

## アメリカにおける

## 公表会計制度の発展

— J. エドワーズ「アメリカ公共

会計士制度の歴史」—

加藤 盛 弘

—

独占の成立と歩調をあわせて成立した三代会計は制度として顕現化される道をたどった。アメリカにおいてははいちはやく会計は制度として確立され近代化された。わが国においても会計は制度化の道をたどってきたことは周知のところであるが、わが国の会計が誰れの目にも明らかに制度として確立されたと見られる時期はなんといつても第二次世界大戦後であろう。戦後、わが国の会計はアメリカ会計制度の大きいなる影響のもとに制度として特徴づけられるにいたった(浅羽二郎『会計原則の基礎構造』縮論)。そのわが国会計制度の意義と機能を十分に把握せんとするなら、われわれは、その制度がいかなる経済的社会的基盤のもとに、いかなる機能をはたさんとして生成してきた

かを究明することが是非とも必要となる。その意味において会計制度史の研究は重要な一研究領域を構成するのであり、ことにアメリカ会計制度史の研究はわが国会計制度の意義と機能の解明にかかすことのできないものである。しかし、そのアメリカ会計制度中の研究は不照識なことには当のアメリカにおいてもまったくと言ってよいほど行われていない。わずかにフランゼンシの論稿“Milestones on the Path of Accounting,” *Harvard Business Review*, Vol. 29, がある程度であり、わが国においては青柳文司講師の「アメリカ会計制度の発達」(会計、七九巻、三号、六号、八〇巻一号)がある程度のように思われる。

そこで、わたくしは、アメリカ会計制度史研究の一つの資料としてここに James Don Edwards, *History of Public Accounting in the United States*, 1930, 277-281, ことに会計制度史との関連において、かなり詳細に紹介せんとするものである。ただこの著書の内容は副題に『会計士制度』と訳したごとく、会計士制度、業務の発展についてのべたものである。しかし公表会計制度が会計士制度との不可分関係において発展したアメリカの会計を考えるなら、会計士制度の発展は公表会計制度の重要な側面を形成するのであり、資料として十分なる価値を有すると考える。

さて、エドワーズはアメリカにおける会計士制度の発展をつぎのように時代順に論及している。

二

第一章 序言

第二章 アメリカ公共会計士制度の先駆

第三章 アメリカ公共会計士制度の定義

第四章 アメリカにおける公共会計士制度の出現（一七四八

〜一八九五年）

第五章 アメリカにおける公共会計士制度（一八九六〜一九

一三年）

第六章 アメリカにおける公共会計士制度（一九一三〜一九

二八年）

第七章 アメリカにおける公共会計士制度（一九二八年〜一

九四九年）

第八章 アメリカにおける公共会計士制度（一九五〇年代）

第九章 要約

そこで、わたくしはエドワーズの叙述にしたがって、年代順に彼のいうところを見てゆくことにする。

まず、エドワーズは、アメリカにおける発展史の考察に入る前に、イギリスにおける会計士制度の発展に論及する。なぜなら、アメリカにおける会計士の実務は、慣習、コモン・ローお

よび商業実践がそうであるように、イングランドおよびスコットランドから導入された（五頁）からである。つまり、アメリカが会計士制度を導入した先行諸国の会計の発展についてのべることがアメリカ会計士制度の理解に大いに役立つというわけである。

さて、近代的会計職業は世界のどの国よりもまずスコットランドに起源をみるのであり、会計士の職業的組織もスコットランドにその起源をもつのである。エディンブルグ会計士協会（Society of Accountants in Edinburgh）は一八五四年に設立を認可され、グラスゴー会計士協会は一八五五年に、アバードイン会計士協会（Society of Accountants in Aberdeen）は一八六七年に設立許可されたという歴史を持つが、イングランドにおいては、一八七〇年にはじめてリヴァプール会計士協会が設立された（一九一三頁）。

このような古い歴史をもつイギリスの公共会計士が最初の大きな社会的な認識をえたのはかの有名な南海泡沫（South Sea Bubble）事件においてであった。

すなわち、南海泡沫事件は一七一二年の南海会社（South Sea Company）の設立にはじまり九年後の全般的惨事に終わった一連の財務計画の失敗であった。その計画とは、イギリス政府にとっては、ある会社に貿易上の独占権を売り、その返礼としての一定額を国債の償還にあてることであった。一七一

年に設立されたその会社は南アメリカおよび太平洋諸島とイギリスとの貿易の独占を許され、そこから生ずる富は無制限であると信じられた。さらに、発起人が富裕なそして相当に社会的地位のある商人であったために、その株式は大衆によってすぐて買われ、非常に騰貴し、一七二〇年の一月から三月までの間に株価は二五〇パーセント以上上昇した。その年の中旬までにはその株価は一二八ポンドから一〇〇ポンドになった。しかしその猛烈な投機マニアの終末はさげがたい終末——大暴落であった。七月には一〇〇ポンドとなった南海会社の株式は八月には下落しはじめ、内部の者が売り払った直後の九月には急落しはじめ、まもなく一七五ポンドとなり、多くの小さな会社の株式は無価値となった。

イギリス議会の特別委員会の要請により、当時イギリスの著名な会計士であった Charles Snell によつて South Sea Company およびその従属会社である Sawbridge Company の記録の調査がなされた。そして、その結果なされたスネルの報告「ソープリッジ会社帳簿検査報告書」は H. C. Bentley によれば、それまでに公共会計士によってなされた最初のものであったという。また、この時代の多くの破産についての他の監査報告についての確実な証拠はないけれども、このような多くの報告がなされたとみて間違いないであろう（六七―七頁）。このようにイギリスにおける会計士業務が破産会社の監査に

おいて社会的認識をうける第一歩を踏み出したということはまたことに興味深い。会計士業務の破産との関連はその後ますます深化してゆく。

会社法との関連における監査制度の発展は、一八四五年の会社法（Company Clause Consolidation Act）において、議会社法によって規定される会社の会計監査が規定された。この法律は鉄道会社は監査人を任命し、そしてその監査人を助けるために外部監査人を招くことを規定した。この法律は一八六八年に修正され、規定される鉄道会社は今や監査された財務諸表を商務省（Board of Trade）および株主に提出することを要請されるにいたつた。ある権威者達はこれらの法律は公共会計士業務を確立する主要な要因であると考へている。したがつて、一八四〇年代の「鉄道マニア」の時代にイギリスにおける公共会計士職業は大いなる認識をえた。また、一八六二年の会社法（Companies Act）はその会計条項に「いかなる配当も会社の営業から生ずる利益以外から支払うことはできない。取締役は真実な勘定を記録させ、年に一度、貸借対照表および損益計算書を作らせ、それを株主総会に提出しなければならない」と規定することにより、会計士にとつて新しい分野が提供された。なぜなら、その財務諸表の検査および証明は監査人によってなされるべきであるからである（七―八頁）。さらにまた、一八六二年の会社法の九二条は「会社の結

末をつける訴訟手続をはず目的で法定清算人 (official liquidator) の地位を作った。そして大部分の場合、職業的会計士が清算人として任命された。その法律の通過後の二二年間 (すなわち一八六二—一八八四年の間) に一三、八二〇以上の会社が登記簿から消えたことを思うと、一八六二年の会社法が会計士の友であるといわれることが容易に理解できるであろう。また一八六九年の破産法は法定破産管財人を廃止し、債務者財産を分配するための管財人 (trustee) を任命する規定をもつことにより、会計士に利益をもたらした。なぜなら、これらの地位は大部分職業会計士によってしめられたからである (一三—一四頁)。このようにイギリスの会計士業務は会社法あるいは破産法に大きな基礎をおいて発展してきたのである。このことはリットルトンの『会計発達史』において (片野一郎訳、第十七章、会計士制度の発達) もまた山根忠恕教授の『監査制度の展開』において (第二章、イギリスにおける監査制度の展開) もかなり詳細にふれられている。このように一九世紀の第三・四半世紀の破産法から附加的原動力をえたイギリス公共会計士業務がその主要な職務を破産の分野においたことはいうまでもなからう。他方、これらの会社法および破産法にもどづく裁判所の判決によって監査人の責任が明確にされていた。そこでこれらの監査人の義務 (責任) に関する事件のいくつかをみてみよう。

