『会計学の40年』38頁（ないし太田『近代会計側面誌』37頁））。

58) 兒林「会計学に学者なし」65～66頁。

如斯良きものとせらるる複記式簿記の現状は意外に進歩をして居らぬものと云はねばならぬのではなからうか。これを実務の上から云っても、学問的方面から云っても、400年前の複記式簿記法も、今日の複記式簿記法も、星霜を経たる割には格別の進歩を認めないと云って過言であろうか。……簿記会計学が如斯、恰も蝸牛の様⁵⁹⁾に遅々として進まない原因の一つは、斯学が何者かに囚はれて居る為めではなからうか。

「会計学者の論研は、唯々徒らにバタ臭い理想に走って之が実務との間に少からざる距離がある⁶⁰⁾」が、「良く考へて見ると簿記会計学は単に学者の研究にのみ之を委ねて置く可きもの様でも無く、何れかと云えば、或る意味に於て我々実務家が体験の上から築き上げた斯学の方が、反って実際に価値が有るものかとも思ふ点も有る⁶¹⁾」。

「今日の簿記会計学は今少し、実務に接近して学問的の貢献を実務の上にしてほしいものである⁶²⁾」。

ただまた、他方、会計学者のなかには当時の会計学について理論性の乏しさを次のように嘆く向きもみられる。

「当時の会計学は多く手続の説明であって、理論的な省察が極めて乏しいものように考えられた。もともと当時の学者が好んでお手本とした英国の会計学は、多くは会計士の業務のために書かれたものであった。後年黒沢清君が「計理士会計学」と呼んだのはまさしく当てている。国民性もあるには違いないが、高遠な理論をヴェールの底にかくして、主として実践的な問題のみについて、実務的に取扱っていたのであった。ディクシーの著書はやや理論的であるといわれたが、それも断片的に理論的であるに過ぎない^{63) 64)}」。

確かにピクスリーやローレンス R. ディクシー (Lawrence R. Dicksee) を先駆とする「イギリスの会計学史はほとんど専ら実務のなかにある⁶⁵⁾」。

計理士法の制定

閑話休題。1925年、第50回帝国議会に提出されたのはこれが最後の会計士法案だった。貴族院において審議未了となったこの法案は、しかしながら、政府が次期の国会に法案を提出する旨の約束を農商務大臣の高橋是清からもたらすこととなった。⁶⁶⁾

59) 三木良賛「囚はれたる簿記会計学」『會計』第10巻第6号、1922年、50頁。

60) 同上、53頁。

61) 同上、51頁。

62) 同上、53頁。

63) 太田『会計学の40年』16頁(ないし太田『近代会計側面誌』16頁)。

64) ただし、これは1916年(大正5年)頃についての記述(太田『会計学の40年』15頁(ないし太田『近代会計側面誌』15頁))。

65) 友岡賛『会計学の基本問題』2016年、131頁。

66) 原『わが国職業的監査人制度発達史』139~140頁。

政府による法案の提出は高橋が約束した「次期の国会」、すなわち第51回帝国議会には間に合⁶⁷⁾わなかったが、1927年（昭和2年）、第52回帝国議会において漸う成立をみたのは計理士法だった。

