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

Title	近代会計制度の成立：日本会計通史·序説 (7)
Sub Title	Formation of modern accounting system
Author	友岡, 賛(Tomooka, Susumu)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2019
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.62, No.1 (2019. 4) ,p.13- 28
JaLC DOI	
Abstract	昭和期の日本はそこにわれわれは近代会計制度の成立をみることができるのか。この問い掛けを軸に昭和の日本会計史をもって辿る。
Notes	論文
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20190400-0013

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.

三田商学研究
第62巻第1号
2019年 4 月

2018年3月17日掲載承認

近代会計制度の成立

――日本会計通史・序説（7）――

友　岡　　賛

＜要　　約＞

昭和期の日本はそこにわれわれは近代会計制度の成立をみることができるのか。この問い掛けを軸に昭和の日本会計史をもって辿る。

＜キーワード＞

S. H. M. 会計原則，会計士監査制度，会計プロフェッション，監査基準，監査法人，企業会計基準法・会計基準委員会構想，企業会計原則，企業会計審議会，企業会計制度対策調査会，近代会計制度，黒澤清，公認会計士法，証券取引法，パブリック・セクターvs.プライベート・セクター，プロフェッショナリズム，法定監査

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。

1948年には企業会計制度対策調査会が政府に設けられ，これは上野を会長とし，四つの部会がそれぞれの部会長に率いられていた。

黒澤を部会長とする第1部会は企業会計基準を扱い，上野に率いられた第2部会は会計教育を扱い，岩田巌（1905～1955年）に率いられた第3部会は監査基準を扱い，中西に率いられた第4部会は原価計算基準を扱った。

企業会計制度対策調査会の活動の成果は1949年に設けられた企業会計原則および1950年に設けられた監査基準であった。さらには企業会計制度対策調査会が改組され，改名された企業会計審議会[1)]によって1953年に原価計算基準が作成された。

企業会計原則および監査基準は数度の改正を施されつつ，日本の会計制度および戦後の日本の高度経済成長に大きく寄与した。

日本には日本公認会計士協会と日本税理士連合会という二つの会計プロフェッション団体が

存在する。前者は1949年に任意団体として設立され，1966年に特殊法人化されており，日本税理士連合会は1951年の税理士法の制定をもって既存の連合会が改組され，1956年に再び改組されている。[2)]

企業会計制度対策調査会と企業会計基準法・会計基準委員会構想

会計史家の千葉準一によれば，戦後の出発点は，企業会計原則に非ず，企業会計制度対策調査会だった。[3)]

あるいはまた，当事者の黒澤清によれば，日本の会計原則について「ほんとうのルーツをたずねるということになると，会計基準法および会計基準委員会の構想のなかに求めなければならない。それはけっきょく，文字どおりの意味では実現しなかったので，今日では，当時の関係者を除けば，誰も知らないかくれた歴史となってしまったのである[4)]」。

戦後初期，打ち出されたのは「『企業会計基準法』を制定し，それらを根拠法として「会計基準委員会」を設置するという構想[5)]」すなわち企業会計基準法・会計基準委員会構想だった（ただし，委員会の名称はやがて「企業会計基準委員会」とされた）。

「戦後日本の財務諸表公開制度形成の直接の「担い手」は，財務諸表の作成者たる企業でも，また会計職業団体でもなく，当時の経済安定本部財政金融局に設置された「企業会計制度対策調査会」であったといわれている[6)]」が，1948年（昭和23年）に「企業会計に関する，独立した，恒久的な，内閣総理大臣直属の委員会の設置のための調査会[7)]」として設けられたこの調査会は「調査会」と称されてはいたものの，「企業会計改善の組織設立のため必要な調査並に準備を行うものと[8)]」され，そこにおいては「1930年代初頭の『商工省準則[9)]』が……企業会計ルール……として

＜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）正しくは，企業会計制度対策調査会が1950年に改組されて企業会計基準審議会となり，1952年には同審議会が廃されて企業会計審議会が設けられた（千葉準一『日本近代会計制度――企業会計体制の変遷』1998年，175，201頁，新井清光『日本の企業会計制度――形成と展開』1999年，79頁）。

2）Kozo Iwanabe, 'Japan,' in Michael Chatfield and Richard Vangermeersch (eds.), *The History of Accounting: An International Encyclopedia*, 1996, pp. 352-353（（　）書きは原文）.

3）千葉準一「日本の会計基準と企業会計体制」千葉準一，中野常男（責任編集）『体系現代会計学［第９巻］会計と会計学の歴史』2012年，464頁。

4）黒澤清「史料・日本の会計制度＜２＞」『企業会計』第31巻第２号，1979年，98頁。

5）千葉『日本近代会計制度』107頁。

6）同上，105～106頁。

7）千葉「日本の会計基準と企業会計体制」464頁。

8）黒澤「史料・日本の会計制度＜２＞」99頁。

9）この商工省の財務諸表準則については下記のものを参照。
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↗

は当時の世界の標準レベルであったにもかかわらず，それ自体が法制化されなかったことの反省が[10]」行われ，すなわち「企業会計基準の確立と維持のために恒久的な委員会を設置する必要[11]」がある旨が主張され，「紆余曲折を経ながらも，1948年11月19日付で企業会計基準法要綱（試案）が策定された[12]」。