監査人の義務についての最初の重要なイギリスの裁判事件は一八八七年の Sterling 判事によってなされた Leeds Estate Building and Investment Company 対 Shepherd 事件であった。この事件は Leeds Estate Building Company の設立定款は支配人および取締役は配当に利用しうる利益金額にもとづいて賞与をもらえらることになっていたもので、彼等は資産の過大表示によって過大の利益を報告し、自分達の利益にしようとした。貸借対照表および損益計算書は会計士によって証明され、その会計士は株主によってえらばれていた。このことに對する判事の意見はつぎのごとくであった。

「私の意見では、会計士の任務は貸借対照表の算術的正確性を証明することに限られるのではなく、その実質的な正確性を調査することであり……そして会社状態の真実な適正な表示を含む……」

このようにこの事件においては、監査人は会社の記録を、それが事業の経営を反映しているかどうかという点よりチェックするべきだということが明らかにされたし、また監査人の任務はたんに財務諸表の数学的正確性を保証することではなく、その健全さの調査であることが明らかにされた (九一—一〇頁)。

貸借対照表の資産価値の適正な表示に関する公共会計士の義務についての他の目立った事件は一八九五年の the London and General Bank 事件であった。これは監査人がその銀行

の財務状態が不健全であるということについて、貸借対照表にメモのかたちで書いて取締役にくり返して注意をうながし、そしてついに、一八九一年の監査報告書においては配当をなすべきでない」と記載したが取締役は説得されてそれをけずり、事実上の資本配当が続けられ監査人が株主に訴えられた事件である。この事件に対する裁判所の見解は、監査人の仕事は監査時における会社の真実の財政状態をつきとめ、それを表示することである。しかし彼は保証人ではない。彼は貸借対照表の正確性さえも保証するものではない。しかし彼は正直でなければならぬ。つまり彼は彼が真実であると信じないことを証明してはならない。そして彼は彼が証明するものが真実であるということを信じるまでに、合理的な注意と技術（手続）を用いなければならぬとしている。裁判所はこの裁判において、監査人は、彼が真実であると信ずべき理由があるもののみを証明すべきであるという原則をうちたてた。この他にもイギリスの裁判所が監査人の義務に言及した主な事件として Kingston Cotton Mill Company 事件がある（一〇～一二頁）。

このようにイギリスの会計士制度は会社法、破産法との大いなる関連のもとに発展したのであるが、それでは会計士制度が、いかなる社会的経済的条件のもとに、いかなる目的をもつてアメリカに導入され、いかなる機能をはたすのであろうか。エドワーズのこの文獻においては社会的経済的基盤との関連は明

らかではないが、以下、かれが述べるところにしたがつてアメリカにおける会計士制度の発展をみてみよう。

### 三

エドワーズはアメリカにおける会計士制度の歴史の第一期を一七四八～一八九五年に求める。それは一七四八年はアメリカにおいて、公共会計士の機能をはたした人（業としていたということではない）についての資料のみられた年であり、一八九五年は会計士業務に対する法的認識を欠く最後の年であるからである。

ところでイギリスの会計士がアメリカを訪れたのは Brown によればアメリカ独立戦争以前であるという。この初期の時代のはっきりした日付はわからないが、スコットランドの会計士がイギリスの商人の代りにアメリカ植民地をおとすれた。一八世紀中におけるアメリカ植民地における公共会計士契約は大西洋沿岸のいくつかの商業都市で疑いもなく行われていた。そして彼らは、おそらくその時代の商人のだけかと関係していた（四三頁）。その後会計士の職業は序々に確立されてゆくのであるが初期の会計士の仕事は帳簿の開始、締切、転記というもっぱら簿記技術の分野に属することであった（四四～四五頁）。しかしそれも一八七〇年代から一八八〇年代になると、つぎに示す一八八七年の広告の一つにみられるように、会計士は一八五

○年代よりはるかに広範なる機能をはたすようになり、しかもその中心は事業記録の監査および報告書の発行といふかなり公共会計士固有の仕事に重点をおくようになってきた。

一八八七年の広告の一例

「公共会計士および監査人である(わたくし—筆者注)H: F:は個人、組合、株式会社の会計を検査し報告する。そして疑いのある勘定を調査、調整し管財人として活動し、特別な要求に合致するように新帳簿を計画する。帳簿の転記、貸借対照表の作成、勘定の監査、裁判所に対する専門の仕事などが科学的に忠実に遂行される」(四七頁)。

このような会計士のはたす機能の広範化は、会計士の職業としての確立の素地を十分に示すものであり、このころになるとニューヨーク市の人名簿に公共会計士の名前がみられるようになった(四六頁)。

この会計士業務の確立の跡は会計士事務所設立、および著名なイギリス公共会計士の移入と表面的には歩調をあわせた一八八〇年代から九〇年代にかけて著しいものがある。一八六六年にはニューヨークにおいて Versey and Versey 会計士事務所が設立され、一八七六年にはシンシナティ(Cincinnati)において Accountants Bureau が商工録(directory)にのせられ、一八八三年にはニューヨークにおいて Barrow, Wade, Guthrie and Company が設立され、また一八八三年には James

Vaiden and Company がみられた。また Price, Waterhouse and Company の合衆国での仕事ははやくも一八七三に行われ、その後合衆国への訪問は頻繁になった。このような会計士事務所設立およびその業務活動の活発化、ことにイギリス会計士、および会計士事務所による業務の遂行は、当然にそのような活動を必要とする社会的経済的条件があつてこそ存在するのであるが、エドワーズはきわめて不明瞭、不完全ながらこのことをつぎのようにみている。すなわち、一八八〇年代から九〇年代にかけて個人所有の企業から会社への転換がかなり活発に行われ、そして著名な会計士によってサインされた収益に関する報告書が大衆の応募をつのる広告のかくことのできない部分となった。さらにこの期間にはロンドンの資本家(financier)は海外への資金投資に対する機会を求めていた。その結果会社による事業の遂行が増加していた。アメリカ醸造会社のグループのニューヨーク、ロチェスター(Rochester, New York)の Bartholomay 醸造会社への合併に際して、構成者である諸会社の会計監査がなされた。Price, Waterhouse and Company のスタッフのメンパーと Sheath および Fowler がその合併手続に含まれる仕事をするためにアメリカに送られた。そしてこの時期はアメリカの企業の新らしい発展のはじまりであった。

このように、イギリスの会計士を中心とする会計士事務所

設立はイギリス資本導入（当時は鉄道企業への資本導入がもっとも多かったようである）との関連において是非とも必要とされたとみることができよう（四八〜五〇頁）。このように、会計士が、海外資本の導入、大衆資本の調達という、すぐれて社会的な任務をはたすにいたると、彼らの職業的水準を上げるために会計士教育の必要、組織の確立、法的認識の必要を認めるにいたる。

まず会計士の組織については、公共会計士業務の確立およびそれにたずさわる者の増大さらには、その職業的水準を向上させる上からも、その職業組織が必要とされアメリカにおける最初の会計士の組織が一八八二年七月二十八日にニューヨーク市会計士簿記家協会 (Institute of Accountants and Bookkeepers of the City of New York) の名のもとに設立された。

その名称は一八八六年六月に会計士協会 (Institute of Accountants) にちぢめられた（五一頁）。

また、一八八六年一二月にアメリカにおける最初の職業会計士の組織団体がアメリカ公共会計士協会 (American Association of Public Accountants) の名前で創設され、一八八七年八月に、ニューヨーク州法のもとにおいて法的に認められた（五四頁）。