第1条 計理士は計理士の称号を用ひて会計に関する検査、調査、鑑定、証明、計算、整理又は立案を為すことを業とするものとす

第2条 左の条件を具ふる者は計理士たる資格を有す

1 帝国臣民又は主務大臣の定むる所に依り外国の国籍を有する者にして私法上の能力者たること

2 計理士試験に合格したること

計理士試験に関する事項は勅令を以て之を定む

第3条 左の各号の一に該当する者は前条第1項第2号の規定に拘らず計理士たる資格を有す

1 会計学を修めたる経済学博士又は商学博士

2 帝国大学若は大学令に依る大学に於て会計学を修め学士と称することを得る者又は専門学校令に依る専門学校に於て会計学を修め之を卒業したる者

3 主務大臣に於て前号に掲ぐる学校と同等以上と認むる学校に於て会計学を修め之を卒業したる者

……

第5条 計理士たらんとする者は計理士登録簿に登録を受たることを要す

計理士の登録に関する事項は勅令を以て之を定む

……

第12条 計理士たる資格を有せずして計理士の業務を行ひたる者は6月以下の懲役又は千円以下の罰金に処す

……

附則

……

本法施行の際迄引続き1年以上会計に関する検査、調査、鑑定、証明、計算、整理又は立案の業務に従事したる者は本法施行の日より6月以内に出願したるときに限り第2条第1項第2号の規定に拘らず計理士試験委員の詮衡を経て計理士たることを得

帝国大学、大学令に依る大学若は専門学校令に依る専門学校又は主務大臣に於て之と同等以上と認むる学校に於て経済に関する諸学科を修め定規の課業を卒へたる者にして引続き3年以上会計に関する検査、調査、鑑定、証明、計算、整理又は立案の業務又は職務に従事したる者は本法施行の日より5年以内に出願したるときに限り第2条第1項第2号の

67) 同上, 155頁。

規定に拘らず計理士試験委員の詮衡を経て計理士たることを得⁶⁸⁾

ここに「会計士」ではなく、「計理士」という名称が用いられた事蹟については、「会計士」という肩書きが既存だからこそ、これと区別すべく、と解され、⁶⁹⁾「既に多数の自称会計士がいたので、それと区別するため」⁷⁰⁾といわれ、また、第1条に挙げられた業務は計理士の独占業務ではなく、しかし、第12条の罰則規定は「計理士」という肩書きの独占を謳っている。敷衍すれば、計理士の業務は計理士に非ざる者にも執行することができるが、「計理士」の肩書きをもって計理士の業務を執行しうる者は計理士に限られる、ということだった。

また、第1条に「検査」や「調査」はあったが、「監査の用語はなかつた」⁷¹⁾。「監査」と「検査」と「調査」の異同は何か。そのかみの監査の書は以下のように述べている。

「会計監査とは会計帳簿及び之れに関連する処の各種証憑書類を取調べ其記録の正否を鑑別する手続きを云ふ。……換言すれば会計監査とは会計帳簿に記録されある、汎らゆる取引が果して事実の真相を物語るに足るものなりや否や、更らに進んで決算報告書によりて示されたる其事業の財産状態並びに損益関係が何れも日々の取引順序に従ひ秩序正しく且つ正確明瞭に記録されあるや否やを検査し之れを証明するものにして、如何なる事業にありても必要缺く可らざるものなりとす」⁷²⁾。

「会計の検査とは一定の目的の下に一時的に或る部分を限り検査をなす場合に用ひらるる処の用語」⁷³⁾であり、「会計調査とは其の目的が制度、組織の進歩改善を計るが如き場合に多く用ひらるるもの」⁷⁴⁾である。

なおまた、1924年（大正13年）刊のこの書の著者、中瀬勝太郎（明治大学教授、会計士）は当時の状況について「私が会計士として会計監査の業務を東京で開いたのは今から恰度13年前の明治45年1月の事であった。其当時は会計士と云っても京浜間を通じて私たった一人の事で有り、何人も会計士の職務に対して理解を持つ者のないのは勿論、之れを利用せんとするもの如きは殆んど皆無と云ってもよい位のものであった」⁷⁵⁾と始め、しかしながら、「然るに其後幾多の変遷を経て会計士の数は日と共に激増し、実業界に於ても漸次其必要を認むるに至つたのは斯業に先鞭を着けた私としては衷心より喜びに堪へない次第である」⁷⁶⁾と続けているが、しかし、やはり以下