「この法律は，企業の経営を公明且つ合理的にするため，企業会計の基準を確立し，維持し，これに関する行政の綜合調整と教育の普及発達を図り，以て国民経済の健全にして民主的な発達を促進することを目的とする[13]」。

「この法律の目的を達成するため，企業会計基準委員会を置く[14]」。

この「委員会は，企業会計の基準並びにその監査及び教育の基準の設定，及び企業会計に関する行政の綜合調整に関する事項を掌る[15]」。

しかしながら，如上の試みはやがて潰える運命にあった。「いろいろな理由があったのであろうが，けっきょく陽の目をみないまま消え去った[16]」。いずれの省庁も企業会計基準委員会を引き受けようとはせず，畢竟，この委員会はその設置場所の行政機関を見出すことができなかった[17]。

企業会計原則の設定

企業会計基準法・会計基準委員会構想の実現が危ぶまれるなか，他方，進められていたのは企業会計原則と財務諸表準則の策定だった。この原則と準則が公表をみたのは1949年（昭和24年）は７月９日のことだった[18]。

翌年には監査基準が後続し，結局，「経済安定本部時代の企業会計制度対策調査会の主要な業績は，昭和24年の企業会計原則および昭和25年の監査基準の制定である[19]」ということとなり（ただし，監査基準の制定は改組後の企業会計基準審議会による），ここに至る経緯は黒澤によって以下のようにまとめられている。

「昭和22年12月ごろ，上野道輔教授を中心として，私ども関係者が展開した「会計基準法」の制定ならびに「会計基準委員会」の設置に関する運動はけっきょく挫折した。我々の企

↘　号，2018年。

10）千葉『日本近代会計制度』118頁。

11）同上，117頁。

12）千葉「日本の会計基準と企業会計体制」464頁（（　）書きは原文）。

13）千葉『日本近代会計制度』123頁。

14）同上，123頁。

15）同上，123頁。

16）黒澤清「企業会計制度の発展と企業会計原則の役割」『企業会計』第30巻第12号，1978年，７頁。

17）千葉『日本近代会計制度』125～129頁。
千葉「日本の会計基準と企業会計体制」466頁。

18）千葉『日本近代会計制度』129頁。

19）黒澤清「史料・日本の会計制度＜３＞」『企業会計』第31巻第３号，1979年，100頁。

図によれば，はじめ会計基準法を設定して，その総則に，今日の「企業会計原則」の一般原則を規定し，それを土台として，財務諸表の基礎をなす諸原則を，コモン・ロー的方法によって確立しようと企画したのであった[20]」。

「会計基準法に基づいて，会計基準委員会を設置し，証券取引委員会と協力して，公認会計士制度の新設，会計士監査制度の創始，その充実化，会計原則の維持，確保をはかることが期待された。しかしついに，会計基準法は不成立に終わり，会計基準委員会の設置は実現しなかった。……代わりに，企業会計制度対策調査会……によって，「企業会計原則」が作成され，公表される結果となったのである。……企業会計制度対策調査会は，「企業会計原則」を公表した翌年，昭和25年に企業会計基準審議会と改称し，証券取引委員会との協力態勢を強化したが，企業内容開示制度に対する財界の抵抗が強く，アメリカのSECのごとき強力な機能を発揮することは，きわめて困難な状況のもとに置かれていたのが実情であった[21]」。

とはいえ，「しかし会計基準法の構想が，企業会計原則を生み出す原動力の一つであったことは，事実であり……そのような構想が「企業会計原則」生成の基礎をなしたことは，否定できないのである[22]」。

なお，如上の企業会計原則の公表は企業会計制度対策調査会による中間報告としてなされたが，このことについて千葉は次のように頗る拘っている。

「企業会計原則が最終稿であったにもかかわらず中間報告という表現で公表されたのは，本原則が近い将来，企業会計基準法に基づいて最終的に設定されるまでの，中間的・先鋒的なものであるという意味をも含んでいたのではないかと思われてならないのである[23]」。

企業会計原則，S. H. M. 会計原則，黒澤清

ところで，かくて公表された企業会計原則についてはつとにぱくり疑惑があり，すなわち『S. H. M. 会計原則』との類似性がつとに指摘されている。

ハスキンズ＆セルズ財団（Haskins & Sells Foundation）の1935年の委嘱によってハーバード大学のトーマス・ヘンリー・サンダース（Thomas Henry Sanders），カリフォルニア大学のヘンリー・ランド・ハットフィールド（Henry Rand Hatfield），およびエール大学のアンダーヒル・ムーア（Underhill Moore）[24]をもって構成される委員会が起草し，1938年にアメリカ会計士協会（American Institute of Accountants）（AIA）によって公表された[25] *A Statement of Accounting Principles*，通称『S.

20）黒澤清「史料・日本の会計制度＜16＞」『企業会計』第32巻第４号，1980年，91頁。
21）同上，91頁。
22）黒澤「企業会計制度の発展と企業会計原則の役割」７頁。
23）千葉「日本の会計基準と企業会計体制」467頁。
24）Thomas Henry Sanders, Henry Rand Hatfield, and Underhill Moore, *A Statement of Accounting Principles*, 1938, t.p.