さらに、会計士業務の地位を確固たるものにするのは会計教育による職業的水準の向上であるが、その教育活動に關しては

「J. Bennett が簿記および数学の教育のために一八一八年にニューヨークに学校をたてたが、これはアメリカ最初の会計の学校であった。大学水準での商業学校の試みは一八五一年にルイジアナ大学でなされたが、一八五七年に廃止された。一八六八年にイリノイス総合大学が二年後に商業学校となった学校を設立した。また会計および関連科目をおしえる最初の専門学校は一八五三年に設立された Bryant and Stratton School であった。また、アメリカは大学のカリキュラムの中に会計学を正式の科目として認めた世界で最初の国である。そして、アメリカの最初の商業大学設立の荣誉はペンシルヴァニア大学に属した。」Joseph Wharton は一八八一年にフィラデルフィアに Wharton 金融経済学校 (Wharton School of Finance and Economy) を設立するために一〇万ドルをあたえた（六〇〜六一頁）。

しかしながら、公共会計士業務発展のための努力は他の面においてもつづけられた。それは会計士業務の職業的水準の向上をはかるために、会計士に法的認識をあたえる法律を獲得するための努力であった。つまり前述の二つの会計士の組織はそれぞれ適当と考える法案をもっていた。しかしアメリカ公共会計士協会 (American Association ……) の法案はいかなる人もニューヨーク州立大学評議会 (Regents) の許可なくして会計士として仕事をすることはできないという制限的規定のゆえに

撤回され、会計士協会 (Institute) の法案は上院において会計業務を公認会計士 (C. P. A.) に限定するという規定のゆゑに破棄された(六五〇六六頁)。しかし、公共会計士の法的認識獲得のための努力がその後もつづけられたことはいうまでもなく、その努力は間もなく結実することになるのである。

#### 四

エドワーズは前述のような会計士業務の實質的な成立につづく第二期として、その法律的認識を獲得した一八九六年にはじまり一九一三年に終る時期をあげている。この期間は前の時期における会計士業務の成立につづく、発展の第一期といえる。その法律の側面は前時期からの努力の結果獲得されたニューヨーク州における会計士の法的認識、すなわち公共会計士業務を規制する法律の通過であろう。

アソシエーションとインスティテュートは一八九五年にニューヨーク州議會で公共会計士法を通過させることに失敗してから、インスティテュートの法案のもとに結合し、その法案から会計の仕事を公認会計士のみ認めるという限定的規定がとりのぞかれた。そして一八九六年四月一七日に職業的名称「公認会計士」(Certified Public Accountant) を作る合衆国における最初の法律が制定された。この法律において「公認会計

士」あるいはその略称の「C. P. A.」の称号を用いるものは州立大学の評議會によつて専門的会計士としての資格を認められたものに限られた(六八〇六九頁)。このニューヨーク州における公認会計士法の制定ののち、各州における会計士達は自己の州において会計士法を制定させることに努力し、一九一三年には三一の州が公認会計士法をもつていた(七二頁)。

しかしこのような法律的側面からのみでは会計士職業の確立は十分ではなく、むしろ教育によつてなされなければならないという理念のもとにペンシルヴァニア協会の評議會は公共会計の分野における四科目(会計理論、実務会計、監査、商業法)を研究するクラスの形成を許した。それは一九〇四年以降はワシントン・スクールに引きつがれ正規の大学教育になった。一九〇〇年にはニューヨーク大学が世界最初の会計部門を作つた商業、会計、金融学部をその中に設立した。さらに一九〇〇年には一三の総合大学および単科大学が会計コースを認可していた。このように一九〇〇年初頭において、会計教育は大学の水準で行われるにいたつた(七八〇八二頁)。しかし、このような高度の水準による会計教育の活発化は、とりもなおさず、高度の会計知識を有する会計人を産業界が要請しているからにはかならない。つまり、もっとも重要な鉄道会社および産業会社の多くは公認会計士による期間的監査をうけた。銀行、信託会社、保険会社は最近、預金者および保険契約者の安全の保証お

よび虚偽に對する防護の改良の方法として同様のプラン（公認会計士監査）を採用した。製造会社は原価制度（cost systems）をとり入れるために会計士をもとめ、銀行は借り主に信用の基準として提出する諸表に会計士の証明書をつけることを要求した（八一〜八二頁）のである。このように産業界の多くの分野において、しかも種々なる要請のもとに会計士業務の有用性が認められるにいたつたことは重要である。しかし何よりも當時において特徴的なものはマージャー・ム・フメントの会計に對する影響であつたといえよう。一九世紀末から二〇世紀初頭にかけての合併運動がどんなものであつたかといふことは Ralph L. Nelson, *Merger Movement in American Industry 1895-1936* においてかなり詳細にみる事ができる。ちなみに一八九五〜一九〇四年の間の合併による消滅会社をみるならば、この一〇年間の年平均消滅会社数は三〇一社であるが一八九八〜一九〇二年の五年間はいままでまでの歴史において比類のないものであり一八九九年だけで一〇二八会社が合併により消滅した（R. Nelson, *ibid.*, p. 34）。かかる合併運動が会計および会計士の業務に影響をあたえたことはいうまでもないであり、ブランドイジなども前掲論文において、この合併運動をアメリカ会計発展の第一の里程碑としてゐることはすでに知られてゐるところである。エドワーズもこの合併運動が会計士業務の発展に重要な役割を演じたことを認めてゐる。この時代

には著名なる会計士事務所が新しく設立されたり、あるいはその事務所が増設されたりしてゐる。たとえば Price Waterhouse and Company が一八九六〜一九一三年の間に三つの事務所を開設し、一九一一年には Arthur Young and Company が事務所を開き、Haskins and Sells も一九〇〇〜一九一二年の間に六つの事務所を増設し、Lybrand, Ross Brothers and Montgomery は一八九八年に設立されたといふことである。さらにまた、一九一三年までに、アメリカには二二〇〇人以上の公認会計士と数百以上の会計士事務所があつたといわれる。このような会計士業務の発展が合併運動に大いに影響をあたつたといふことは、代表的会計士事務所であるプライス・ウエーターハウスの会計士事務所によつてなされた重要な監査契約のいくつかに示される。すなわち、その監査契約の一つは一八九七年十二月に Jones, Caesar and Company (Jones, Price, Waterhouse and Company) が J. P. Morgan & Company からニュージャーシーの American Steel and Wire Company を形成すべきすべての構成単位の会計を監査する契約をうけたことであつた。この監査は合併契約の交渉にききだつ準備段階で公共会計士を採用した最初の例の一つであつたといふ。他の例は、会計制度史上忘れることのできない大合併によつて設立された U・S・ステイル・コーポレーションの株主によつて Price, Waterhouse and Company が監査人とし

てえらばれたことである。このU・S・ステイブルは支配人あるいは取締役によって選定されるのではなく株主によってえられた監査人をもつ政策を固定化した最初の重要な産業会社であったという(七七〜七八頁)。これらの事実が独占体が合併によって確立するとき、合併後の独占構成単位をいかに管理するか、また独占体を金融面においていかに維持し発展させるかという独占の要請をその底に潜めているといえるのであり、したがって、これらの監査契約が合併運動と重要な関連を有することはいうまでもない。しかし、エドワーズにおいては、この点の分析はなされてはいない。なお当時の監査手続の重点は、一九〇二年から一九一六年の間にブライス・ウォーターハウス会計士事務所によって発行された三つの典型的な監査証明書(Allis-Chalmers Company, Eastman Kodak Company, American Hide and Leather Company)によれば資産評価にあることは明らかである。すなわち、資本的支出と収益的支出の区別は正しく行われているか、減価償却は十分になされているかという点から固定資産の正しい評価が重視され、流動資産については棚卸品、受取勘定、現金などに重点がおかれている(九〇〜九二頁)。

このように一九世紀末から二〇世紀初頭にかけての公共会計士の業務は合併運動を一つの主要な要因として発展し、また会計士法の制定という法律的な裏づけをも得たのであるが、会計士団体の組織の方も全国的な規模での発展を始めた。すな