68) 計理士法（昭和2年法律第31号）。

69) 原『わが国職業的監査人制度発達史』183頁。

70) 太田『会計学の40年』29頁（ないし太田『近代会計側面誌』29頁）。

71) 新井益太郎『会計士監査制度史序説』1999年、4頁。

72) 中瀬勝太郎『会計監査要論 乾』1924年、1～2頁。

73) 同上、2頁。

74) 同上、2頁。

75) 同上、「序」1頁（太文字は原文）。

76) 同上、「序」1頁。

のように当時の状況を嘆き、監査制度の確立と会計士制度の創設を願っている。

「元來会計監査は他人のなしたる会計整理が正確明瞭且つ秩序正しく記録計算せられ、之れによりて作成せられたる貸借対照表、損益計算表等が何れも事業の真相を示すに足るものなるや否やを、第三者の手により確むるものなれば従って之れが担任当務者たる者の会計智識の深淺及び正不正、当不当又は誤謬虚偽等の有無並に其事務に対し如何に親切丁寧なるや否やを知る事を得るものなれば、事業経営者又は管理者としては常に此点に留意し専門監査人に依嘱するか、又は当該事業には全く関係なき会計上の智識の特に豊富なるものを択びて其衝に当らしむべき必要あり⁷⁷⁾」。

「而して之れが為めには我国の法律に於ては監査役、監事又は検査役等の制度を設けてありて常に事業の進展と共に会計の監査をなさしめ其事業の円滑なる発達を期せしめんとなし居るものの如くなるも、我国に於ける会計に関する教育未だ法律の予期せるが如く進歩せず、此兩者の間には甚だしき跛行を敢てし、現在にては法律の期待を全く裏切り世人は此監査役を閑散役と称して其無能無為を当然なりとして顧みるものなきに至りしは果して何人の罪なるや、少なくとも我国の事業家が不健全なる基礎と思想の基に一夜作りの虚業を濫興し監査役の権能を無視し監査役又此等虚業家の願使に甘んじたるに起因するものなりと云ふも亦敢て過言に非らざるべし⁷⁸⁾」。

「従って今後我国の事業界をして尤も健全なる発達をなさしめんと欲すれば、少なくとも之れが**監査制度の確立**を期すると共に欧米先進諸国に於て最も顕著なる効験を示し、事業界に於ける最大權威たる**会計士制度の創設**をなすと共に、我国実業教育に従事する処の者も亦簿記会計学の普及発達に一段の努力を払はれん事を希望して止まざるものなり⁷⁹⁾」。

閑話休題。大正期の会計監査士法案や会計士法案はその提出者が議員だったのに対し、この計理士法の法案は政府によって提出され、立案は商工省によってなされており⁸⁰⁾、「漸う成立をみた」とは前述したものの、「会計に関する事務に執掌する計理士の制度を公認し其資格を一定すると共に、公益上之に対し適當の監督を行ふが為計理士法制定の必要あり⁸¹⁾」と提案理由書にいわれるこの法案には「従前の会計士法案が会計士制度を積極的に確立しようと法案内容に修正を加えてきたのに対して、むしろ消極的に計理士を認めて登録せしめ、計理士の取締りを便ならしめようとする官界の意図が伺われ……政府は実業界の疑心に気をつかい、計理士制度の確立を希って計理士法案を提出したのではなく、むしろ計理士法の制定に便乗して、職業会計人の取締りを企図したとみるべきであろう⁸²⁾」ともされ、また、「計理士たる資格を制限し、その行動を取締るだけ

77) 同上、3頁。

78) 同上、3～4頁。

79) 同上、4頁（太文字は原文）。

80) 加藤『近代職業会計人史』11頁。

81) 同上、11頁。

日本公認会計士協会25年史編さん委員会（編）『公認会計士制度25年史』65頁。

表 計理士数

	登録者数	累計
1927年（昭和2年）	64	64
1928年（昭和3年）	756	820
1929年（昭和4年）	1,030	1,850
1930年（昭和5年）	1,040	2,890
1931年（昭和6年）	919	3,809
.....		
1937年（昭和12年）	610	8,003
.....		
1947年（昭和22年）	3,180	21,983

