

『公許会計士制度調査書』の今日的意義

百合野 正 博

- I はじめに
- II 『公許会計士制度調査書』が起草された社会的背景
- III 公許会計士の特長とその業務
- IV 公許会計士制度の利点と弊害
- V むずびにかえて

I はじめに

1909 (明治42)年11月、農商務省商務局は『公許会計士制度調査書』(以下、調査書と略す)を公表した。調査書の構成は次のとおりとなっている。¹

緒言

第1章 公許会計士制度ノ沿革

第1節 会計士ノ起源

第2節 英国及英領植民地ニ於ケル沿革

第3節 北米合衆国ニ於ケル沿革

第4節 欧州大陸諸国ニ於ケル沿革

第2章 公許会計士ノ業務状態

1 農商務省商務局『公許会計士制度調査書』(日本公認会計士協会編『公認会計士制度二十五年史 別巻』, 1975年, 1ページ, 所収)。

第3章 公許会計士制度ノ利弊併ビニ救弊策

第4章 我国ニ公許会計士制度ヲ制定スルノ必要

第5章 結 論

この小冊子については、これまでに紹介されなかったわけではない。しかしながら、その取り上げ方が十分なものであったかどうかについては、大いに検討する余地があると考えられる。例えば、わが国における職業監査人制度の歴史を詳細に研究された原征士教授の著作では調査書に関して5ページが充てられているに過ぎず²、「株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律」の制定にあたってわが国の監査役制度の問題点を再吟味された久保田音二郎教授の著作ではわずか3行の事実経過の記載しか含まれていないのである³。

私は、これではあまりにも不十分であると考えている。すなわち、この調査書は、わが国における会計士監査制度の展開を跡付ける際にその存在に言及すれば足りるという存在ではなく、絶対に見落とすことができない性格のものであると考えているのである。それは、後述するように、単に調査書が現在でも十分通用する高さの水準の内容を備えているからではない。実は、調査書が起草されることとなった社会的背景を知るとともに、公表後の調査書の扱われ方を見れば、わが国における会計士監査の社会的地位の過去と現在と（そして場合によっては未来までも）を如実に物語っているからにほかならないからなのである。

言い換えると、この調査書の存在を知ることによって、わが国には、議論の当初から、公共的性格を有する会計専門職が独立の立場で行う監査に対して強力なアレルギーが存在してきたのだということをはっきりと認識

2 原征士『わが国職業的監査人制度発達史』白桃書房、1989年、32-36ページ。

3 久保田音二郎『監査役監査制度』税務経理協会、1974年、9ページ。

することができるのである。

本稿においては、この『公許会計士制度調査書』を取り上げ、調査が行われた社会的背景を概観するとともに、わが国に会計士の制度を導入する必要性とその功罪について調査書が指摘しているいくつかの論点を再検討することを通して、改めて、今日でも議論に値すると思われる重要な問題点を指摘したい。そのことによって、わが国の会計士監査の将来を過去と現在の延長線上のものとしなないことが期待できるのではないかと考えるのである。

Ⅱ 『公許会計士制度調査書』が起草された社会的背景

会計士という、それまでわが国でほとんど知られていなかった制度についての調査が行われた社会的背景は何だったのであろうか。これについて、調査書の緒言は「輓近我国ニ於ケル各種会社事業ノ或ハ破綻シ或ハ紊亂ノ状態ヲ示スカ如キ実ニ我国企業ノ将来ニ対シテ深く寒心スベキ事件ト為サズンバアラズ⁴」と述べている。つまり、その直接的背景は、日露戦後の経済不況のもとで続出した株式会社企業の破綻と、それに伴って露見した乱脈経営だと指摘しているのである。この点については、1915（大正4）年、「会計監査士法案」の衆議院（第36回帝国議会）での法案委員会における鶴見左吉雄農商務書記官の答弁においても、調査の行われた当時が「…恰度経済社会ニイロイロナ悪弊ヲ見タ時⁵」であると述べられている。しかしながら、株式会社企業の破綻や乱脈経営の露見がどうして「公許会計士」の制度の調査と提言につながるものであろうか。

4 農商務省商務局、前掲書（日本公認会計士協会、前掲書、1ページ）。

5 日本公認会計士協会、前掲書、45ページ。なお、1907（明治40）年の3月から7月にかけて支払停止、預金取付、解散に至った銀行は合計38件にもなっている。また、翌年5月だけで預金取付は19件あった（原、前掲書、16-18ページ）。久保田、前掲書、3-5ページも参照のこと。

実は、アメリカにおいて1933年証券法と1934年証券取引所法が制定されたおり、大恐慌の余波を受けて破綻に至った企業が続出した中にあって、特にクロイゲル・トル社の粉飾決算事件が法律制定に大きな影響を及ぼしたと言われているのと同様に、ここ、わが国における明治末の出来事に関しても、非常に重要な影響を及ぼした一つの企業不正事件が存在しているのである。それがいわゆる日糖事件である。

この日糖事件の概略は次のとおりである。1906（明治39）年にその当時の有力な製糖会社2社が合併して生まれた大日本製糖株式会社（資本金1,200万円、社長には農商務省農務局長の酒匂常明が天下り、相談役には渋沢栄一が就任していた）はその合併によってほぼ独占的地位を固めるようになったため、高配当（一時6割4分だったと言われている）、高株価（額面50円のものが170円まで高騰した）をもてはやされた。しかし、その裏では、輸入原糖にかかわる戻し税の延長に関連した多数の政治家への贈賄、その資金を捻出するための巨額の粉飾決算や委託金の費消、および砂糖消費税への自社株の供託からむ重役陣による自社株価操作等を骨子とする企業不正が行われていたのである。⁶ これらが日露戦争後の不況の影響を受けて経営不振に陥った際に露見するところとなった。⁷ 1909（明治42）年1月には株価は額面まで暴落し、4月には重役陣や議員が多数検挙されたのである。

ところで、この日糖事件については、これこそがわが国における会計士

6 久保田、前掲書、5-9ページ、室伏哲郎『実録日本汚職史』筑摩書房、1988年、102-111ページ。

7 同社の企業不正が公然と世評にのぼったため、大株主の三菱と三井が監査役を送り込んで監査を実施した。その結果、前年度決算で計上されていた85万円が架空利益であることが指摘された。そして、その後の日糖非財閥重役の一斉検挙へとつながったのである。「これは明治年間における前代未聞の大汚職事件として世人を驚かせたが、財閥をライバルにまわした汚職事件はもみ消しにくいという貴重な(?)教訓を残している」と皮肉の論者もいる。(室伏、同書、108ページ。)

制度に直接的な影響を及ぼしたのだという説と、それは誤りであって、単なる伝説に過ぎないという説の二つの説が存在している。

前者の代表的見解として、1915 (大正4) 年、「会計監査士法案」が再度衆議院 (第37回帝国議会) に提案された際に行われた木村平右衛門委員の発言を見てみよう。それによると、公許会計士制度の調査に着手した「前年日本醤油株式会社及日本製糖株式会社ナドガ、相次イデ破産ヲ致シマシタ、其時ニ時ノ英国大使故『マグドナルド』君ガ又株主ノ一人デアリマシテ、数千円ノ損失ヲサレタノデアル、氏ハ大ニ激昂シタル結果、我国ニ会計士制度ノナキコトヲ痛ク非難サレタノデアリマス、斯ノ如キコトヲ動機トシテ」⁸ 調査が行われるとともに、調査書が起草、公表されたと述べられている。まさに大日本製糖株式会社の破産によって駐日英国大使が損害を被ったという一件が大きな要因となって会計士制度の調査が行われたというのである。

他方、久保田教授は、駐日英国大使マクドナルド氏が時の桂太郎総理大臣兼大蔵大臣に送った書簡がきっかけとなって日糖事件関係者の一斉検査が行われたのは事実であるとしても、「マクドナルド氏が英国に職業会計士制度があり、日本もこの種の会計士制度を会社に導入するように書簡で助言したようにいわれている」のは単なる「伝説である」と述べておられるのである。事実、その書簡の現代語訳を次に掲げるように、この書簡の中には、イギリスの職業会計士について触れた部分もなければ、わが国に会計士制度のないことを責めた記述もない。単に大日本製糖の解散と責任者の処罰とを要求しているに過ぎないのである。すなわち、