H. M. 会計原則』については「周知のように，この「SHM 会計原則」は，わが国の企業会計原則を設定するにあたって大きな影響を与えたものである[26]」とされ，例えば次のようにもいわれている。

「企業会計原則が発表されて以来，その内容が S. H. M. 会計原則と類似していることがしばしば指摘された。なるほど……は両者に共通している。また S. H. M. 会計原則は……と規定し……それに呼応するかのように，企業会計原則は……を掲げている。……その他にも類似点が多くみられる[27]」。

ただしまた，しかしながら，当の黒澤は随所において懸命にこの疑惑を否定している。

「「企業会計原則」は，けっして S. H. M 会計原則にのみ準拠して構成されたものではなく……[28]」。

「それは，たまたま，SHM 会計原則のそれと同じになった。しかし SHM 会計原則の構成を，そのまま採用したのとは，まったく異なる。この点については，一般の誤解を是非解いておきたい[29]」。

なお，「日本会計通史・序説」と副題する本連載にあってこれまでは被引用文献の著者として頻繁に登場をみてきた黒澤は，しかし，ここに至って日本会計史の対象ないし日本会計史の登場人物として扱われることとなるが，「黒澤先生……の研究の実社会における最もみごとな結実は，企業会計原則の公表に，これをみいだすことができる[30]」とされ，ときに企業会計原則の「生みの親[31][32]」とも称される黒澤は1926年（大正15年）に東京帝国大学の文学部，1928年（昭和３年）には同大学の経済学部を卒業し，同年，中央大学講師となり，同大学教授を経て，1937年（昭和12年）に横浜高等商業学校教授に就き，1949年より東北大学教授を兼任，同年に横浜国立大学教授に就任，同大学の学長を経て定年退職後，獨協大学教授に就き，同大学の学長も務め，また，日本会計研究学会の会長，日本原価計算研究学会の会長，企業会計審議会の会長等を歴任している[33]。

25）山本繁，勝山進，小関勇（訳）『SHM 会計原則』1979年，３～６頁。
　山本繁『会計原則発達史』1990年，81頁。
26）同上，78頁。
27）植野郁太「S. H. M. 会計原則との出合い」山本繁，勝山進，小関勇（訳）『SHM 会計原則』1979年，（８）頁。
28）黒澤清『近代会計学（新版）』1960年，285頁。
29）黒澤清「史料・日本の会計制度＜９＞」『企業会計』第31巻第９号，1979年，148頁。
30）日本会計学会（編）『黒澤清先生還暦記念論文集　近代会計学の展開』1963年，「序」２頁。
31）新井益太郎『会計士監査制度史序説』1999年，25頁。
32）ただし，新井益太郎によれば，「黒澤教授がややともすると「企業会計原則」だけの，岩田（巌）教授が「監査基準」だけの生みの親というそれだけの評価が与えられるとすれば，これは大きな誤りであり，お二人が支えあって，全き制度ができ上ったと見ることが正しい」（同上，25頁）。

企業会計原則の設定趣意と役割

「企業会計原則の設定について」と題する企業会計原則の前文は設定の趣意等について次のように述べている。

一　我が国の企業会計制度は，欧米のそれに比較して改善の余地が多く，且つ，甚しく不統一であるため，企業の財政状態並びに経営成績を正確に把握することが困難な実情にある。我が国企業の健全な進歩発達のためにも，社会全体の利益のためにも，その弊害は速かに改められなければならない。

又，我が国経済再建上当面の課題である外資の導入，企業の合理化，課税の公正化，証券投資の民主化，産業金融の適正化等の合理的な解決のためにも，企業会計制度の改善統一は緊急を要する問題である。

仍って，企業会計の基準を確立し，維持するため，先ず企業会計原則を設定して，我が国国民経済の民主的で健全な発達のための科学的基礎を与えようとするものである。

二　1　企業会計原則は，企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから，一般に公正妥当と認められたところを要約したものであって，必ずしも法令によって強制されないでも，すべての企業がその会計を処理するに当って従わなければならない基準である。

2　企業会計原則は，公認会計士が，公認会計士法及び証券取引法に基き財務諸表の監査をなす場合において従わなければならない基準となる。

3　企業会計原則は，将来において，商法，税法，物価統制令等の企業会計に関係ある諸法令が制定改廃される場合において尊重されなければならないものである。

三　企業会計原則に従って作成される財務諸表の体系は，次の通りである。

損益計算書

剰余金計算書

剰余金処分計算書

貸借対照表

財務諸表付属明細表

（注）現行商法の規定に基き，財産目録を作成する必要ある場合は，この原則に準じて作成するものとする。

四　財務諸表準則は，企業会計原則を適用した場合における財務諸表の標準様式及び作成方法を定めたものである。[34)]