の法律⁸³⁾」と批判される。

1927年の9月に施行された計理士法はその附則において「本法施行の際迄引続き1年以上会計に関する検査、調査、鑑定、証明、計算、整理又は立案の業務に従事したる者」等に既得権を認めており、他方また、同年の11月ないし12月に上野道輔⁸⁴⁾や中瀬等を試験委員として実施された最初の計理士試験は受験者12名中、4名が合格、1927年中に64名が計理士に登録し⁸⁵⁾、むろん、そこには東の名前もあつた⁸⁶⁾。

機は未だ熟さず

しかしながら、計理士法は「業務独占規定を欠きまた資格要件において低級なものであつた⁸⁷⁾。最大の弱点は、大量に既得権者を無条件で認めたことと、大学または専門学校を卒業しただけで資格がとれることであつた⁸⁸⁾」。

計理士の登録者数は表のように推移し、10年後の1937年（昭和12年）には8,000名を超えるまでに至っているが、しかし、その多くは「帝国大学若は大学令に依る大学に於て会計学を修め学士と称することを得る者又は専門学校令に依る専門学校に於て会計学を修め之を卒業したる者」ないし「主務大臣⁹⁰⁾に於て前号に掲ぐる学校と同等以上と認むる学校に於て会計学を修め之を卒業したる者⁹¹⁾」であつて、「計理士の質はきわめて低いものにならざるをえなかつた」し、また、実際

82) 加藤『近代職業会計人史』11頁。

83) 太田『会計学の40年』79頁（ないし太田『近代会計側面誌』73頁）。

84) 友岡「明治時代における会計教育と会計学の黎明」29頁。

85) 日本公認会計士協会25年史編さん委員会（編）『公認会計士制度25年史 別巻』1975年、364～365頁。

86) 日本会計学会（編）『会計理論』「東夷五郎先生略歴」1頁。

87) 原『わが国職業的監査人制度発達史』269頁。

88) 太田『会計学の40年』86頁（ないし太田『近代会計側面誌』79頁）。

89) 日本公認会計士協会25年史編さん委員会（編）『公認会計士制度25年史 別巻』365頁。

90) 原『わが国職業的監査人制度発達史』271頁。

の開業者数は登録者数の1割にも満たないとも推算された。⁹²⁾

「計理士法は生れながらにして既に無力に等しいものであった」。⁹³⁾

如上の計理士法には、したがって、^{はな}端から「改正運動が⁹⁴⁾予定されていた」。

事実、直ちに始まったこの運動は、しかしながら、不首尾に終わっている。当の計理士業界はその足並みが揃わず、主務官庁の商工省は改正に賛成せず、また、そもそもこの手のプロフェッションに対する社会的な需要はこれが未だ乏しかったからだった。⁹⁵⁾

機は未だ熟してはいなかった。

「計理士制度は、何ら社会的評価をうけることができず、現実に監査業務に従事するものはきわめて少数に限られていた。ちょうど商法上の監査役が、当時有名無実の存在で、監査役とは監査をしないことをその役割として期待されたのと同様であった。……特に戦前の時代においては、計理士制度と監査役制度は有名無実の存在であるという点において⁹⁶⁾双璧をなしていた観があった」。

第2次世界大戦後

第2次世界大戦後、財閥が解体され、爾来、日本の経済は大変革を経験してきている。税制改革、商法の改正、および証券取引法の制定等によって種々の従前の確立されたシステムが改められた結果、まったく新しい会計システムが⁹⁷⁾もたらされ、また、1927年制定の計理士法は1948年制定の公認会計士法に取って代わられた。