「拝啓 私たち英国国民は、大日本製糖株式会社の株主です。このた

8 日本公認会計士協会編『公認会計士制度二十五年史 別巻』, 1975年, 61ページ。

9 久保田, 前掲書, 7-8ページ。

び、同社取締役の背信行為によって被った損害は並のものではありません。しかし、いまさら賠償を要求しても仕方ないことなので、英国紳士の体面を保つためにも愚痴は申し上げません。しかし、一株主として大日本製糖株式会社がただちに解散することを希望します。

というのは、このように背任不徳の重役を見逃して、法律的にも社会的にも何ら制裁を加えずにそのまま放任するようなことがあれば、一つには将来日本の経済界の発展を阻害し、一つには海外市場における日本の信用を失墜させるのは間違いないことだからです。この点はなほ遺憾に存じます。実は数年前英国においても今回の事件と類似した事件が起りましたが、その際、責任者は法律上の制裁を加えられて、懲役25年の刑罰に処せられました。社会的にも葬り去られ、背任不徳の行為に対する当然の罰を被ったことを他事ながらご参考までに申し添えます。敬具¹⁰

さて、どちらの説を採用すべきであろうか。

この点に関連して、本調査書を起草した岡田博道氏は、後年次のように述べている¹¹。すなわち、上司から欧米における「パブリック、アツカウナント・システム」についての調査研究を命じられたのは1909（明治42）年2月頃であった。しかし、その当時、これを専門とする学者は皆無であった。さらに、関係官庁、帝大、商大等の図書館にも、参考になる書物はほとんど所蔵されていない状況であった。したがって、英米から関連文献を取り寄せるとともに、その当時アツカウナントの研究を終えて留学から戻ったばかりの神戸高商水島校長や東京商大鹿野教授から関連資料を入

10 原文は、同書、8ページ。

11 岡田博道「計理士制度に就ての思ひ出」『会計と税務』第8巻第4号、1938年（日本公認会計士協会編『公認会計士制度二十五年史』、1975年、18ページ、所収）。

手し、数か月後に脱稿したというのである。

そして、その頃になると「ボツ々々世間でもアツカウナントの職業が必要であることを称へる人が出る様になって来て、新聞や銀行通信録などに該問題に関する記事を散見する様になったのであるが、丁度其の頃であった製糖会社其の他の実業界方面に経営上の不始末が暴露され、銀行、会社等に於ける会計監査制度に就いて世論が囂々として沸騰し、我が国に於ても欧米に於けるアツカウナント・システムの緊要なることが称えられたのである¹²」と述べられている。

この文章によれば、上司から「唐突に」命じられた公許会計士制度の調査をしている最中に、たまたま日糖その他の企業破綻と乱脈経理が暴露されて世間の注目を集めるとともに、会計専門職の重要性についての議論が巻き起こったかのようである。

しかしながら、何のきっかけもなく、やぶから棒に欧米の会計士制度の調査を命じられるということが果たしてあるだろうか。また、日糖事件関係者の一斉検挙が4月に行われたにもかかわらず、調査書の公表される頃、すなわち11月頃になって日糖事件に対する批判が世間で巻き起こるだろうか。ここは、調査書の起草者の回顧ではあるけれども、ここで述べられている内容、特にその時間的経過をそのまま受け入れることはできないと言わざるを得ないのである。

それでは、どの説を採用すべきであろうか。

確かに、マクドナルド氏が桂首相に宛てた手紙には会計士制度についての記述はない。しかし、「日糖の紊乱した経営内容についてはとっくの昔に小耳にはさんでいた」にもかかわらず「各党の代議士連や有力者がいろいろと手をつくしてもみ消し運動にやってきた手前、うやむやに葬り去ろうと思っていた¹³」桂首相が日糖事件関係者の一斉検挙に踏み切ったきっか

12 同稿 (同書, 18 ページ, 所収)。

けとなったのがこの手紙である。時の政府に対してそのように大きな影響力を持っていたマクドナルド氏が、わが国に会計士の制度のないことをこの手紙以外の手段で非難したとしても何ら不思議はないであろう。したがって、私は、欧米の会計士制度を調査するように農商務省で命じた事実がある以上は、そこにマクドナルド氏の圧力があったと考えるのが筋であろうと考えるのである。いわゆる「外圧」によって調査が行われたのである。

他方、仮にマクドナルド氏の圧力はなくて、日糖事件をきっかけに農商務省が自発的に会計士制度の重要性を認識し、調査を命じたのだとしたらどうであろうか。その場合には、おそらく、この調査書は後述するような扱いはなされなかったのではないかと考えられるのである。すなわち、現実には、調査書は広く配布されたにもかかわらず、その後、政府の側で具体的に会計士の制度を作る試みはなされなかったのである。もしも、この調査が単なる外圧によるものではなく、わが国のその当時の社会的状況からどうしても行わなければならないものであったなら、ぜひとも何らかの制度を作りあげる必要があるのであって、調査の結果を放置しておくことはできなかったはずであろう。したがって、ここでは、やはりマクドナルド氏の外圧があったと考えた方が納得しやすいのである。

しかし、本稿の主題との関連においては、これらのうちのどちらが正しいかは、それほど重要ではない。いずれにしても、明治時代の末に、日糖その他の企業破綻と乱脈経理が暴露されて世間の注目を集めるところとなり、野党ではなく農商務省が主体となって会計士制度についての調査を行い、調査書を公表したというのは紛れもない事実なのである。

13 室伏，前掲書，103 ページ。

14 調査書は各官庁，全国各府県の著名銀行，会社，商工会議所，実業団体，大学および実業専門学校，図書館，貴族院議院と衆議院議院，新聞社等に広く配布された。岡田，前掲稿（日本公認会計士協会，前掲書，19 ページ，所収）。

ところが、その当時、わが国の株式会社において監査の制度が存在していなかったのかというと、決してそうではない。周知のように、1890(明治23)年に制定されたいわゆる旧商法以来今日に至るまでずっと、わが国の株式会社には監査役というチェック機関が設けられているのである。

その旧商法における監査役に関する規定は、次に述べるように厳格なものであった。¹⁵すなわち、

- (1) 監査役の選定については、株主総会において、株主の中から3人以上を2年以内の任期で選任する、
- (2) 監査役の職分については、
 - ① 取締役の業務の執行が法律、命令、定款および総会の決議に適合しているかどうかを監視するとともに、その業務執行上の過愆や不整を検出する、
 - ② 計算書、財産目録、貸借対照表、事業報告書、利息または配当金の分配案を検査するとともに、その結果を株主総会に報告する、
 - ③ 会社のために必要または有益な場合には、株主総会の召集を行う、
- (3) 監査役の権利としては、いつでも、
 - ① 会社の業務の状況を尋問する、
 - ② 会社の帳簿とその他の書類を展覧する、
 - ③ 会社の金庫およびその全財産の現況を検査する、
- (4) 監査役の意見が分かれた場合にはその意見を総会に提出する、
- (5) 監査役がその職分を怠ったために会社またはその債権者に損害を加えたときにはその損害に対して責任を負う。

これらの規定を読むと、わが国で当初考えられていた監査役は、取締役に対して独立性を保持するとともに非常に強大な権限を有することが想定されており、それに見合うだけの重い責任を負うことも想定されていたこ

15 原、前掲書、5-8ページ。

とがわかる。

しかしながら、この旧商法は公布されたものの、施行は延期された。そして、旧商法の精神は、1893（明治26）年の一部施行と、1899（明治32）年のいわゆる新商法の制定過程で以下のように手が加えられることとなるのである。¹⁶