わち、ニューヨークにおける会計士法の制定ののち、一八九七年に合衆国公認会計士全国協会(National Society of Certified Public Accountants in the United States)の設立をみた。しかしこの組織は一八九九年に American Association of Public Accountants と合併した(八四頁)。その後合衆国公共会計士協会連合(Federation of Societies of Public Accountants in the United States)が第一回会議を一九〇二年一〇月にもち、その時に同会の誕生をみた。この連合は一九〇四年には第一回国際職業会計士会議をセントルイスで開くという活動を示した。しかしこの連合は一九〇五年に「(1)当該職業のそれぞれ異なる州の協会および会員の親密な交際をもたすこと、(2)C・P・A法の促進と統一」なる目的のもとに American Association of Public Accountants に合併され唯一の全国的組織の確立となったのである。

最後に、この時期の素描を終る前に一九〇九年の国税法にふれなければならない。それは会計士業務の発展の一要因をあたえたものであり、また、一九一三年の所得税法のもととなったと考えられるからである。すなわち、この税法は合衆国政府が、その年の歳入増加をはかるために考えられたもので、当時における簡単な方法は株式会社社に課税することであった。しかし、利益課税は当時の連邦政府にとっては合法的ではなかったので、法務長官 George W. Wickersham は現金収入によつ

て測定される株式会社利益に対する特許税を提案した。この現金主義による利益算定は当時の会計原理と一致していなかった(九三頁)ために、その法案に対して会計士側から反対意見がのべられた(九三―九五頁)。ことはいうまでもないが、そのまま法律として制定化され、実施面で困難をきたし、実際には実現主義によって利益決定がなされた(九六頁)。しかし、この法律は実施面からの強力な反対をのぞいては、株式会社側からは、さしたる反対はなかった。なぜなら、その税率は純利益のわずか1%という低いものであったからである。財務局は低率とはいえ、株式会社からの強力な反対がなかったことに元気づけられて、国内消費税という口実に訴えることなく利益課税を認め所得税法を合法とすべく憲法改正へと進んだ(九七頁)。その意味で、この一九〇九年の税法はのちの所得税法のパイロットであったといえよう。また、この法律自体一九一三年の所得税法を待たなくても、課税利益の決定ということから会計士業務の発展に役立ったことはいうまでもない。

## 五

発展の第二期ともいうべき一九一三年から一九二八年は公共会計職業の新しい時代を先導する所得税法の制定にはじまり、第一次大戦のはじめ以来アメリカ経済を築いた未曾有の繁栄の最後の年で終る期間である。この時期は所得税法の制定と

戦争の会計に対する影響によって特徴づけられよう。

さて、一九一三年の所得税法の制定はさきにもみたように一九〇九年の1%の特許税の制定に元気づけられたとみることができ、その制定までの過程としては、一八九四年の法律が Pollock 対 Farmers Loan and Trust Co. 事件において合衆国裁判所によって憲法違反と宣言され、所得税法が制定されるためには憲法修正が必須の事項となった。その後一九一三年二月の下旬までに必要数の州が憲法修正一六条に批准したので、一九一三年三月一日に効力を発する所得税法の一九一三年一〇月三日における制定への道をひらいた。この所得税法は最初は三〇〇〇ドルをこえるすべての利益に1%の正常税で出発した(一〇二頁)が、その後戦時体制とともに税率を高めていった。

一九〇九年の株式会社特許税法の制定は公共会計士の仕事をかなり増加させたが、それは新しい所得税法の制定によってもたらされた仕事と比較するならばるかに少くなかった。なぜなら、いまだ損益計算書を作る必要を認めなかった事業家を助ける仕事ができ、また納税申告書の作成のための契約においても、会計士は課税利益の算定のために記録の不完全性、帳簿組織の不備などを指摘するなど、かなり広いサービスをあたえる必要があった。さらに、この所得税法においては(一九一六年の改正においてではあるが)一九〇九年の税法とこととなり、

納税申告は暦年による必要がなく納税者によって採用されている会計方法にしたがうことが許されたので、会計士の仕事も一年中に分散することができた(一〇三、一〇四頁)。

その税率は戦時体制への突入にともなつて急激に増加していった。一九一七年一〇月三日の連邦歳入法のタイトル二の戦時経費を支払うための、あるいは他の目的のための収入を規定する法律は「戦時超過利益税」(war excess profit tax)と名づけられた。この名称の法律の目的は直接間接に異常な戦時状態から生じた増加した事業によつて作られる正常な利益をこえる利益に課税することであつた。他方、この頃までに、所得税法、および内国歳入局(Bureau of Internal Revenue)の通則および法令が非常に複雑となつたので法律の要求にしたがうためには専門家が必要となつた。これらの戦時歳入法案の新しく高度に複雑な規定は非常に高い税率と一緒になつて、一般大衆による会計職業の全般的な認識をもたらした。監査人はますます頻繁に財務取引に対する助言をうるために相談をうけた。それはたんに完成された事業の固有の取扱ひばかりでなく、考慮中の将来の事業取引の取扱ひの最良の方法についてもであつた。その結果、公認会計士はまもなく税問題についてももっとも有能なる助言者として認められ、そしてまた、多くの他の重要な産業に助言をあたえうるもつとも適当な職業人であると考へられた。

このように、公認会計士がたんなる過去の取引の監査ばかりでなく、一流の企業から財務取引に関して相談をうけるにいたつたといふことは会計士業務の非常な発展である(一〇五—一〇六頁)。このような会計士業務の発展をみると一九一三年の所得税法およびその後の戦時体制における税率の急騰が会計および会計士制度にいかん重要な影響をあたえたかを知りうる。また第一次世界大戦の会計に対する影響はこれのみではなく、戦時契約の面からも大きな影響をあたえた。エトワーズはこのことを「新しい世紀の第二の一〇年間(一九二〇年代—筆者注)における他の重要な発展は第一次大戦から生ずる契約と関係があつた」(一〇六頁)と明言している。このことをもう少しみてみよう。第一次大戦から生じたもつとも責任のある契約の一つはJ. P. Morgan and Company に雇われた国際的会計士事務所 Arthur Young and Company によつて行われた。モルガンはイギリスおよびフランス政府のための軍需品購入代理店として活動した。したがつて、モルガンはこれらの契約による購入に関するすべての取引の詳細な調査をする必要があつた。その精密監査はたんなる領収書の支払のチェックにとどまらず、さらに製品が契約者の工場を離れるときから船にのせられるまでの製品の追跡をした。これはたぶん、近代的事業状況のもとにおいて、かくも詳細になされた最初のそしてもつとも大きな監査であつたらう。他の契約はイギリス政府のために機械を作つ

たがしかし引渡しに失敗した会社であった。この失敗はこれらの機械に対する仕様書の頻繁な変更——産業界の異常な発展にもとづく——に大きく原因した。協定は、その会社の発生したコストに対してイギリス政府によって支払られるものとされた。会計士は製品コストを決定するためにイギリス政府の代理人としてやとわれた。Arthur Young and Company はイギリス政府のための Enfield ライフルの製造に關係する仕事にもやとわれた。そのライフル製造に關しては Remington Arms Company of Delaware, Remington Union Metallic Cartridge Company, Winchester Repeating Arms Company の三社がイギリス政府と発生したコストを保障される条件で契約をした。Arthur Young and Company はこれらのコストを決定するためにやとわれた。これらの契約は代表的なものにすぎず、同様の契約が、この期間に他の諸会社によってなされたことは十分に考えられうる。したがって、第一次世界大戦は会計士業務の発展に大きな影響をあたえたといえるのである(一〇六—一〇七頁)。かかる発展は、会計士事務所設立、教育、組織など種々なる面に反映されている。この点についてみてみよう。

まず、C・P・A法の制定状態についてみれば、一九二一年までにコロンビア地区をのぞくすべての州において制定され、一九二三年にはコロンビア地区においても制定された。また、