また，企業会計原則設定の５年後，1954年（昭和29年）にこの原則に部分修正が行われること

33）日本会計学会（編）『近代会計学の展開』「黒澤清略歴」１～３頁。
新井益太郎『私の知る会計学者群像』2005年，70～71頁。

34）昭和24年経済安定本部企業会計制度対策調査会中間報告。

となった際に「生みの親」の黒澤は「公認会計士制度の樹立と関連して，公認会計士による会社の財務諸表監査のためのよりどころとなるべき基準を与えたこと。……商法における会社の会計に関する規定の改正に対して重要な影響を与えたこと。……税法における企業所得計算の原則の改正に対して重要な影響を与えたこと[35]」の３点をもってこの５年間にこの原則が果たしてきた役割として挙げ，さらに５年後，企業会計制度対策調査会の委員に当初から名を列ねていた佐藤孝一（早稲田大学教授[36]）は，如上の黒澤の３点を踏まえつつ，「企業会計原則が今日まで果してきた役割（及び今後も当然果すべき役割）……のうちで特に主要な事項[37]」として「企業会計の客観性を強化し，財務諸表の信頼性を高めた。……企業会計の改善発達と財務諸表の様式統一化に重大な寄与をした。……公認会計士監査の実施に対して確固たる基盤を与えた。……商法の会社計算関係に重要な影響を与えた。……税法の所得計算理念に重要な影響を与えた。……経営分析を可能にし，その質的発展を促進せしめた[38]」の６点を挙げている。

なおまた，例えば「黒沢清博士は企業会計原則の作成者であり……山下勝治博士は「企業会計原則の理論」を通じて微に入り細にわたる解説者の役割を果しておられた[39]」とされる山下勝治（神戸大学教授）は「わが国において，企業会計の拠るべき一定の基準を設けようとする考え方は可成り古くから存在している。……その一般的基準として早くからとり上げられているものには，昭和９年８月，臨時産業合理局の制定した「財務諸表準則」が存しており，その後には……が存し……さらに……等がみられている[40]」としつつ，「しかしながら」と続けている。

> 「しかしながら，これら会計に関する基準ないし準則の制定は，いずれも，その時代の歴史的必要に応じ，それぞれ特性の目的をもつものとして考えられ，主として，会計の報告形式としての財務諸表に関する規定である点において特色をもつ。しかるに，昭和24年，経済安定本部，企業会計制度対策調査会の中間報告として発表された「企業会計原則」並びに「財務諸表準則」は，より一般的にして基本的な企業会計の基準を提示し，これによって，わが国における企業会計制度の一般的な改善統一を企図することを直接の目標とする。それは，その制定の目標において，その本質において，その内容において，またその領域において，従来のそれと根本的に異るものである。……また，企業会計原則は単に会計の形式としての財務諸表の領域に止まるべきものではなく，会計処理のための一般的基準を提示することが必要となることはいうまでもない。その点において，かつて制定した産業合理局「財務諸表準則」のそれと根本的に異り，企業会計の形式と実質，その計算

35）黒澤清「企業会計原則の部分修正並に企業会計原則注解について」『企業会計』第６巻第８号，1954年，１～２頁。
36）黒澤清「史料・日本の会計制度＜４＞」『企業会計』第31巻第４号，1979年，100～101頁。
37）佐藤孝一「企業会計原則の役割とその理論的構造」黒澤清（主編）『体系近代会計学［第１巻］　会計学の基礎概念』1959年，272～273頁（（　）書きは原文）。
38）同上，273頁。
39）松本正信「山下勝治博士の会計理論について」山下勝治先生追悼記念事業会（編）『追憶――山下勝治先生を偲ぶ』1971年，38頁。
40）山下勝治『企業会計原則の理論』1956年，３頁。

の全領域にわたる一般基準が示されているところにもまた，この企業会計原則のもつ特徴がみられるものである。企業会計原則がアカウンティング・プリンシプルとリポーティング・プリンシプルとを有機的に綜合したものであると考えられるゆえんである[41]」。

ただし，山下いわく，「「企業会計原則」の成功は，そのもつ理論のせいであるというよりも，むしろある種の権威の前には従順であり，盲目的に権威に依存して生きようとする不名誉な国民性の然らしめたところのものであるといった方が適切でもあろう[42]」。

「盲目的」は「絶対視[43]」であって企業会計原則「絶対視」はやがて「創造性の欠如[44]」をもって結果する[45]。

近代会計制度の成立と会計士監査

「つねに「監査」を意識する。これが友岡会計学の本性でもある[46]」ともされる友岡説によれば，近代会計制度は会計士監査制度の成立をもって成立する。別言すれば，近代会計制度は，会計プロフェッションによる監査，という制度の成立をもって完成する。

「近代会計制度」とは何か。いや，その前に，そもそも「制度」とは何か。制度とは，社会的な定着性をもった約束，である。「近代会計制度」とは何か。近代会計制度とは，財産管理に関する委託・受託の関係（資本と経営の分離という状況）において，受託者（経営者）は会計を行い，監査を受け，監査人には会計プロフェッションを充てる，という約束事が社会的な定着性をもったものである[47]。

この近代会計制度は，したがってまた，会計プロフェッションによる監査，という制度の成立（会計プロフェッションを監査人に充てる，という約束事が社会的な定着性をもつこと）をもって完成する[48]。

なおまた，そうした会計プロフェッションによる監査（会計士監査）の意義は，プロフェッショナリズムをもって監査（監査人）の独立性と専門性が担保され，しかも，それが資格・肩書きによって可視化される，ということにあるが[49]，さて，日本における会計士監査の制度はどのようにもたらされたのか。