すなわち、

- (1) 人数は、「3人以上」から、明治26年法では「2人以上」に減少させられ、さらに新商法では「1人以上」に減少させられた、
- (2) 任期は、新商法で「2年以内」から「1年」に短縮された、
- (3) 職分については、
 - ① 明治26年改正法で「業務執行上の過愆や不整を検出する」ことが削除されたうえ、新商法においては「取締役の業務の執行が法律、命令、定款および総会の決議に適合しているかどうかを監視する」ことも削除された、
 - ② 「計算書、財産目録、貸借対照表、事業報告書、利息または配当金の分配案」と具体的に列挙されていた検査対象が一括されて、「取締役が株主総会に提出しようとする書類」と修正された、
- (4) 監査役の権利とし個別に明示されていた3項目は、新商法においては「監査役はいつでも取締役に対して営業の報告を求め、または会社の業務および会社財産の状況を調査することができる」という規定に統合された、
- (5) 監査役の意見が分かれた場合の規定は、新商法で削除された、
- (6) 監査役の損害賠償責任については、具体的に責任を負うべき職分を列挙するのではなく、単に「其任務ヲ怠リタルトキ」と規定する一方で、損害賠償の相手として、会社だけでなく第三者も加えた。

16 同書、6-8 ページ。

これらの改定については、当然のことながら、それぞれそれなりに正当な理由があると説明されている。¹⁷すなわち、

- (1) 監査役の人数については、法律が介入する必要はなく株主総会に委せるのが適切、
- (2) 任期については、取締役との馴合いや賄賂の収受を防ぐために株主総会に合わせて1年とするのが適切、
- (3) 監査役の職分については、列挙すると漏れる恐れがあるので大きくくくるのが適切、
- (4) 監査役の意見が分かれた場合については、株主総会に意見を提出するのは当然のことなのであえて規定を設ける必要はない、等々。

いずれももっともらしい説明が行われているものの、むしろ緩やかな規定に後退しているという印象を持つのは私一人ではないであろう。

しかも、ここで特筆すべきことには、旧商法は免許主義を採用していたのに対して、新商法は準則主義を採用しているのである。この免許主義から準則主義に移行した根拠について『法典修正案理由書』は次のように説明している。¹⁸すなわち、

- (1) 法人は株式会社だけでなく、有限責任社員を擁する会社は株式会社だけではない。にもかかわらず、株式会社の設立だけが免許主義なのは不公平である、
- (2) 株式会社の設立に免許主義を採用していた国々の大半が準則主義に移行している、
- (3) 実業家から免許主義の廃止願いが出されているところから判断して、免許主義は有害無用である、

17 同書、6-8 ページ。さらに「身分的に独立性を強め」ようとしていたという指摘もある。(久保田、前掲書、4 ページ。)

18 同書、11-12 ページ。

- (4) 株式会社の発生当初ならいざ知らず、現在では、株式会社に関する知識経験は政府官吏の独占するところではないから、免許は必要ない、
- (5) 免許手続には時間がかかるので、有望な会社が設立の機会を失すことがある。その弊害をなくすためにも準則主義を採用することが望ましい。

確かに、(2)は事実であるし、(5)も場合によっては説得力があるであろう。しがしながら、これらの説明は、ある法律を実施した後に実際に発生した問題点に対応しようとしてその法律を改正する場合のように、ある種の確固たる根拠があるわけではない。そして、このような理由だけで免許主義から準則主義へと移行した際に、先に指摘したように、監査に関する規定が厳しいものから緩やかなものへと改定されているのである。このことには注意しておく必要があるであろう。

すなわち、設立条件の厳しい免許主義に立ちつつ厳しい内容の監査役条項を備えていた旧商法の規定から、設立条件が緩和された準則主義へと移行するとともに緩やかな監査役条項へと改定されたというのは、本来の望ましい動きとは逆なのである。振り返れば、イギリスの会社法の歴史においては、設立手続きが免許主義から準則主義へと移行する際に、設立手続きの厳しい免許主義の時代には設けられていなかった会計監査人に関する規定を新たに設けて、それによって株式会社を外部からコントロールしようとしたのを知ることができる。それとは対照的に、上述のようなわが国の規定の変遷を見ると、当初から監査役監査に関する規定は備えられていたものの、それによって本気で取締役をコントロールするつもりだったのかどうか、極めて疑わしいと言わざるを得ないのである。

案の定、新商法が施行されて、わずか10年ほどの間に、次のような監査役制度に対する批判が巻き起こることとなった。

まず、原教授が引用しておられるように、1908（明治41）年、鹿野清

次郎教授は、株主の利益を保護する唯一の機関が監査役であるにもかかわらず、株主はその人の技能に注意を払わないで一種の名誉職として監査役を選任しているし、当の監査役も監査はおろか複式簿記すら知らない人が多い。そのため、株主総会に報告される形式はどれも「取締役ヨリ報告スル貸借対照表損益表及び其他ノ報告書ニ対シ調査ヲ遂ゲ適法ノモノナリ」という紋切り型の形式となっている。実際、「一々証憑ニ依リ帳簿ヲ検査スルハ勿論帳簿尻ノ突合ノ方法スラ等閑ニ付スルモノ多キガ如シ況ンヤ貸借対照表ニアル勘定科目ノ数字ヲ各帳簿ニ依リテ之ヲ分解シ或ハ詐欺誤謬ノ潜伏スルトコロノ箇所ヲ摘発シ或ハ資産負債成立ノ成否ヲ監査シ以テ事業安危ノ度如何ナル地位ニアルヤヲ究メ以テ其会社事業ノ真状ヲ穿チ得ル技能ヲ有シ以テ監査役ノ本分ヲ完フスルガ如キハ蓋シ曉星ノ寥々タルモノナラン¹⁹」と論じた。そして「監査ノ規定アリテ其監査ノ実ナシ²⁰」とまで言い切ったのである。

また、岡野敬次郎博士も、株式会社の監査役の制度についてその本来の意義を概説した後、実際の状況はどうかというと、監査役は、その本来の職分である「其實質ヲ調査シ若ハ進テ過誤ヲ指摘シ失計ヲ匡スハ却テ職務ノ範囲ヲコユルモノト」考えているかのようであり、その地位を守るために取締役の歓心を買おうとして「形式的ニ取締役ノ計算書類ニ『前記ノ通相違無之候也』ト盲判ヲ押ス」のを仕事と考えていると指摘している。そのうえで、「法律ノ監査役ニ期待スル所一トシテ行ハレズ²¹」とまで厳しく批判しているのである。

この監査役の無機能化については、調査書自体も次のように述べてい

- 19 鹿野清次郎「我国ノ監査人ニ就テ」『国民経済雑誌』第4巻第6号、1908年、上半期分、20-22ページ。(原、前掲書、21-22ページ。)
- 20 同稿「計理士 (Professional Accountant) ノ必要ニ就テ」『国民経済雑誌』第7巻第4号、1909年下半期分、85ページ。(原、前掲書、22ページ。)
- 21 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、38-39ページ。(原、前掲書、23ページ。)

る。

調査書は、当時のわが国の企業の状況を批判するところから始めている。それは、外見的には整っているように見えるけれども、内実は欠点が多く、特に会計上のことについてはそれがはなはだしい。そして、わが国においては企業経営の歴史が浅いにもかかわらず日露戦争後の事業熱の勃興に伴って株式会社を粗製乱造したため、その欠陥が著しく露呈し、経営破綻に至るものも少なくないというのである²²。

そして、その経営が破綻した会社を調査すると、会計監査の責任を負っている「所謂会計監査役ナルモノガ職責ヲ尽サザリシニ起因スルモノ多キガ如シ²³」と分析し、監査役がその本来の職責を果たしていないということについて厳しく監査役を批判しているのである。このように、調査書は、企業経営の破綻には様々な要因がからんでいるにもかかわらず、ちょうどアメリカにおいて1929年のニューヨーク証券取引所の株価暴落に端を発する大恐慌の時期に多数の一般株主が大損害を被った責任を企業のディスクロージャーの不十分さに負わせたのと同様の考え方に立つのである。