会計士の全国的組織については、アメリカ公共会計士協会(American Association of Public Accountants)の設立者達は、その会が真に全国的なものになることをのぞんでいたが、各州のC・P・A法の規定の相違から、州単位的なものになってしまった。それぞれの州におけるC・P・A試験の基準がことなり、ある州では試験がやさしく、十分な社会的評価をうけていないが、ある州では非常にむずかしかった。したがって、あるいくつかの州のC・P・A試験の合格者は American Association of Public Accountants の会員として十分な資格がなかった。そこで真に全国的な統一をはかることをのぞんだのである。その任務を適切にはたすために、アメリカの公共会計士協会はその範圍において真に全国的であり、そして全国的な定款をもつべきであるとし、その組織は教育および科學団体の設立に対する規定を有するコロンビア地区の法律のもとで設立されるべきであると提案された。その組織の新しい名前は Institute of Accountants in the United States of America で一九一六年九月一九日に設立を承認された。その後一九一七年一月にその協会の名前は American Institute of Accountants と、短縮された(一一四—一一九頁)。このように、真に全国的な会計士協会がこの時期に設立された。その後A・I・Aの評議会は連邦許可状を得る努力をつづけた。A・I・Aの全国性に実質的内容をあたえるものとし

て、A・I・Aのもとに統一試験を行うべく一九一六年九月二日に協会の試験局が任命され、一九一七年七月に協会の主催のもとに最初の試験が行われた。この最初の試験を利用したのは California, Colorado, Florida, Michigan, Missouri, Nebraska, New Hampshire, New Jersey, Tennessee の諸州であった(一三二頁)。A・I・Aはこのほか、図書館の設立、調査部(Bureau of Research)の設置、文献の発行などの活動をした。さらに一九一六年二月二八日に会計教育運動を發展させるために大学教授の全国組織である American Association of University Instructors in Accounting が創設された。また、この時期の会計士事務所の發展についてみると著るしいものがある。すなわち、この時期には多くの会計士事務所が設立され、一九〇〇年には一〇〇であったものが一九一五年には一〇〇〇になっている。だが、これらの多くは地方的な根拠地で仕事をしていた。その監査報告書は全国的な事務所のとて同じように銀行、投資家、債権者などによって評価されていた。しかし、この時期の傾向としては全国的な会計士事務所が地方的な事務所を吸収して大きくなっている。そしてその吸収の過程で全国的な会計士事務所が大会社の監査の大部分を獲得して發展した(一三六〜一三七頁)。その理由は、企業の活動範囲が財務的活動においても、また実質的活動においても、もはや地方的でなく、全国的になったこと、また全国的な

会計士事務所の証明書は地方的な公認会計士によって発行される証明書よりも、より広い範囲において承認されるという信用力を持つからである(一三九〜一四〇頁)。当時において著るしい發展を示した巨大な会計士事務所は Lybrand, Ross Brothers, and Montgomery; Price, Waterhouse and Company; Arthur Anderson and Company; Ernst and Ernst などである(一三七〜一三八頁)。

これらの会計士の監査証明は資本調達にからんで必要とされたことは当然で、「巨大企業が必要とする資本はつねに地方よりも國の金融的中心地にある商業銀行および投資銀行から大部分獲得された。殆んどつねに公認会計士による監査証明書はその取引に関連して要求された(一三九頁)。

以上のような、会計士法の制定状況、会計士協会の活動、会計士事務所の發展は、会計士業務の發展を十分に反映しているといえよう。

このように会計士制度が發展し、会計士に対する認識が普及し利用が多くなるにつれて財務諸表の証明のための会計士の監査基準および手続、それに関連して監査人の責任なども問題になるのであるがこのことを当時の裁判事件の中にひろってみよう。

最低限の監査基準および手続の維持に対する監査人の責任についてもっとも有名な事件は Ultramares Corporation 対

Touche 他の事件であった。この事件は一九二四年一月に会計士事務所 Touche, Niven and Company が一九二三年一月三十一日の Fred Stern and Company の貸借対照表を作成、監査することをその会社と契約し、監査人が証明した財務諸表にもとづきその会社 (Fred Stern……) は銀行から融資をうけた (監査人は融資をうけるために貸借対照表の監査をうけることを知っていた) がその会社は一九二五年一月二日に破産宣言をうけ、融資銀行である Ultramarcs 銀行によって監査人が訴えられた事件である。この事件の裁判において原告は、もし監査が注意深くなされなければ、Fred Stern and Company は剰余金があるどころではなく、一九二三年に支払不能であるということがわかったであろう。しかし原告は監査人の報告を信用して貸付をなしたと述べた。このことに對する上告裁判所の Cardozo 判事の判決の内容は、つぎのごとくであった。すなわち、被告 (会計士) はかれの雇用者に対して偽りなく証明書を作る義務を法律によって課せられている。そしてまた、彼らに對して求められる固有の注意をもってその契約を遂行する義務がある。雇用者がその証明書を示す債権者、投資家に対しても、被告はそれを偽りなくはたす同様の義務をもっている。監査人は不注意なくそれをはたす義務があるかどうかになると違つた問題が生ずる。もし、監査が、その妥当性について心からの信念もないほど不注意になされるなら、これは偽虚なので

あるから責任をまぬがれることはできない。もし、むてつぱうな誤りや不誠実な職業的意見がなく、正直なまぢがい (Honest blunder) だけなら、不注意に對して起る責任は契約によつて義務のある人にあり、契約がなされた人々の間にしいられる (一四三―一四四頁)。

この Cardozo の判決は監査人の責任および彼の第三者に對する責任に関するアメリカの裁判事件のもつとも有名なものである。この Ultramarcs 事件に実質的に類似したものとして State Street Trust Co. 対 Ernst 事件があつた。これら二つの判決の以前には、監査人は彼の顧客でない人には何らの義務もないと一般に考えられていた。当時においては、会計士は、たとえ怠慢 (不注意) であつても、彼に抗議する権利のある人は顧客だけだと主張していた。しかしながら、これらの二つの判決はつぎのことを明示した。

- a、会計士が怠慢 (不注意) であつた場合には、顧客は会計士から損害賠償をうけ得る。
- b、第三者 (投資家および債権者) は、会計士が怠慢 (不注意) であつただけでは損害賠償をうけることはできない。
- c、第三者 (投資家および債権者) は、虚偽が認められうるときには会計士から損害賠償をうけ得る。
- d、会計士の側の大きな不注意は陪審員が虚偽を推論しうる十分な証拠である (一四五―一四六頁)。

なお監査人の顧客に対する責任はいくつかの事件で規定されたが、そのうち最も有名なものは Craig 対 Anyon 事件、National Surety 対 Lybrand 事件であった（一四六〜一四七頁）。

このような監査人の責任に関する事件は会計士業務に大きな影響をあたえ、のちの証券法に反映された。

## 六

一九二八年から一九四九年の時期は証券法の制定をはさむ会計原則設定の時期として特徴づけられる。

一九二九年の大恐慌をふくんだ不況の影響の一つは事業家の側における会計士に対する非常な信頼であった。また、一九三〇年代の事業に対する法的制限も会計士に対する依存を必要とせしめた。不況と事業の複雑性および事業に対する法的制限が会計士の仕事を必要とし、この時期の会計士制度の発展をささえたのである（一四八〜一四九頁）。かかる必要にささえられる会計士業務の発展は、会計士の発行する監査証明書の社会的影響、重要性のゆえに、当然にそれを規制する法律、あるいは会計原則の出現となり、そこにおいて会計士監査の手続、範囲、会計士の独立性、責任が規定されるにいたる。そこで、会計に關係する法律、会計原則の制定、その内容についてエドワーズの記るすところをみてみよう。

会計士職業は健全な会計原則と重要な事実の公開をはやくから積極的に擁護してきたがこのような態度は連邦取引委員会（Federal Trade Commission）によつてなされた「貸借対照表作成の標準手続」（Approved Methods for the Preparation of Balance Sheet Statements）と題する初期のパンフレットに反映された。これは、その後一九二九年に連邦準備局の保護のもとで改訂され「財務諸表の証明」（Verification of Financial Statements）として発行された。これらの規定は会計士が、財務諸表監査をなす場合の監査手続の最低限を示すものであった（一四九頁）。また、法定監査以前の重要な規定としては一九三三年のニューヨーク取引所の声明がある。すなわち、それは、一九二九年の株価の大暴落による財務的損失のあるものは適正な会計方法と独立監査によつてふせげたかもしれないという理解でニューヨーク証券取引所と A・I・A との間で討議がなされ、その結果なされた二つの重要な発表である。それは第一段階としては、ニューヨーク証券取引所に証券の上場を希望するすべての会社は独立の公認会計士による監査証明をうけなければならないという一九三三年一月六日付の取引所の声明であった。そして、その監査の範囲は連邦準備局によつて発行された「財務諸表の証明」に示される範囲以下であつてはならないとあつた。その第二段階は、会計士の監査が投資家の保護に真に役立つためには、その監査は範囲において十分