41）同上，４～５頁。
42）同上，「序」２頁。
43）日本会計研究学会特別委員会「企業会計原則と商法計算規定」新井清光（編著）『企業会計原則の形成と展開』1989年，36頁。
44）川北博「企業会計原則の見直しについて」『企業会計』第39巻第９号，1987年，33頁。
45）日本会計研究学会特別委員会「企業会計原則と商法計算規定」36～38頁。
46）茂木虎雄「友岡賛著『歴史にふれる会計学』（書評）」『書斎の窓』第464号，1997年，67頁
47）友岡賛『会計の時代だ――会計と会計士との歴史』2006年，28～29頁。
48）近代会計制度については下記のものをも参照。
友岡賛『近代会計制度の成立』1995年，プロローグおよびエピローグ。
49）友岡『会計の時代だ』19～23頁。
友岡賛『会計学原理』2012年，第５章。

「戦後日本の外部監査制度が，戦前の商法・内部監査からの展開過程で登場したものなのか，それとも戦時会社経理統制期の会計監督官制度が，戦後の「統制の緩和」過程の中で展開されたものなのか，または戦後にまったく新たに登場したものなのかは，今日においても未解決の重要問題のひとつである[50]」。

ただし，企業会計原則の「生みの親」によれば，企業会計原則は公認会計士監査制度の「生みの親」だった。

すなわち，日本における企業会計原則の生成プロセスは，黒澤によれば，「アメリカやイギリスにおける会計原則の生成のプロセスとは，いちじるしくその由来を異にしていた[51]」とされ，さらに次のように説明される。

「当時わが国では，まだ実質的に公認会計士制度は存在せず（公認会計士法は，制定されたが，その監査はまだ開始されていない），財務諸表の開示の制度もなければ，公共独立の監査人による監査も実施されていなかった。公開株式会社の公表財務諸表の制度は，「企業会計原則」（ならびに後に制定された「監査基準」）を通じて，次第に培われて行ったのである。この点からいうと，「企業会計原則」は，公認会計士監査の制度の生みの親，あるいは，育ての親であると言ってもさしつかえないだろう[52]」。

「生みの親より育ての親」という成句からすると，「生みの親，あるいは，育ての親」という言い様には違和感がないでもないが，揚げ足取りはさて措き，こうした英米との異同ないし日本の特殊性については例えば1978年（昭和53年）に日本会計研究学会の第37回大会において「財務会計の今後の課題――会計基準の設定をめぐる諸問題」という統一論題の下，報告者に名を列ねた中島省吾（国際基督教大学教授[53]）も次のように述べている。

「一般に，他の経済先進国において会計基準が整備されるについては，それ以前に，会計監査実務の相当の歴史があり，そこでの経験をふまえて会計基準が要求され，生成発展するのが常であったと考えてよかろう。それに対して，わが国の企業会計原則の場合には，占領行政下の特殊な状況のもとで，まず企業会計原則が公表され，それをもとにして公認会計士監査が発足した。……このような経過をふりかえってみると，わが国の企業会計原則が果した開拓的，呼び水的な役割は非常に大きかったことを痛感させられる[54]」。

50）千葉『日本近代会計制度』104頁。
51）黒澤「企業会計制度の発展と企業会計原則の役割」6頁。
52）同上，6頁（（　）書きは原文）。
53）番場嘉一郎（座長）「財務会計の今後の課題――会計基準の設定をめぐる諸問題」『會計』第115巻第2号，1979年，129頁。
54）中島省吾「会計基準設定の理念と手続」『會計』第115巻第2号，1979年，55頁。

いずれにしても，定められた順序は1948年に公認会計士法，1949年に企業会計原則，そして1950年（昭和25年）に監査基準，これで３点セットだった。

他方また，1950年の３月に公布された証券取引法の一部を改正する法律は下記の第193条の２をもって新設，すなわち法定会計士監査の誕生だった。

> 第193条の２　証券取引所に上場されている株式の発行会社その他の者で証券取引委員会規則で定めるものが，この法律の規定により提出する貸借対照表，損益計算書その他の財務計算に関する書類には，その者と特別の利害関係のない公認会計士の監査証明を受けなければならない。
> ……[55]

監査基準の設定

企業会計制度対策調査会は1950年の５月に改組されて企業会計基準審議会となり[56]，同年の７月，この審議会によってこれも中間報告として公表された「かなり啓蒙的な[57]」監査基準の前文「財務諸表の監査について」は「監査の意義」と題する節において次のように述べている。

> ここに監査とは，企業が外部に発表する財務諸表について，職業的監査人がこれを行う場合に限るものとする。
>
> この種の監査の目的は，財務諸表が「企業会計原則」に準拠して作成され，企業の財政状態及び経営成績を適正に表示するか否かにつき，監査人が，職業的専門家としての意見を表明して，財務諸表に対する社会一般の信頼性を高めることである。従って監査人は，財務諸表に対する自己の意見につき妥当な根拠を与えるため，職業的専門家として当然払うべき注意をもって監査手続を選択適用し，合理的な証拠を確かめなければならない。
>
> 監査人は，財務諸表に対する自己の意見につき責任を負うのみであって，財務諸表の作成に関する責任は，企業の経営者がこれを追わなければならない。従って，監査人が財務諸表に対して助言勧告を与え，又は自らその作成に当ることがあるにしても，その採否は企業の経営者が決定するのであり，監査人はこれを強制することはできない。[58]