すなわち、わが国の商法上、株式会社には必ず監査役を設置しなければならないことになっていて、表面上は確かにその規定は遵守されることとなっている。しかし、その実態はどうかというと、次の2点において重大な問題があると指摘しているのである。

その第1点は、監査役には会計学の知識と実務経験が乏しいということである。言うまでもなく、経験を積んだ専門家でなければ監査の実効をあげることはできない。それにもかかわらず、わが国の監査役は「殆ド会计学上ノ知識ト実務上ノ経験ニ缺如タルモノナレバ固ヨリ監査ノ実効ヲ奏ス

22 農商務省商務局、前掲書（日本公認会計士協会編、前掲書、1975年、10ページ）。

23 同書（同書、11ページ）。

ベクモアラズ²⁴』と述べて、わが国の監査役には会計学の専門的知識と実務経験が乏しいということをはっきりと指摘しているのである。

第2点は、株主の代表として株主の中から監査役を選任するため、ややもすれば目の前の利益にこだわってしまい、会社の経営上・会計上の欠点を見逃すことになりかねないということである。このように、監査役を設置する本来の目的は出資者保護であるから、出資者として会社との間に最大の利害関係を有している株主の中からその代表として監査役を選出するという、取締役からの独立性の観点からは一見正当化される点についても、まさにその株主の代表として株主の中から選任されることが原因となって問題が生ずると指摘するのである。そのために、「監査役ノ職責ハ迷ニ有名無実ニ終リ…監査役ハ結局曠職ノ譏ヲ免レサルニ到ルナリ²⁵』とまで言い切っているのである。

「要スルニ現時我国ニ於ル会社ノ監査役ハ殆ンド有レドモ無キガ如キモノニシテ株主亦自己ノ権利ヲ行フコトヲ知ラズ事業ノ全部ハ挙ゲテ取締役ノ自由ニ委セルノ事実アリ資本制企業ノ危険豈大ナリト謂ハザルベケンヤ」、つまり、わが国の株式会社においては、監査役も株主も本来の機能を果たしておらず、そのために、取締役が自由に株式会社をコントロールすることのできる状況になっている。そして、そのことが場合によってはいかに危険か、日糖事件を筆頭に証拠は枚挙に暇がないのである。

したがって、「此危険ヲ救フノ道ヤ会計監査ノ技術ニ通曉シ而カモ会社営業ト直接ノ関係ヲ有セザル機関ヲシテ監査事務ニ参与サシムルニアリ²⁶』として、独立の立場に立って監査を行う職業専門家としての「公許会計士」の制度を高く評価しているのである。

24 同書（同書、10ページ）。

25 同書（同書、10ページ）。

26 同書（同書、11ページ）。

このように、企業経営を誤らせず、株式会社事業に対する社会の信頼を確保する手段の一つが会計士の制度にはかならない。会計士の制度は、まさに「時弊ヲ矯正スル手段」だとして、社会的、経済的なマクロの見地からそれを高く評価しているのである。

Ⅲ 公許会計士の特長とその業務

調査書は、その緒言において、今日においても評価に値する二つの重要な指摘を行っている。

その第一は、株式会社の監査を担当する人に必要とされる要件には、「独立性」と「専門性」の二者が絶対に必要であるということである。これは、前節で述べたように、わが国の監査役が監査を担当する人間であるにもかかわらず、当初から欠けていると批判されていた要件なのである。そして、もう一つは、実は、調査書がそのことをはっきりと意識していたかどうかは定かではないが、調査書の報告している公許会計士には、独立性と専門性に加えて、パブリックの概念が備わっているということである。

調査書はまず次のように述べている。すなわち、株式会社のように多額の資本を有する大企業においては、その組織がきわめて複雑となり、経営を行うのが容易なことではなくなる。したがって、帳簿の記録計算を明瞭にし、会計整理の正確性を確保することが必要となる。そのため「経営者以外別ニ是ガ監査ノ事ニ従事スル者ヲ置クノ必要ヲ生ズ」²⁷、つまり、経営者から独立した立場で経営者をチェックする人が必要とされるというのである。それだからこそ、現に、株式会社に監査役を設置することは各国で同じように制度化されている、と述べている。事実、この点に関してはわが国の商法においても同様で、前節で述べたように、商法制定の当初から

27 同書（同書、1ページ）。

監査役の規定が設けられており、取締役のチェックを行うことが盛り込まれてきているのである。

ここで、「経営者以外別ニ是ガ監査ノ事ニ従事スル者」という文言はきわめて重要である。なぜならば、確かに、調査書が述べているように、株式会社企業の規模の拡大に伴って組織が複雑となれば、会計記録の正確性を確保することが必要となるであろう。しかしながら、それはそうだとし、その正確性を確保することが内部目的であるならば、単に経営者自身や経営者直属の内部監査部門が計算上の誤りがないかどうかをチェックするだけで正確性の確保は可能であるとなる。現に、19世紀末にイギリス人投資家集団の依頼を受けてアメリカ企業の買収監査を行った後、そのままアメリカに残ってアメリカ企業の監査をその主要業務とするようになったイギリス人会計士たちがその当初にアメリカ企業で行った監査の中身は、会計組織を立案したり従業員の行為の誠実性を跡付けることを中心とした経営者のための監査であった²⁸。つまり、特定の企業に専属するのではなく複数の企業にサービスを提供する会計士であっても、経営者に従属して経営者のための監査を行うこともあり得るのである。

したがって、「経営者以外」という限定が付けられている以上は、ここで述べられている監査役による監査は、当然、内部的にも維持することが必要な計算記録の単純な誤謬をなくすためのものでないことは明白である。調査書は、経営者によって会計記録の正確性がゆがめられる可能性をはっきりと念頭に置いて、外部的にも意味を持った監査役の独立性を想定しているのである。このように、調査書は、規模の大きな株式会社においては経営者から独立した外部監査としての性格を持った監査役監査が必要であるということを指摘しているのである。つまり、監査担当者の要件の

28 Anyon, J. T., Early Days of American Accountancy, *The Journal of Accountancy*, Vol. XXXIX, No. 3, 1925, pp. 162-163.

第一に挙げられている独立性は、経営者からの独立性なのである。

さらに、調査書は、¹経営者からの独立性を確保した監査役を置くという規定を設けたとしても、それだけでは十分ではないと指摘している。すなわち、監査役は、経営者から独立しているだけでなく、それに加えて、専門的知識と実務経験とを備えていることが必要であるとして、「元ヨリ特別ノ技術ト幾多ノ経験ヲ有スル熟練ノ士ニ俟ツニ非ズンハ其ノ目的ヲ達スルコト難シ近時企業ノ益厖大複雑トナルニ及ビテハカ監督ノ任ニ当ル者ハ会計ノ術ニ精通セル専門家ヲ要求スルニ到レルハ理ノ当然ナリト謂フベシ²⁹」と述べているのである。

この調査書が公表されて以来1世紀近くが経過した今日においてもなお依然として監査役の資格に関して専門的知識と実務経験の両者を要求していないわが国の商法の規定を知っているわれわれにとっては、専門的業務には専門的知識と実務経験とが必要だということが「理の当然」だと言われても、あまりにも身近にその例外があるためにまさに開いた口がふさがらないのであるが、しかし、イギリスにおける株式会社の監査役監査制度の初期の展開を跡付ければ、それがまさに理の当然であることは一目瞭然なのである。

すなわち、わが国よりも半世紀早く1844年に制定されたイギリス最初の準則主義会社法（登記法）は、その100年余り前、1720年に同国で発生したバブル崩壊である南海泡沫事件³⁰の経験に基づいて、泡沫会社から一般の出資者を保護する手段として、イギリスに中世から伝わる受託監査（stewardship audit）³¹の概念を、形式的にはそのまま株式会社に導入した。