であり、かつ監査人によってとられる責任は明らかにされなければならぬということから、同証券取引所の全ての市場会社に、その会社が行っている監査範囲を中心に六つの項目についての調査の手紙を送ったことである。

これらのニューヨーク証券取引所の規定および調査は近年の監査におけるもっとも重要な前進であったことは間違いない。これらの規定は市場会社の監査に影響をあたえたばかりでなく、公共会計士職業全体に影響をあたえた。したがって、市場会社の経営者に独立の公認会計士による監査証明書をうることを課したこの規定は公共会計職業の発展をもっとも促進させる運動の一つであった(一五〇〜一五四頁)。このような一九二九年の大恐慌による損失を受けた一般大衆投資家保護という意図をもって出された取引所の声明はその骨子において引継がれて一九三三年の証券法 (Securities Act of 1933) として制定された。

一九三三年の証券法はその法律の定義を前文においてつぎのように示している。

「国内および外国商業および市場を通じて売却される証券の性格を完全に公正に公開することを規定し、そしてその売却および他の目的のために詐欺を防ぐ法律」

このように証券の公正取引を保護せんとするこの法律は第七条において内国市場において売却される証券に関して登録申請書を提出して連邦取引委員会 (Federal Trade Commission)

に証券を登録することを規定した。そしてこの登録に際して提出される財務諸表は発行会社の財務状態に関する独立の公認会計士による監査証明書を添付しなければならないことが規定された(一五五頁)。この一九三三年法のもにおける公認会計士の責任に関しては一一五条につきのごとくある。

「登録申請書のいかなる部分も重要な事実の誤った表示を含み、あるいは誤導させることなくそこに示さるべき重要な事実をのべることをおとす場合は、かかる証券を取得するいかなる人も……登録申請書のいかなる部分も証明されたといふことを……自分の意思においていふ会計士を訴えることができる。」

すなわち、この法のもとにおいては、公認会計士は、道徳的あるいはむてっぽうさの罪がなくても、もし裁判所が(a)彼の知識内で、事実が誤解されるような方法で示された、あるいは(b)かれがしたテストはかれの自信を形成するに満足ではなかった、あるいは(c)かれが綿密な調査をすることなしに検査した証拠にもとづいて自信を形成することは正当でない主張するならば、責任があるのである。つまりこの法律はいかなる方向にも誤解させることない登録申請書を作るように、必要なすべての重要な事実を示す義務を主張するものである(一五六頁)。この証券法が公認会計士制度の一般大衆による認識にどれほど役立つたかはいうまでもない。この三三年法は一九三四年に一層強

化修正されて証券取引所法 (Securities Exchange Act of 1934) となり、その法の管理が連邦取引委員会から新らしく設置された証券取引委員会 (Securities and Exchange Commission) によつた。そして、この法律において修正強化された主な点は、一九三三年法においては財務諸表の公認会計士による監査証明は新証券の発行の場合にのみ適用されたのに対し、三四年法のもとにおいては証券取引委員会と同様証券取引所に提出される全ての財務諸表は公認会計士によつて監査証明されなければならなくなった。この三四年法は公認会計士の監査業務の範囲をさらに拡大したのである(一五八頁)。

かかる証券法の制定により、公認会計士の監査業務が、そのもとにおいて制度的に要求され、公認会計士の監査証明書はますます多くの人々によつて利用されるにいたり、いろいろな事件もおこり、またそれら監査証明書を利用する人々を真に保護するために、監査人の独立性、監査基準、手続の拡充などが問題となった。

公認会計士の独立性の問題については、証券取引委員会は会計連続通牒 (Accounting Series Release) 第二号において問題にし、監査人の独立は、もし会計士としての彼の資格において、会計に反映される経営政策の決定にあまりにも関係するとしたら疑問であるということを示した。そして独立の問題については二つの接近法があるとした。すなわち一つは会計士がさ

けなければならぬ、あるいは独立性において欠けていると見られる客観的基準と呼ばれるものの採用である。例えば会計士が、自分が監査する会社に相当な財務的利益(持分)を持つことを禁ずる一般に認められた規則である。他の接近法は独立は心の態度であり、誠実さと性格の現われであるという認識に出發する。証券取引委員会は投資家に信頼して利用しうる情報をあたえるために、財務諸表を監査証明する監査人が正直な公平な意見をあらわしうるためには客観的、合理的な保証を要求するとして第一の接近法をとつた。そして、もし監査人がこの目的に明らかに一致しない関係を維持するなら、当委員会は、それらの会計士を規則のもとにおいて独立でないと考える権利をもつ、とした(一六一―一六二頁)。これら独立性の規定をみることによつても一九三三年の証券法、および一九三四年の証券取引所法は会計のことに關するかぎり、投資家に対して、その証券の価値について健全な判断をなすのに十分な財務状態、経営に關する情報を獲得し、あらわすことを意図するものであるといえる(一六二頁)。監査証明の信頼性を保証する一つの要因である監査基準、手続の拡大に關する事件としては監査制度史上有名なマッケンソン・ロビンズ事件 (Mckesson & Robbins Case) がある。

マッケンソン・ロビンズ事件は代表取締役の Coster がかれの腹心と組んで架空の外国会社を設け、その会社と売買に關す

る偽造文書により二九〇万ドルの現金を横領した事件である。架空会社との売買による不正であるために、その棚卸、売掛金勘定などに多くの虚偽があつたわけである(一六三—一六四頁)。

このマッケソン・ロビンス会社を監査したのが、全国的規模の大会計士事務所 Price, Waterhouse and Company であつた。そして同会計士事務所によつてなされた監査は、証券取引委員会の結論によれば、その監査の範囲と手続において、当時においては、一般に命ぜられていと考えられるものに實質的にしたがつていた(一六六頁)。しかも、その一般に命ぜられていた監査手続なるものは A・I・A が企業の財政状態を証明するにあつて従わなければならない監査手続について一九三六年に声明を出したところであり、協会によつて発行されたパンフレットは監査基準および手続に関するもつとも新しいものと思はれたのに、二年もしないうちに、このマッケソン・ロビンス事件は、この A・I・A の声明において述べられた監査手続の不十分さを証明した。それだけにこのマッケソン・ロビンス事件は監査基準、手続の拡大化に対する一層の必要性をもたらした事件であつた(一六三頁)。

この事件を契機として、監査手続の再吟味が痛感され、その結果として、A・I・A とニューヨーク州公認会計士協会は S・E・C の代表とともに非公式の会議をつくり、一般に認めら

れた監査手続の性格と範囲および改良の可能性について検討した。その監査手続の拡大についての委員会の検討の出発点は一九三六年一月に A・I・A によつて「財務諸表の検査」(Examination of Financial Statements) というタイトルで出版されたパンフレットであつた。その結果、同委員会は一九三九年五月九日にその報告において、つぎのことについて勧告をなした。

#### 棚卸検査

#### 受取勘定の検査

#### 独立公認会計士の任命

#### 独立公認会計士の報告の様式

このパンフレットは「監査手続の拡大」と名づけられた。この報告はその発行ののち A・I・A によつて認められ監査手続の一般に認められた基準の一部となつた。これにより一九三九年以来、棚卸の実地検証、受取勘定の債務者への直接の確認は監査人の標準手続の一部となつた(一六九—一七〇頁)。

信頼しうる財務情報の提供、表示による投資家保護は、このような公認会計士監査の充実(証券法の制定、会計士の独立性、監査手続の拡大化)によつて前進させられたと考えられるのである。