また，「監査基準の設定について」は次のように述べている。

> 監査基準は，監査実務の中に慣習として発達したもののなかから，一般に公正妥当と認められたところを帰納要約した原則であって，職業的監査人は，財務諸表の監査を行うに

55）証券取引法の一部を改正する法律（昭和25年法律第31号）。
56）千葉『日本近代会計制度』175頁。
　　新井『日本の企業会計制度』79頁。
57）日本公認会計士協会年史編纂特別委員会（編）『50年のあゆみ』2000年，19頁。
58）昭和25年経済安定本部企業会計基準審議会中間報告。

当り，法令によって強制されなくとも，常にこれを遵守しなければならない。

……

監査に関してかかる基準を設定する理由は次のとおりである。

(1) 監査は，何人にも容易に行いうる簡単なものではなく，相当の専門的能力と実務上の経験とを備えた監査人にしてはじめて，有効適切にこれを行うことが可能である。又監査人は何人にも安んじてこれを委せうるものではなく，高度の人格を有し，公正なる判断を下し得る立場にある監査人にしてはじめて，依頼人は信頼してこれを委任することができるのである。従って監査人の資格及び条件について基準を設けることは，監査制度の確立及び維持のために欠くべからざる要件である。

……[59]

さらにまた，監査基準の第１の区分，監査一般基準は監査人の要件について次のように述べている。

第一　監査一般基準

一，企業が発表する財務諸表の監査は，監査人として適当な専門的能力と実務経験を有し，且つ，当該企業に対して特別の利害関係のない者によって行われなければならない。

……[60]

監査基準の「生みの親」[61][62]ともされる岩田巖（一橋大学教授（監査基準公表時には東京商科大学教授））はこの基準の啓蒙的な役割について次のように述べている。

「監査基準は単に職業的監査人のために設定されたものだけではない。専門家でないその他の人々のことも充分考慮して作成されたのである。すなわち監査についての素人にも監査の意義，効果，または手続をできるだけ正しく認識せしめ，監査に対する理解を深からしめることを一つの重要な目標としているのである。……一体監査制度の円滑なる運営ということは，監査人が如何に頑張ってみても，不可能であって，各方面の理解と協力をまって始めて可能となるのである。この意味において，監査基準は多分にその啓蒙的な役割をも配慮して設定されている。……この基準の構成は1947年10月に発表された米国会計士協会の監査手続委員会による監査基準の体系に範をとったものである……が，必らずしも同一というわけではない。米国の基準よりくわしく内容を分けて規定している部分もあ

59）同上。
60）同上。
61）新井『会計士監査制度史序説』25頁。
62）注記32）をみよ。

れば，啓蒙的意味において追加された定義的規定もある。米国の基準は主として専門家を対象として規定されているもののようであるが，わが国の基準は前述のように一般の人々を相手としているので，おのずから規定の仕方に相違が生ずるのは当然である[63]」。

法定監査と監査法人

証券取引委員会によって1951年（昭和26年）３月に公布された財務書類の監査証明に関する規則は下記のように定め，すなわち，法定監査は同年７月１日以降に始まる事業年度から，ということだった。

証券取引法第193条の２第１項から第３項までの規定に基き，財務書類の監査証明に関する規則を次のように定める。

第１条　証券取引法第193条の２第１項に規定する者は，左に掲げる会社とする。

１　証券取引所に上場されている株式の発行会社

……

第２条　法第193条の２第１項に規定する特別の利害関係とは，左の各号の一に該当する関係をいう。

……

附則

１　この規則は，昭和26年７月１日から施行し，この規則施行の日以後に始まる事業年度から適用する。

……[64]

かくて開始されることとなった法定監査は，しかしながら，直ちに正規の財務諸表監査を行うことは尚早とされたため，初度監査は「会計制度監査」と称される会計制度の整備および運用の状況の検査に止められ，次年度の監査も会計制度の運用状況の検査に止められ，第３次の監査にあっては内部監査制度の確立のためにする検査が重視され，第４次，第５次を経て，正規の財務諸表監査は漸う1957年（昭和32年）１月１日以降に開始される事業年度からのことだった[65]。

「法定監査は26年から初（ママ）まったが，当初は単に会計制度の完全なるかどうか，またそれが如何に運用せられているかを検閲することであった。事実公認会計士は各会社の経理規程の作成を指導するに忙殺されていたのである。それから数年，漸次に監査の範囲を拡大してゆき，終に昭和31年度（正しくは昭和32年度）から正規の財務諸表監査を実施すること

63）岩田巌『会計士監査』1954年，88～91頁。

64）証券取引委員会規則第４号。

65）西野嘉一郎『現代会計監査制度発展史――日本公認会計士制度のあゆみ』1985年，108～113頁。
新井『会計士監査制度史序説』55～176頁。
日本公認会計士協会年史編纂特別委員会（編）『50年のあゆみ』36頁。

になった[66]」。

公認会計士の協同組織体が必要との主張はつとにみられたが，1965年（昭和40年）頃以降，前稿[67]に言及された山陽特殊製鋼の事件を首めとして粉飾倒産事件が相次ぐに至り，これを受けて監査制度の強化，組織的監査の導入を求める声が高まりをみ，大蔵省からの依頼によって検討した結果，公認会計士審査会が監査法人という協同組織体が必要である旨を答申したのは1965年11月のことだった。この答申を受けて大蔵省は翌1966年（昭和41年）に公認会計士法の改正案を国会に提出，この改正法の施行は同年７月のことだった[68]。