29 農商務省商務局，前掲書（日本公認会計士協会，前掲書，1ページ）。

30 この南海会社の失敗に際して、同社取締役のソーブリッジが「書方及簿記ノ教師タリシ『チャーレス，スネル』ニ依頼シテ同会社ノ会計事務ヲ整理セシメタリ之ヲ会計士事務ノ起源ナリ」と述べているところから察すると、調査書は南海泡沫事件と日糖事件その他の企業破綻との類似性について認識していたことであろう。（同書，2ページ。）

すなわち、監査役による監査は、受託者である取締役が委託者である株主に対して行う申し開きの検証手段だったのである。したがって、取締役の行為を外部から監視するという任務を担う常任監査役にとって最も重要と考えられた要件は取締役から独立性を保って株主の側に立つことであったから、株主の代表者が監査役として株主総会で選任されることとなっていた。

ところが、イギリス最初の監査役監査の規定では、株主を保護するためには株主の代表でなければならないということにこだわり過ぎていたために、常任監査役は「素人監査」となってしまう、立法の趣旨とは裏腹に実質的効果を挙げることはできなかつたと言われている³¹。すなわち、独立性は、監査を実施するうえで当然のことながら不可欠な要素ではあるけれども、それだけでは決して十分ではなく、監査を実施するための専門的な能力もまた必要とされることがただちに明らかになったのである。

そこで、早くも翌1845年に改正された会社法では、監査役が株主の代表であることを保証するために少なくとも1株以上の株式を保有するとともに、取締役からの独立性を保持するために会社と利害関係のある職についてはいけないと規定することに加えて、監査役がその補助者として会計士等の適当な人材を会社の費用で委嘱することができる旨の規定を設けた。これによって、経営者から独立した立場に立って株主のために監査を行うという立法の精神を維持しつつ、素人監査の欠陥を補おうとしたわけである³²。さらに、1856年の会社法では、監査役が株主である必要のない旨を規定し、ここに職業専門家である会計士が監査役の単なる補助者では

31 森實「英国における限定監査報告書の背景」『會計』第76巻第6号、1959年、113ページ。

32 それでも、1845年会社法に基づく監査は「まったくの茶番劇」と酷評されている。(Littleton, A. C., *Accounting Evolution to 1900*, N. Y., 1933, p. 364. [片野一郎訳『リトルトン会計発達史』同文館出版、1952年、494ページ。])

なく監査役そのものを選任されうる道が開かれたのであった。

このように、イギリスでは、最初の準則主義会社法が制定されてからわずか10年ほどの間に、株式会社における監査役監査は、素人ではなく職業専門家が担当するという方向へと展開した。

したがって、イギリスにおける会計士監査の沿革を調査した調査書が、「専門家ヲ要求スルニ到レルハ理ノ当然ナリト謂フベシ」と断言するのは、これこそまさに「理の当然」と言えよう。しかしながら、周知のように、わが国の監査役監査の実状は、そのようなイギリスの展開とは異なっていた。まさに「理の当然」の状況とはなっていないからなのである。それだからこそ、職業専門家である公許会計士について、わが国に紹介し、導入するための調査が行われたわけである。

したがって、調査書は、独立の職業専門家であるイギリスやアメリカの公許会計士が、その当時、どのような業務を行っていたのかを紹介し、公許会計士というもののプロフィールを具体的に形作ることができるようにしているのである。

まず、イギリスにおける会計士の業務を、以下に述べるように、監査事務、検査事務と補佐的事務の3者に分類している³³。

それらのうち、まず、監査事務は、「個人諸会社団体、遺言執行者、財団管理人等ノ会計整理ノ正否ヲ検査」することである、と説明している。これらのうち、株式会社については、上述のように、大企業においては会計記録の正確性を確保することが必要となる、そのために監査担当者を置く必要が生まれる、その監査担当者は経営者に対する独立性を有することに加えて、専門的知識と実務経験をも有していなければならない。そのために、近代株式会社における監査役には会計の専門家が就任するようにな

33 農商務省商務局、前掲書（日本公認会計士協会、前掲書、7-8ページ）。

っているという説明が行われていて、調査書はそれが「理ノ当然」であるとしているのだから、それ以上の説明は必要ないと言えは必要ないかもしれない。

しかし、株式会社以外の個人や団体、遺言執行者や財団管理人に関しても、そのような正否の検査がなぜ必要なのかということに関して、ここで別段の説明がなされていないのはなぜだろうか。

それは、この調査書の起草者が、株式会社における監査役の要件についての説明を「理の当然」という非常に簡単な理由づけで締めくくっているのと同じ考え方によるものではないかと想像するのである。つまり、イギリスにおいては、株式会社においては当然のこと、株式会社以外の個人や団体、遺言執行者や財団管理人に関しても監査するのが当然のことなので、特別な説明の必要がないというわけである。

そして、特別な説明を要しないほど一般的な考え方こそが「アカウンタビリティ」なのである。

すなわち、株式会社においてだけでなく、個人であろうと団体であろうと、遺言執行者や財団管理人のように他人の財産や金銭を受託している人は、その受託責任を負っていることに加えて、受託責任の顛末について説明する義務、すなわちアカウンタビリティを負っている。そして、自分たちの負っているアカウンタビリティを果たすための一環として彼らが行っている会計上の記録が正当なものであるかどうかを検査すること、これがイギリスの会計士の業務の第一番目に挙げられている監査なのである。³⁴

そして、イギリスにおいては、このアカウンタビリティがわが国でしばしばあてられている訳語である「会計責任」という会計の領域に固有の概

34 アカウンタビリティのあるところには必ず監査が存在しているという考え方に立つ調査書は、上記のような監査事務に加えて、イギリスの勅許会計士がいわゆる監査規定を有する諸団体市町村にも監査役として就任することがあるということに言及している。同書(同書、7ページ)。

念として理解されているのではなく、もっと幅広い領域を含んだ基本的概念である「説明義務」として国民一般共通に理解されているということについても、この調査書の起草者は気付いていたのではないだろうか。それだからこそ、このアカウントビリティがあまりにも当然すぎる言葉で、それ以上の説明を付す必要性を感じなかったのであろう。³⁵

しかも、今日、「自社の証券が高品質であることを知らせるために経営者が利用する方法」³⁶であると説明されるシグナリングという手段がここで理解されていたかどうかは別として、イギリスでは「一流ノ会計士ヲ撰ンテ自己ノ監査役トナス」ことが一般的であって、「現今倫敦ニ於ケル交換加入ノ銀行中其監査役トシテ会計士ヲ有セサルハ唯倫敦カウンチー銀行ノ一アルノミ」³⁷との記述が行われていることは注目に値するであろう。すなわち、この当時すでに、監査役として一流の会計士を選任することが、イギリスの企業の中でも特に銀行の経営者にとっては当然のこととなっていたことが指摘されているのである。

それがどうして注目に値するのであろうか。それは、株式会社に監査役を設置することが法律で要求されているとしても、単に監査役を置くだけでは十分ではない。その監査は独立の専門家である勅許会計士によって行われなければならない。それに加えて、さらに、勅許会計士の中でも一流の勅許会計士に監査を依頼することがより望ましいとイギリスでは考えら

35 あるいは、わが国にはこの言葉に相当する言葉が存在していないので説明不能だったのではないかという指摘があるかも知れない。確かに、この時代の人がわずか数カ月の文献調査だけでアカウントビリティの重要性を理解するというのは極めて困難なことであるかも知れない。しかし、アカウントビリティの理解ができないままこの調査書を書き上げることの方がもっと困難なことであらう。

36 Wallace, W. A., *The Economic Role of the Audit in Free and Regulated Markets*, Macmillan, 1985, pp. 36-37. [千代田, 盛田, 百合野他訳『ウォーレスの監査論』同文館出版(株), 1991年, 57-58 ページ。]

37 同書 (同書, 7 ページ)。

れていると指摘するとともに、現実には、ロンドンではそのような状況になっていると述べている。このように、一流の会計士を自社の監査役とすることがこの当時すでにロンドンの銀行で広く行われていたということであれば、その一流の会計士に監査を依頼しているという事実が社会に広くアピールする手段となっていたということにほかならない。それはすなわち、法律が監査役監査を要求するからという消極的な理由で監査役を設置するのではなく、一流の会計士に監査を依頼することこそが積極的な意味を持っていたことを意味しているのである。つまり、イギリスには、この当時すでに会計士監査に対する自発的なニーズが存在している証拠が示されているのである。