後略

文 献

- 新井益太郎「東夷五郎」黒澤清（編集代表）『会計学辞典』東洋経済新報社、1982年。
 新井益太郎『会計士監査制度史序説』中央経済社、1999年。
 原征士『わが国職業的監査人制度発達史』白桃書房、1989年。
 東夷五郎『商業会計』大倉書店、1908年。
 東夷五郎『商業会計 第二輯』大倉書店、1914年。
 Kozo Iwanabe, 'Japan,' in Michael Chatfield and Richard Vangermeersch (eds.), *The History of Accounting: An International Encyclopedia*, Garland Publishing, 1996.
 加藤和男『近代職業会計人史』全日本計理士会職業会計人史編纂委員会、1973年。

91) 渡辺和夫「戦前の会計監査」『商学討究』第56巻第1号、2005年、31頁。

92) 原『わが国職業的監査人制度発達史』271頁。

93) 太田『会計学の40年』86頁（ないし太田『近代会計側面誌』79頁）。

94) 原『わが国職業的監査人制度発達史』361頁。

95) 同上、324、361～362頁。

96) 黒澤清「財務諸表制度発達史序説」黒澤清（編著）『わが国財務諸表制度の歩み——戦前編』1987年、10頁。

97) Kozo Iwanabe, 'Japan,' in Michael Chatfield and Richard Vangermeersch (eds.), *The History of Accounting: An International Encyclopedia*, 1996, p. 352.

- 兒林百合松「会計学に学者なし（重ねて岡田氏に答ふ）」『會計』第10巻第3号，1921年。
- 黒澤清「財務諸表制度発展史序説」黒澤清（編著）『わが国財務諸表制度の歩み——戦前編』雄松堂出版，1987年。
- 三木良賛「囚はれたる簿記会計学」『會計』第10巻第6号，1922年。
- 森田熊太郎『商工実践会計法』前川書店，1909年。
- 中瀬勝太郎『会計監査要論 乾』巖松堂書店，1924年。
- 日本会計学会（編）『東夷五郎先生，下野直太郎先生古稀記念論文集 [第1巻] 会計理論』大東書館，1935年。
- 日本公認会計士協会25年史編さん委員会（編）『公認会計士制度25年史』日本公認会計士協会，1975年。
- 日本公認会計士協会25年史編さん委員会（編）『公認会計士制度25年史 別巻』日本公認会計士協会，1975年。
- 西川孝治郎「大坪文次郎のこと——福澤先生序「簿記活法」の著者」『三田評論』第664号，1967年。
- 岡野敬次郎「株式会社ノ監査制度ニ就テ」『法学協会雑誌』第28巻第1号，1910年。
- 太田哲三『会計学の40年』中央経済社，1956年。
- 太田哲三『近代会計側面誌——会計学の60年』中央経済社，1968年。
- 大坪文次郎『実地適用簿記活法』大坪文次郎，1887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。
- 友岡賛『歴史にふれる会計学』有斐閣，1996年。
- 友岡賛『会計プロフェッションの発展』有斐閣，2005年。
- 友岡賛『会計士の誕生——プロフェッションとは何か』税務経理協会，2010年。
- 友岡賛『会計学原理』税務経理協会，2012年。
- 友岡賛『会計学の基本問題』慶應義塾大学出版会，2016年。
- 友岡賛『会計と会計学のレーゾン・デートル』慶應義塾大学出版会，2018年。
- 友岡賛『会計の歴史（改訂版）』税務経理協会，2018年。
- 友岡賛「江戸時代以前の和式帳合——日本会計通史・序説（1）」『三田商学研究』第60巻第6号，2019年。
- 友岡賛「明治時代における洋式簿記の導入——日本会計通史・序説（2）」『三田商学研究』第61巻第2号，2018年。
- 友岡賛「明治時代における会計教育と会計学の黎明——日本会計通史・序説（3）」『三田商学研究』第61巻第3号，2018年。
- 友岡賛「会計学の発展と財務諸表準則の意義——日本会計通史・序説（4）」『三田商学研究』第61巻第4号，2018年。
- 渡辺和夫「戦前の会計監査」『商学討究』第56巻第1号，2005年。
- 山浦久司『英国株式会社社会計制度論』白桃書房，1993年。

2018年1月21日成稿