一方第二次世界大戦の勃発にもなつて、戦争の会計に対する影響が生じてきた。このことは Accounting Research

Bulletins の吟味によつて、もつともよく知られる。

会計職業に対する主な問題は戦時利潤統制法 (War Profit Control Act) の結果として生じた。この法のもとにおいては契約者および副契約者は完全な記録を維持しなければならなかつたので、契約の完了にききだつて利潤はかなり正確に決定できた。政府は契約を再交渉し、利潤をこえるとみられる価格部分を回復する権利があつた。

一九四二年一月に、戦後超過利益税の返還 (Post-War Refund of Excess Profit Tax) と題してブレティンが発行された。財務局は平時生産への転換に利用しうる資金を用意するために各納税者の勘定に超過払込利益の一〇%を留保しておかなければならなかつた。

ブレティン第一九号は、原価プラス一定手数料契約のもとにおける会計 (Accounting under Cost-Plus-Fixed-Fee Contracts) として一九四二年に発行された。軍需材料の調達はこのタイプの契約の使用を拡大した。この契約のもとにおいては、その契約者は支出プラス一定手数料を期間的に償われた。この手続は多くの会計問題をもたらしたが、その一つはいつ利潤を認識するかということであつた。かかる契約においては委員会は、その特別な性格を認め、利潤の認識を契約の部分的遂行にしたがつて行うことを認めた。その後一九四三年には、戦時契約の再交渉 (Renegotiation of War Contracts) が、

ブレティン第一五号に対する補遺として発行され、一九四五年には "Accounting For Terminated War Contracts" が第六号で、一九四六年一月には "Accounting for the Use of Special War Reserves" が第二六号として発行された。このように第二次大戦が会計にあたえた影響は多くの問題を含んでおり、戦時契約——軍需品価格の決定が大きな問題であつたようである。また、A・I・A 監査手続委員会は監査の戦時問題についていくつかのブレティンを出したがその強調は、内部牽制組織とその組織の完全性におかれた(一七〇—一七一頁)。

他方、公認会計士業務が、独立の第三者として、高度の専門的能力をもちいて監査を行い、サービスを提議することにより、投資家を保護し、事業家を援助しうるのであり、そのことによつて、その職業の存在意義を与えられていることに、かんがみて、その職業の発展のためには、その職業人の技術的、能力的水準を高度に保つておくことが要請され、ここに公共会計士業務を一定の水準の技術、能力を有する人に限定しようとする規制法 (regulatory legislation) の必要性が生じてくる。規制法は投資家および事業家の保護のために数年間主唱された。いくつかの州では公共会計の仕事を公認会計士および登録された非公認の会計士に限る目的で規制法が通過した。規制法を取扱つたものとして四つの裁判があつたが、一九三六年以前の三つの裁判は公共会計の仕事を州会計局 (State Board of Account-

ntance) の証明書を持つ者、あるいは公認会計士にのみ制限することは私的業務の不当な規制であり、市民権の不当な規制であり、憲法違反であるとした。しかし第四の事件 Wangerin 他对ウィスコンシン州会計局他の事件においてはウィスコンシン最高裁判所によって一九三六年一月に合憲の判決をうけた。その後、一九六〇年までに、三二の州とプエルトリコが、それぞれの州当局によって発行された許可書あるいは証書をもっていない者は公認会計士として仕事をすることはできないという規制のタイプの会計士法をもった(一七三—一七五頁)。

最後に、この時期の会計士業務の発展を反映するものとして教育活動、A・I・A と American Society of C. P. A. の合併、A・I・A の統一的試験の広汎な使用、全国的規模の会計士事務所 of the very 非常な発展などがみられる。

## 七

公共会計士制度の第四段階ともいべき一九五〇年代は会計士機能の拡大、職業倫理規定の強化などに代表される多くの問題をもちた。

五〇年代の公認会計士の重要な任務は、財務諸表が企業の財政状態および経営成績を適正に表現しているかどうかについての責任ある意見の表明であるが(二〇〇頁)、さらに今日の公認会計士の職業的活動は経営管理サービスの分野にも発展してい

る(二〇六頁)。このような公認会計士の活動分野の発展にともなうて、A・I・C・P・A は一九五六年から五七年の間に独立監査人のサービスの発展する分野をとり扱う四つの委員会を設立あるいは再設立した。これらの委員会は銀行家との関係(一九二三年に最初に任命された)、非営利機関に対する会計、保険会社の特殊な監査問題および(ニューヨーク証券取引所の副頭取の提案で)州際商業委員会との関係に関連した委員会であった(二〇〇頁)。これらの委員会のうちでとくに問題となるのは州際商業委員会関係の委員会である。

この州際商業委員会関係の委員会(Committee on Relation with I. C. C.) は鉄道会計と他の産業の会計との相違を研究し、鉄道会計を一般に認められた会計原則に一致させること、および鉄道会社の株主に対する報告に含められる独立の会計士の意見を他のすべての産業でなされている実践と一致させることを目的とした。

ところで、鉄道界における会計実践についてみるなら、一九〇七年に州際商業委員会によって発布された会計組織は当時の一般的実践よりも多くの点ですぐれていたが、その後の会計の進歩にともなう改正がなされなかった。そのため、その利益および経営活動の結果は他の業種の企業の利益と比較しうる基準で報告されなかった。現在の鉄道会計と一般に認められた会計原則との主な相違として、I・C・C 関係委員会は、I・C・C への

報告において六つの点をあげた(二〇一〜二〇二頁)。この鉄道会計と一般に認められた会計原則との相違については Arthur Anderson & Co. のパートナーである Leonard Spacker 氏によつて、I・C・C の鉄道会計手続によると、期間利益の過大表示と不正確な財産会計をもたらし、その結果は投資大家のクダクダ (squaring) になるという主張がなされた。これを一つの契機として、I・C・C によつて規定される鉄道会計手続についての公聴会が、一般に認められた会計原則との相違にアクセントをおいて一九五七年四月三日から同年五月三日までもたれ、その相違の調査に努力がはらわれた(二〇三〜二〇四頁)。また A・I・C・P・A の職業行為準則 (Rules of Professional Conduct) 5 (e) によれば、会計士が監査した財務諸表の表示に対する意見の表明において、もし一般に認められた会計原則からの何か重要な背離があるときは、注意を示さ(そのむねを示さ)ないなら有罪となるが、鉄道会社の財務諸表の報告においては、大部分の会計士事務所は、その財務諸表は I・C・C によつて規定される会計原則および実践にしたがっていると証明するが、一般に認められた会計原則にしたがっているかどうかについては言及していない。このことについて、それは職業行為準則 5 (e) に違反しないかという問題が生じたが、職業倫理委員会議長は違反しないと解答した(二〇五〜二〇六頁)。このように、一般に認められた会計原則が確立された今日において

は、すべての業種の会計手続をそのもとに統一することによつて、投資家保護という観点からすべての業種の財務諸表に比較性をあたえようとするのである。

また、この時代の会計士業務の発展は、さきにも少しふれたように経営管理的サービスの分野において著るしいものがある。エドワーズは「一九五〇年代に頂上に達した会計士業務における重要な発展は経営管理的サービス (Management services) の分野における成長であつた」と明言する。かかる監査機能の拡大は Arthur Young & Co. がイギリス政府と Remington Company との契約の仕事のためにたのまれた第一次世界大戦中にはじまつた。その後長年の間、多くの会計士事務所によつてこのようなサービスがなされてきた。これは C・P・A に対する新しい分野をあらわすのではないが、A・I・C・P・A の経営サービス委員会は、かかる活動は今や会計士職業による別個の認識として取扱をうけるものであると考へ、一九五七年に、C・P・A がなすべき、あるいはなすべきでない領域というよりもむしろ、C・P・A がなすことのできるサービスをとり扱うパンフレットを発行した(二〇七頁)。また A・I・C・P・A によつて小企業に対する職業会計士の経営サービスを拡大するのを助けるためにプレティンが発行された(二一〇頁)。このように、公認会計士は経営管理的サービスの分野にまでその仕事の範囲を拡大していった。このことは、