このように、勅許会計士を監査役に指名することがイギリスで一つのシグナリングの手段となっていたことが調査書にはっきりと記載されていることは、この調査書の着眼点の鋭さ、内容の水準の高さを物語っている一つの証拠と言えるであろう。

監査以外の業務として、調査書が挙げている検査事務には、組合もしくは会社の合併に際して相手企業の営業の状況を検査すること、株主総会で選任される委員の代わりに会社の営業の状況を調査すること、および銀行において金銭が紛失したり盗難したりした疑いがある場合や勘定不突合の場合に、その調査整理に従事することなどが含まれる。また、海外の企業家や投資家のために、他の専門家と合同で調査に従事する場合も少なくない。そして、社債の募集や会社の設立に際してその目論見書を証明する業務もこの検査事務に含まれているのである。³⁸

監査と検査以外の補佐的業務としては、個人商店などの規模の小さい企業の依頼を受けて、帳簿整理をすることもあるが、その多くは、支払停止や会社解散の場合に、その調査や整理に関する依頼を受けることである。

38 同書 (同書, 7ページ)。

その他の業務としては、

- ① 保管人、清算人、財産管理人、業務管理人の事務、
- ② 鉄道会社、公共団体事業の利益の状況の調査、
- ③ 生命保険料率の算出、

なども多いが、このあたりになると、必ずしも会計や計算事務の範囲にとどまらない。財産管理や売買斡旋、抵当権設定手続などから手数料を得ることも認められている、と紹介している。³⁹

一方、アメリカにおける業務については、「元ヨリ英国ノ如ク法定ノモノニアラサル以上ハ社会事物の進運発達ニ連レ其範囲モ自ラ拡張セサルヲ得サル可シ」、すなわち、イギリスとは異なって法定のものではなく、社会のニーズに応じてその範囲は広範なものとなってきていることを指摘したうえで、以下の業務を列挙している。⁴⁰

- ・銀行や会社の監査事務、
- ・銀行や会社の解散や破産、清算人の事務、および会社の合併に際して相互の資産を評定する事務、
- ・各種の企業見積、勘定方法の考案、および諸帳簿の考案、
- ・会社商店等の売買譲渡に関しその資産の評定、
- ・銀行や会社もしくは商店等の計算の正否検定、および帳簿整理、
- ・公会または官庁の会計事務。

このように、アメリカにおいては株式会社に監査を強制する法律の規定は存在していなかったにもかかわらず、会計士の行う業務の筆頭に「監査」が掲げられている。この監査事務について調査書はそれ以上の説明を付していないが、これがこの当時のイギリスにおいて行われていた株主のための法定監査と同一視することができるかどうかについては、きわめて

39 同書（同書、7ページ）。

40 同書（同書、7ページ）。

疑わしいと言えよう。と言うのは、アメリカにおける会計士監査の展開を跡付ける場合、この時代の監査は、確かに一部では、たとえばUS スチールのように先進的なディスクロージャーを行っていた企業がなくはないものの、主として経営者目的の監査と信用目的の監査が行われていたと考えられるからである。⁴¹

また、調査書は、アメリカにおける公許会計士制度の歴史は浅いものの、「社会ノ需要著シク、州会計官ノ如キモ公許会計士ヲ挙クルノ傾向ナルヲ以テ前途ノ発達大ニ視ルヘキモノアラン」⁴²と予測している。このように、法律が強制していなかったにもかかわらず会計士監査に対する社会の需要が著しい、すなわち、市場に会計士のサービスに対する大きな需要が存在していたのは、会計士の提供するサービスがアメリカ社会で高く評価されていたからにほかならない。⁴³しかも、単に銀行や会社といったプライベート・セクターの会計の分野にとどまらず、州のようなパブリック・セクターの会計の分野においても、この当時すでに会計士が進出していることが指摘されているのである。このことから、調査書はもともと日糖事件などの株式会社の不祥事をきっかけとして書かれたものではあったけれども、その焦点が単にプライベート・セクターにのみ絞られていたのではないことが想像できるのである。これは、別稿において考察するように、この当時の公許会計士の必要性についての議論が、実は、直接的には銀行や一般企業の不祥事に関連したものではあったけれども、それ以外にも、幅広い分野で必要性の高いものであったことが認識されていたからにほかな

41 この当時のアメリカのディスクロージャーの状況については、Hawkins, D. F., *The Development of Modern Financial Reporting Practices among American Manufacturing Corporations*, *Contemporary Studies in the Evolution of Accounting Thought*, Dickenson Pub. Co., 1968. を参照のこと。また、拙稿「不正摘発と監査人の社会的役割」『同志社商学』第40巻第5号、1989年、160ページも参照のこと。

42 農商務省商務局、前掲書（日本公認会計士協会、前掲書、7ページ）。

43 Wallace, *op. cit.*, p. 15. [千代田、盛田、百合野他前掲訳、7ページ。]

らないのである。⁴⁴

そして、調査書が「前途ノ發達大ニ視ルヘキモノアラン」と予言したアメリカにおける会計士の未来がまさに予言どおりであったということについては我々は目の当たりにしているとおりである。これもまた、この調査書の着眼点の鋭さ、内容の水準の高さを物語っている証拠の一つであると言えるであろう。

調査書はまた、英米以外の国々については英米における業務と大同小異であると述べたうえで、商業および製造業会計、運輸業および運搬業会計、工業会計、出版業会計、金融業会計、信託業会計、公共会計、雑業会計の8業種に分類して、それぞれ小分類項目を掲げている。この点からは、すでにこの当時の会計士が分業を生じて専門領域に特化し始めていることがうかがえる。⁴⁵

ところで、これらの公許会計士の業務がいったい誰のために行われているのかという点について、調査書は、この節の冒頭に述べた注目すべきもう一つの指摘を行っている。それは、調査書がその重要性についてははっきりと意識していたかどうかは定かではないけれども、調査書が報告してい

44 第36回帝国議会において「会計監査士法案」を提案した国民党の高木益太郎衆議院議員は、その法案の目的とするところについて次のように述べている。すなわち、単に銀行や会社だけでなく「赤十字ノ事業デアルトカ、愛国婦人会ノ事業デアルトカ、或ハ又本願寺寄附団体ト云フヨウナモノデ、一般ノ人が寄附ヲシタギリテ其金ノ支払ニ付テ監査スル途ノ十分出来ナイヤウナモノニ対シテモ、場合ニ依ッタナラバ一般公衆カラ寄附ヲ募ルトキニ、必ズ会計監査士ノ監査ヲ経ヨ、其監査表ト云フモノヲ年ニ回ナラニ回政府ニ提出シロト云フコトニシテ、其表ニ依ッテ政府ガ又相当ノ取締ヲスル、ソレヲヤラナケレバ一般公衆ニ対スル寄附ヲ差止メルト云フヤウナコトデ、幾ラモ利用スル方法ハアラウト思ヒマス」と述べており、企業不祥事以外の、幅広い領域で会計士監査が必要であることを指摘しているのである。農商務省商務局、前掲書（日本公認会計士協会、前掲書、43ページ）。

45 この調査を行った当時のイギリスでは、「今ヤ産業ノ種類ニ応シテ特ニ専門ノ会計士ヲサヘ生ズルニ到レリ」と述べて、すでにイギリスには複数の会計士協会が存在していたことにも言及している。（同書、1ページ）。

る公許会計士には、独立性と専門性に加えて、パブリックの概念が備わっているということである。

すなわち、調査書は、まだ時期が熟していなかった時代のことに触れる際に、「当時未ダ一般公衆ノ為ニ財産状態ヲ明カニシ兼テ営業状態ヲモ検査審判スルノ業務ニ従事スルモノ起ルニ到ラス⁴⁶」と述べた後、19世紀に入って、「所謂公共的会計士」が生まれたと述べているのである。したがって、その19世紀に入って生まれた「所謂公共的会計士」は、一般公衆すなわちパブリックのために財産状態を明らかにするとともに営業状態をも検査審判するサービスを提供するものであるということがはっきりと指摘されているのである。