翌1967年（昭和42年）１月，誕生をみた第１号の監査法人は監査法人太田哲三事務所，その構成は社員が８名，有資格の使用人が12名だった[69]。

ちなみに，その沿革は太田昭和監査法人，監査法人太田昭和センチュリー，新日本監査法人を経て新日本有限責任監査法人に至っている。

近代会計制度はまだ

かつて筆者は19世紀末のイギリスに近代会計制度の成立をみ[70]，それは前々々項に概説されたようなものだったが，そうしたイギリスの状況と昭和期日本の状況には，むろん，種々の点において異同が認められる。

われわれはそのかみの日本に近代会計制度の成立をみることができようか。

企業会計制度対策調査会は1950年に改組されて企業会計基準審議会となり，1952年には同審議会が廃されて企業会計審議会が設けられ[71]，爾来，日本における会計基準の設定を担う企業会計審議会はパブリック・セクターの機関として捉えられていたが，これについては「いわゆるパブリック・セクターたる企業会計審議会が企業会計原則の設定主体とされていることについては，そこに特有の問題が内在していることも否定できない[72]」ともされ，昭和期もその末葉，55年（1980年）前後以降，会計基準の設定主体に関する［パブリック・セクター vs. プライベート・セクター］の議論がかなり活発に展開されるに至った[73]。

他方，会計規範については，それを会計法令とするか，はたまた会計基準とするか，という

66）太田哲三『近代会計側面誌――会計学の60年』1968年，231頁。

67）友岡賛「昭和期における会計プロフェッションの逡巡――日本会計通史・序説（６）」『三田商学研究』第61巻第６号，2019年。

68）西野『現代会計監査制度発展史』第９章。
日本公認会計士協会年史編纂特別委員会（編）『50年のあゆみ』76～77頁。

69）原征士『わが国職業的監査人制度発達史』1989年，474頁。

70）友岡『近代会計制度の成立』。

71）注記１）をみよ。

72）日本会計研究学会特別委員会「企業会計原則と商法計算規定」39頁。

73）新井清光「我が国における会計職能の将来――主として会計規範の領域について」新井清光（編著）『企業会計原則の形成と展開』1989年，135頁。

［制定法規範 vs. 慣習規範］の議論もあり[74]，「会計規範の法令化を避けようとする考え方は，とくに英国や米国などのいわゆる英米法系の国にみられ，またそれは職業会計士のプロフェッショナリズムによって強く支えられてきていると考えられ……また，それらが，会計規範の形成主体に関するプライベイト・セクター支持論の強力な背景にもなってきているといえよう[75]」が，ただし，制定法規範が選択される場合にはその設定主体はパブリック・セクターに限られることとなる[76]。

いずれにしても，［パブリック・セクター vs. プライベート・セクター］の議論においてプライベート・セクター支持論の挙げる候補の一つは会計士団体，すなわち日本公認会計士協会だったが，しかしながら，例えば前出の中島の1978年の学会報告によれば，「日本公認会計士協会が会計基準の設定の担当機関となった場合に社会各層の支持と信頼を確保しつづけることができるかどうか疑問視され[77]」，その理由は「公認会計士の立場に内包されるディレンマに[78]」あり，「公認会計士は，情報の要求者もしくは利用者と，その作成報告責任者である企業とのいずれからも独立した，第三者的な立場に立っている。しかし，同時に，その業務報酬を企業から受けとっているという点において，特異なディレンマを抱えている[79]」とされ，他方また，1984年（昭和59年），当時，日本公認会計士協会の会長職にあった川北博[80]は「企業会計原則は誰のために存在するか」と題する論攷において同協会が会計基準の設定主体となる可能性をもって完全に否定しつつ[81]，「会計原則は，単に公認会計士だけの為にあるのではない[82]」としている。

中島のいう「ディレンマ」はつとに指摘されてきている周知の論点であり，叙上の中島説は，畢竟するに，公認会計士には独立性・第三者性において疑義があるがためにその団体は会計基準の設定主体に相応しくない，ということになろうが，他方，川北の説は，けだし，如上の「ディレンマ」およびこれに基因する独立性・第三者性の疑義の類いは意識することなく，「会計原則は，単に公認会計士だけの為にあるのではない」とし，「会社はもとより，政府，取引関係者，労働団体などすべての利害関係者のために存在する[83]」と続けており，プロフェッショナルたるべき公認会計士をもって自ら（むろん，川北は公認会計士）「利害関係者」に含めている点が洵に情けない。

プロフェッショナリズムはここにこれをみることはできない。

川北はまた，叙上のように，彼の協会が会計基準の設定主体となる可能性をもって完全に否定しつつも，設定主体の「補完的機能を果たす[84]」可能性には言及しているが，しかし，「しかし，