公認会計士の経験と知識に対して十分な評価があたえられたことを意味するし、また公認会計士業務の大きな發展を意味するといえるであらう。

さて、一九五〇年代の公認会計士制度の發展を特徴づける他の一面は特別調査委員会 (Special Committee on Research) の設置にはじまる一般に認められた会計原則、監査手続に対する声明と、職業倫理委員会の意見表明による職業倫理規定の強化であらう。

特別調査委員会は、いかにしたら会計調査が行われるか、いかにしたら会計原則は普及されるか、いかにしたらそれらの会計原則は守られるかということについての新しい接近と手段を考へるために一九五七年一月に任命された(二三三頁)。

特別調査委員会による調査研究の報告および一般に認められた会計原則の発表は調査委員長 (Director of Research) の名前でなされ、それは試案であり命令的でない。

一般に認められた会計原則の声明は会計原則局 (Board of Accounting Principles) によつてなされ、そして、それは何が一般に認められた会計原則を構成するかについての、当局の文章による表明として見られることが期待される。(傍点の部分は原著においてはイタリック)。それは通常、会計調査スタッフによつて前もつて準備された会計調査研究にもとづいてなされる(二三四頁)。これらの研究の成果として、周知の一連の報告

書が出された。すなわち、会計調査報告書 (Accounting Research Bulletins)、会計用語報告書 (Accounting Terminology Bulletins)、監査手続についての声明 (Statements on Auditing Procedure) である(二三六～二四三頁)。これら一連の報告書は今日一般に認められている会計原則および会計手続、監査手続、用語の定義を示すものとしてまさに劃期的なものといえよう。

監査制度の發展はこのように一般に認められた会計原則、監査手続の拡充とともに、それを用いて監査を行う監査「人」の基準すなわち職業行為準則 (Rules of Professional Conduct) を必要とする。この監査人の倫理規定の強化は三〇年代の一つの特徴ともいえるものである。

この職業行為のルールは、はじめ、一九一七年四月九日に A・I・A の職業倫理委員会 (Committee on Professional Ethics) によつて、八項目からなるものが作られた。それらのうちには、A・I・A のメンバーと称しうるものの規定、誤つた財務諸表の作成、証明に対する監査人の責任の規定、公認会計士としての自己の名を他人に貸すことを禁ずる規定、自己の管理下において検証されなかつた財務諸表の監査証明を禁ずる規定、他人の顧客に仕事を依頼してはならない規定その他を含んではいるものの、そこには会計士の独立性 (当該監査会社と特別の利害關係をもたないこと) に関する規定などは含まれて

いなかつた(二五五〜二五六頁)。その後、この一九一七年の職業行為準則は会計士業務に生ずる必要に応じて変化して、一九五八年一月二日に A・I・C・P・A の名において改訂され一九項目からなる監査行為準則となつた。その変化の重要性は八項目から一九項目へのたんなる数量上の増加にあるのではなく職業に対する倫理規定の重要性にあつたといえよう。すなわち、一九五八年に改訂された職業行為準則には、一九一七年のそれと比較して財務諸表についての意見表明をするときに (a) 財務諸表には表示されていないがそれを落すなら正しい判断に達せられないような重要な事実を監査人が知つていて、それを表示しないとき (b) 監査人が知つていながら財務諸表の重要な誤りを指摘しないとき、(c) 監査および報告書の作成において重大な不注意があるとき (d) 十分な資料を得ずして意見表明をするとき、(e) 一般に認められた会計原則から重大な背離がありながらそれを示さないときは、A・I・C・P・A のメンバーである監査人は有罪となる (ルール 5) というような財務諸表の意見表示についての詳細な規定や、公認会計士として行動したことを意味するような方法で会計士としての名前を財務諸表に付してはならない場合の規定 (ルール 19) や広告に関する規定 (ルール 10) など多くの相違と進歩が見られるが、とくに公認会計士の独立性に関する規定 (公認会計士はかれが監査する会社の取締役、株主などであるというような特別な関係をもつてはならな

い) は公認会計士監査の客観性を保証する条件として重要なものといえる (二五一〜二五四頁)。

また、さらに、公認会計士の職業倫理については一九五六年以来、A・I・C・P・A の職業倫理委員会が努力してきた。その努力を示すものとして Trial Board から最近九つのことからについて意見が出された (二五六〜二六二頁)。このように、職業倫理規定の強化はこの五〇年代においては、公認会計士監査の客観性を保証することにより投資家保護に益せんとすることから、是非とも必要とされたのであろう。

なお、この時代の会計士業務の発展を反映するものとしての全国的規模の大会計士事務所合併、新しい国内事務所の開設、海外への発展は驚異的なものである。Arthur Anderson & Co.: Ernst & Ernst: Touch, Niven, Bailey & Smart: Price, Waterhouse & Co.: Arthur Young & Co.: Peat, Marwick, Mitchell & Co. などの諸会社はこの一〇年間に数十の事務所を増設し、また海外にも多くの事務所をもつた。このことはアメリカの巨大企業の巨額の資本投下がアメリカ全国にわたつて行われたばかりでなく、国際的市場にまで拡大したという事実にもとづくものである。すなわち、資本が世界的な規模において投下されるなら、「資本のこの運動は不可避免的に合理的な統一の基準のもとに行われる世界的な規模の職業会計および監査のサービスに対する必要を促進させるのである」

(二二一—二二八頁)。ここにアメリカの巨大会計士事務所が海外にも進出し、世間的な規模において発展している根拠があるのである。今日のアメリカの会計士業務はまさにこの世界的な規模において発展しているといえる。

## 八

以上、エドワーズの「公表会計士制度の歴史」をほぼかれの叙述の順序にしたがって紹介してみた。そこにはたしかに、アメリカにおける公表会計士制度の歴史が、歴史的事実にしたがってかなり詳しくのべられている。その意味では一つの重要な資料たりうるものであるが、同時に、それは資料にしかとどまれないと思う。なぜなら、それらの歴史的事実がいかなる社会的、経済的基盤のもとに必然的に生ぜざるをえなかったかという論理が説明されていないからである。よし、多少ともあつたとしても、それは、一九世紀初頭の会計士制度の発展が、マージャー・ムーブメントに基礎をおき、合併交渉の準備段階として用いられた(七七頁)、とか、一九三〇年代の証券法の制定に基礎をおく会計士制度の飛躍的発展は、経済的には一九二九年の大恐慌で大きな損害をこうむったような一般投資大衆の保護にある(二六二頁)ということとどまる。これでは、会計士制度の発展と経済的事実の「面的な機械的結合であつて、事実を、十分な巾と深さにおいて説明しうるものではない。もし、このような説明で満足するなら、簿記と区別される会計の生成は独

占の成立といかなる関係があるのか、いかなる必然性をもって会計(会計士制度も)は成立しなければならなかったのかということ、また、たんなる会計資料の公開によって、恐慌から生ずる大衆投資家の損害を防ぐことはできないにもかかわらず、なぜ投資家保護ということをさげんで公表会計制度の拡充をはかるのかというようなことは説明できない。

もつとも、このような批判は、この著書にはあてはまらないかもしれない。なぜなら、エドワーズは序言において「わたくしの強調するところは歴史的事実(events)の説明にあるのではなく、歴史的事実そのものにある。」「わたくしは会計士職業の発展に対する経済的影響を評価することを試みたのではなく、むしろそのハイライトを示し、その特別な問題を指摘して、その成長をのべることであった。」(二頁)とのべている。したがって、この著書においては歴史的事実の社会的、経済的基盤からの説明ははじめから意図されていなかったといえる。その意味においては、そのような研究は、この書物を一つの資料としてわたくしたちが解決しなければならぬ研究課題ともいえる。

〔付記〕 *Business History Review*, Summer 1961 にあつて  
 Roy J. Sumpson が J. D. Edwards, *History of Public Accounting in the United States* の簡単な書評を行っている。