しかも、これは、会計士監査を要求する法律の精神がそうであると言うのではない。企業経営者自身が公共的会計士の提供するサービスの性格を理解しているという記述が見られるのである。すなわち、調査書は、「十九世紀ニ入り大企業ノ勃興ト共ニ企業者自己ノ利益ノ為メ亦社会公衆ニ対スル信用維持ノ為メニモ大ニ此等ノ専門家ノ必要ヲ認メラルル⁴⁷」と述べて、経営者が会計士に監査を依頼するのは、単に自分の利益のためだけでなく、社会公衆すなわちパブリックに対して信用を維持するためであって、そこから公許会計士という職業専門家の必要性が認識されていると明確に指摘しているのである。

この記述を読むと、調査書の起草者が、公共的会計士すなわちパブリック・アカウントントのパブリック・アカウントントたるゆえん、言い換えれば単なるアカウントントではなく、パブリックという修飾語のついているアカウントント、すなわちパブリック・アカウントントの本質をきわめて正確に認識していたということが理解できるのである。

46 同書（同書、1ページ）。

47 同書（同書、1ページ）。

実は、今日でもしばしば、パブリック・アカウンタントに関して次のような説明が行われている。それは、プライベート・アカウンタントは特定の企業や個人に専属の会計士（あるいは「会計係」と呼ぶ方が適切か）であるのに対して、パブリック・アカウンタントは特定のクライアントに属さないで、複数の企業に対して独立の立場でサービスを提供する会計士のことを意味している、というものである。確かに、この調査書も、これと同様の次のような説明を行っている箇所がある。すなわち、公共的会計士が会計学に通暁していなければならないという点では民間企業の会計係と相違はないが、会計係は使用人であるのに対して公共的会計士は独立して業務を営んでいるという点において会計係とは大きく異なっていることを指摘したうえで、しかし、現実には公許会計士を使用人として雇用する場合もあるということにも触れて、その場合には、たとえ公許会計士であってももはや公共的会計士と呼ぶことはできず、その公許会計士という名称は単にその資格を示す称号でしかないと指摘しているのである。⁴⁸

このように、調査書は、公許会計士には「Public」という修飾語は付されていないが、しかし、その公許会計士は、上述のようにパブリック・アカウンタントにほかならないということを指摘している。そして、パブリック・アカウンタントである以上、公許会計士は、「一般公衆ノ為」あるいは「社会公衆ニ対スル信用維持ノ為」のサービス、すなわちパブリックのためのサービスを提供しているということをはっきりと指摘しているのである。

以上述べてきたように、調査書は、公許会計士がどういう職業なのかに

48 同書（同書、1ページ）。イギリスから移住したイギリス人会計士がアメリカにおいて最初に提供したサービスがこれに相当するであろう。なお言えば、わが国のもう一つの会計専門職である税理士も、独立して開業し、複数のクライアントに税務サービスを提供している人にはパブリックという形容詞をつけても良いことになる。

ついて説明をする中で、今日においても評価に値する二つの重要な指摘を行っているのである。

その第一は、株式会社の監査を担当する人に必要とされる要件には、「独立性」と「専門性」の二者が絶対に必要であるということである。そして、他の一つは、調査書が報告している公許会計士には、独立性と専門性に加えて、パブリックの概念が備わっているという指摘である。

これらの要件は、わが国の監査役が株式会社の監査を担当する人間であるにもかかわらず、商法制定の当初から欠けていた要件である。したがって、これらは、これらの要件を備えた会計士という専門職による監査をわが国で認めるかどうか、それを受け入れようとする人たちと受け入れたくない人たちとの間で議論を生じさせる重要な論点でもあったのである。そして、私は、受け入れたくない人たちにとって、これらの「独立性」「専門性」「公共性」は、絶対に認めたくない要件だったと考えるのである。

IV 公許会計士制度の利点と弊害

調査書が指摘している公許会計士制度の利点と弊害は、この制度をわが国に移植する議論においてきわめて重要な意味を持っている。なぜならば、仮に調査書の記述に誤りがないとすれば、調査書が指摘している公許会計士制度の利点と弊害とを比較秤量して、もしも利点が弊害を上回っているのであるならば公許会計士の制度を導入することから利益が生まれるのに対して、その逆であれば損失が発生することとなるのは明らかである。したがって、結果としてこの調査書に基づいて公許会計士の制度が導入されなかったわが国の歴史を知っているわれわれは、ここに列挙されている弊害の方が利点を上回っていると判断すればその歴史的事実を素直に受け入れざるを得ないのであるが、仮に利点の方が弊害を上回っているに

もかかわらず制度の導入が見送られたと判断するならば、そこには公共の利益を犠牲にしてでも制度を導入しないという、大きな力の存在していたことを知ることができるからである。

しかし、利点についての調査書記述は、残念ながら今日の観点からは物足りない。それは、この調査書の公表された時期というのは、アメリカにおいてすら、イギリス人会計士が会計士業務を行い始めてそれほど時間がたっており、財務諸表監査はおろか、貸借対照表監査ですらも制度化される以前のことであるという、時代的なことが大きく影響している。まして、会計専門職が広く会計実務を行っていないわが国に、会計専門職の利点を説こうとしているのである。どうしても視野が狭くなるのは当然と言えるであろう。それだけに、ここでの利点と弊害は、当時のわが国の状況から考えて、直接的問題点を指摘していると言うこともできる。

1 利点

調査書は、公許会計士制度の利点として、

- (1) 会計士制度ハ企業ヲ振興シ其経営ヲ確實ナラシム、
- (2) 会計士ノ存在ハ外人ノ放資ヲ促ス、
- (3) 会計士事務ハ専門的ナリ、⁴⁹ という三点を掲げている。

ここでは、これらの三点について、調査書が行っている説明を整理しよう。

- (1) 会計士制度ハ企業ヲ振興シ其経営ヲ確實ナラシム

この文章を読んで誤解してはいけないのは、調査書が「企業ヲ振興シ其経営ヲ確實ナラシム」としているのは、会計士が内部監査人としてのサービスを提供する、あるいは経営者のための監査を行うことによってそれが達成できるということを意味しているのではないということである。

49 同書（同書、8-9ページ）。

すなわち、調査書は、これまで繰り返し述べたように、「会計士は会計事務に精通した専門家であることと企業経営者に左右されない独立の地位を有しているからこそ、「他ノ拘束ヲ受クルコトナク最モ監査及検査ノ事務ニ適シ頗ル有効」⁵⁰なのだ」と述べている。そして、そのような独立の専門家による外部監査としての会計士監査の本質からもたらされる第一番目の機能が「企業管理者ノ会計上ノ不正ヲ防遏」するとともに「企業各部ノ損益ヲ明確ナラシメ其経営方針ヲ確定セシムルヲ得」⁵¹ることなのである。なお、ここで経営者不正に言及されているが、それはあくまでも会計上の不正であって、不正行為そのものではないことから、公許会計士を監査役の地位に付けた場合、そこで行われることが期待されている監査は業務監査ではなく会計監査であることに注意しておきたい。

このような機能を有している会計士の監査証明を受けることによって、銀行や会社等にはどのようなベネフィットが生ずるのであろうか。調査書は、風が吹けば桶屋が儲かる式に、次のような論理を展開している。すなわち、会計士の監査証明によって銀行や会社の信用が高まる、信用が高まることによって資本家は投資が容易になり銀行は貸付が安全になる、そして、資本家の投資が容易になり銀行の貸付が安全になることによって、「社会ノ資本ヲシテ最モ確實ナル途ニ移転セシムル手段ヲ得」⁵²ることが期待できるというのである。