74）同上，126～127頁。
75）同上，127頁。
76）同上，135～136頁。
77）中島「会計基準設定の理念と手続」63頁。
78）同上，63頁。
79）同上，58頁。
80）日本公認会計士協会年史編さん委員会（編）『公認会計士制度35年史――最近の10年』1988年，口絵。
81）川北博「企業会計原則は誰のために存在するか――原則形成に対する日本公認会計士協会の役割」『企業会計』第36巻第1号，1984年，181頁。
82）同上，182頁。
83）同上，182頁。
84）同上，182頁。

その機能はあくまでも経過的・補完的であり，またあるべきである。JICPA（日本公認会計士協会）は，それを超えて機能しようとするほど stupid ではない[85]」と続けている。

日本にあって永年，会計基準を策定してきていた「企業会計審議会は，行政当局の諮問機関であり，いわばパブリックセクターであるがゆえに，独立性，即時性等の面において，一定の限界があると言わざるを得ない[86]」といった認識の下，「民間分野における実務的な専門知識や資源を常時・最大限結集できる枠組みの構築が必要と考えられるようになり，民間主体の会計基準設定主体設立に向けての議論が開始された[87]」のは20世紀も末葉になってからのこと，既に疾うに昭和は終わっていた[88]。

文　献

新井清光「我が国における会計職能の将来――主として会計規範の領域について」新井清光（編著）『企業会計原則の形成と展開』中央経済社，1989年。

新井清光『日本の企業会計制度――形成と展開』中央経済社，1999年。

新井益太郎『会計士監査制度史序説』中央経済社，1999年。

新井益太郎『私の知る会計学者群像』中央経済社，2005年。

番場嘉一郎（座長）「財務会計の今後の課題――会計基準の設定をめぐる諸問題」『會計』第115巻第２号，1979年。

千葉準一『日本近代会計制度――企業会計体制の変遷』中央経済社，1998年。

千葉準一「日本の会計基準と企業会計体制」千葉準一，中野常男（責任編集）『体系現代会計学［第９巻］　会計と会計学の歴史』中央経済社，2012年。

原征士『わが国職業的監査人制度発達史』白桃書房，1989年。

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

岩田巌『会計士監査』森山書店，1954年。

川北博「企業会計原則は誰のために存在するか――原則形成に対する日本公認会計士協会の役割」『企業会計』第36巻第１号，1984年。

川北博「企業会計原則の見直しについて」『企業会計』第39巻第９号，1987年。

黒澤清「企業会計原則の部分修正並に企業会計原則注解について」『企業会計』第６巻第８号，1954年。

黒澤清『近代会計学（新版）』春秋社，1960年。

黒澤清「企業会計制度の発展と企業会計原則の役割」『企業会計』第30巻第12号，1978年。

黒澤清「史料・日本の会計制度＜１＞～＜16＞」『企業会計』第31巻第１号～第32巻第４号，1979～1980年。

松本正信「山下勝治博士の会計理論について」山下勝治先生追悼記念事業会（編）『追憶――山下勝治先生を偲ぶ』山下勝治先生追悼記念事業会，1971年。

茂木虎雄「友岡賛著『歴史にふれる会計学』（書評）」『書斎の窓』第464号，1997年。

中島省吾「会計基準設定の理念と手続」『會計』第115巻第２号，1979年。

日本会計学会（編）『黒澤清先生還暦記念論文集　近代会計学の展開』森山書店，1963年。

日本会計研究学会特別委員会「企業会計原則と商法計算規定」新井清光（編著）『企業会計原則の形成と展開』中央経済社，1989年。

日本公認会計士協会年史編さん委員会（編）『公認会計士制度35年史――最近の10年』日本公認会計士協会，

85）同上，182頁。

86）財務会計基準機構 ASBJ/FASF10年史編集委員会『ASBJ/FASF10年史』2012年，４頁。

87）同上，２頁。

88）同上，２～３頁。

1988年。
日本公認会計士協会年史編纂特別委員会（編）『50年のあゆみ』日本公認会計士協会，2000年。
西野嘉一郎『現代会計監査制度発展史――日本公認会計士制度のあゆみ』第一法規出版，1985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。
Thomas Henry Sanders, Henry Rand Hatfield, and Underhill Moore, *A Statement of Accounting Principles*, American Institute of Accountants, 1938.
佐藤孝一「企業会計原則の役割とその理論的構造」黒澤清（主編）『体系近代会計学［第１巻］　会計学の基礎概念』中央経済社，1959年。
友岡賛『近代会計制度の成立』有斐閣，1995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『会計の時代だ――会計と会計士との歴史』ちくま新書，2006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，2018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。
友岡賛「会計プロフェッションの黎明――日本会計通史・序説（５）」『三田商学研究』第61巻第５号，2018年。
友岡賛「昭和期における会計プロフェッションの逡巡――日本会計通史・序説（６）」『三田商学研究』第61巻第６号，2019年。
植野郁太「S. H. M. 会計原則との出合い」山本繁，勝山進，小関勇（訳）『SHM 会計原則』同文舘出版，1979年。
山本繁『会計原則発達史』森山書店，1990年。
山本繁，勝山進，小関勇（訳）『SHM 会計原則』同文舘出版，1979年。
山下勝治『企業会計原則の理論』森山書店，1956年。
財務会計基準機構 ASBJ/FASF10年史編集委員会『ASBJ/FASF10年史』財務会計基準機構，2012年。

2018年３月17日成稿