これは、その表現こそ多少の違いはあるが、基本的には、今日のわが国の証券取引法が掲げている法の精神と同じライン上の議論の展開なのである。⁵³

50 同書（同書、8ページ）。

51 同書（同書、8ページ）。

52 同書（同書、8ページ）。

53 「この法律は、国民経済の適切な運営及び投資者の保護に資するため、有価証券の発行及び売買その他の取引を公正ならしめ、且つ、有価証券の流通を円滑ならしめることを目的とする。」（証券取引法、第1条。）

もちろん、外部監査だからと言って、経営者のチェックだけにその機能を発揮するのではないことは、今日の公認会計士監査と同様である。調査書は、内部統制という用語は用いていないものの、「使用人ニ対シテモ正邪奸悪忠良ノ判別ヲ正確ニスルコトヲ得⁵⁴」と述べて従業員のチェックもできるということを指摘している。これはちょうど、今日の会計士監査が、クライアントの内部統制の検閲を通じて、従業員による不正や誤謬の摘発・防止にも効果を有しているのと同様の機能を持っているという指摘である⁵⁵。

しかしながら、調査書の位置付けにおいては、従業員のチェックはあくまでも副次的なものに過ぎない。主たるチェック対象は、これまでに繰り返し述べてきたように、企業経営者の方なのである。したがって、調査書は、従業員のチェックについて触れたあと、再度、次のように述べている。すなわち、「財界企業界ニ対スル検査的事務ニ関シテハ国家機関ノ足ラザルヲ補ヒ監督ノ効力ヲ増加スルニ與リテ大ニカアリ⁵⁶」と。これは、この調査書の書かれた当時のわが国で、乱脈経営のあげくに倒産する企業が相次いだという経済的なコンテクストを反映しているのであろう。そして、調査書はここまでをまとめて、「要スルニ会計士事務ノ存在ハ事業ヲシテ確實ニ経営セシムルヲ以テ産業ヲ振興スルノ効ヤ尠少ナラズ⁵⁷」と述べ、あくまでも、企業経営を確実にすることを通して産業を振興するというそのマクロ的効果を強調しているのである。

そして、前節で指摘した、会計士はパブリック・アカウンタントなのでパブリックのためにサービスを提供しているのだということに関連して、調査書は、イギリスにおける公益事業の事例を紹介している⁵⁸。すなわち、

54 農商務省商務局、前掲書（日本公認会計士協会、前掲書、8ページ）。

55 Wallace, *op. cit.*, p. 23. [千代田、盛田、百合野他前掲訳、25ページ。]

56 農商務省商務局、前掲書（日本公認会計士協会、前掲書、8-9ページ）。

57 同書（同書、9ページ）。

イギリスでは、水道、電気、ガス、鉄道などの会社に対し、監督官庁は監査役とは別の官命の会計監査人を選任して、株主総会の選任する監査役とともに監査をさせているというのである。その理由は、この官命の監査人は「各消費者ノ為ニ会計監査ノ任ニ当ルモノナルヲ以テ彼ノ株主ノ利益ノ為ニスル監査役ト自ラ種類ヲ異ニシ」ているとして、パブリックのためのサービスとしての消費者保護の監査についても言及しているのはきわめて興味深いと言えよう。そして、この二つの監査はおのおのが保護している利害関係者が異なっているために、一人の会計士がこの両方の監査役を兼ねることはできないということも指摘したうえで、その効果については「極メテ良好ノ効果ヲ収メタリ」と高く評価しているのである。

(2) 会計士ノ存在ハ外人ノ放資ヲ促ス

調査書の言葉を借りれば、わが国の企業組織の現状がきわめて薄弱で「商工業界ニ於ケル結社ノ危険極メテ多」いために、資本家の投資を期待することができない。この点については、その表現の仕方は一様ではないけれども、調査書が、その当時のわが国の産業界における深刻な問題であると随所で述べているところであり、それほど、わが国の株式会社における経営の不安定さとそれに伴う経営の行きづまりは深刻な問題であった。そして、この指摘が一面的であるかどうかは別として、それはひとえに、取締役をチェックする立場にある監査役に専門的知識と実務経験がないことに起因するとして、公許会計士制度の調査が行われているわけである。

したがって、これがこの調査書の起草されることとなったコンテキストの中でも最も重要なものであるが、そのような欠陥があるためにわが国の資本家の投資が期待できないとすれば、当然、外国資本が例外であるはずがない。そればかりか、先にも述べたように、そもそもこの調査が行われることとなった直接的な契機が、日糖事件において有力な外国人が損害を

被ったということにあるとも考えられるのである。そのため、調査書は、「合同放資ノ事業ヲ欲スル有力ナル欧米ノ資本家ト雖ドモ」同様で、わが国の企業界を「信用ノ根拠薄弱」と見なしているため、外資の導入は困難となっていると指摘し、次のように述べているのである。すなわち、「特ニ有利ノ事業有リト雖トモ彼等ハ猜疑シ躊躇シテ進ンテ放資ヲ為スヲ欲セズ從テ所謂外資輸入ハ到底困難ナルヲ免レズ」⁵⁹。

そのような現状のもとでわが国に公許会計士の制度が生まれれば、「其業務ノ効果ハ中外ノ企業者ト資本家トノ間ニ経済上ノ信用ヲ確保シテ意思ノ疎通ヲ許リ以テ合同事業ヲ促進セシムベシ」。すなわち、公許会計士の制度はわが国の企業と外国資本との間の橋渡しとなり、外資の導入を促進する。そして、それは単に資本の交流の範囲にのみとどまるものではなく、その効果はもっと大きく、ちょうど「我国ノ外国ト為シタル同盟又ハ外交的協約等ニ由テ生ズル効果アリ優ルトモ劣ルコト無シト信ズ」とまで期待しているのである。⁶⁰

しかしながら、この利点については、確かに期待するところは大きいのであるが、これ単独で成立するものではなく、上述の(1)から派生するものと言えよう。その根本にあるのは、独立の専門家による監査を受けることによって、わが国の企業の基礎を確固たるものにしようとする事なのである。

(3) 会計士事務ハ専門的ナリ

経済の発展に伴って分業が生ずるのは自然の成り行きである。欧米における会計士制度の展開を跡付けると、商工業が専門化するにしたがって、会計士の業務も専門化してきている。したがって、わが国においても、いったん会計士の制度ができれば、分業が生じて各分野に専門の会計士が生

59 同書（同書、9ページ）。

60 同書（同書、9ページ）。

まれることになるであろう。その結果、「彼等ハ其事業ノ内情ニ通暎スルヲ以テ其経営管理ニ欠点アルトキハ容易ニ之ヲ発見シテ以テ適當ナル救済策ヲ講ズルコトヲ得ベシ」と述べられている。⁶¹

このように、この利点も、(2)と同様に、一つの独立した利点と言うよりは(1)と深い関係のある利点だと言えよう。すなわち、商工業界が発展してますます分業が進んだとしても、会計士業界自体が専門領域に特化するのには自然の成り行きなので、それによって、分業の進んだ企業経営に対処できると言うのである。そして、そのことが目標としているのは、やはり、わが国の企業の基礎を確固たるものにするということなのである。

2 弊害

調査書は、公許会計士制度の弊害として、次の4点を指摘している。⁶²

- (1) 賄賂の授受によって生ずる不正行為
- (2) 会計士の人数の増加がもたらす競争によって生ずる弊害
 - ・事務の種類を問わず引き受けること
 - ・自分が監督していない監査報告書に署名すること
 - ・紹介料を受け取ること
 - ・不当な手段で業務の獲得をはかること
- (3) 成功報酬契約に基づいて業務が行われる場合
- (4) 自称会計士の発生

これらについて、調査書は特に詳細な補足説明を付していない。しかし、調査書は、公許会計士が専門家であると同時に企業経営者から独立した地位を有しているからこそ、他の拘束を受けることなく最も監査および検査に適しているのだとこれまでに説明してきている。したがって、その

61 同書 (同書, 9 ページ)。

62 同書 (同書, 9 ページ)。

ような独立の専門家による外部監査としての会計士監査の本質を侵害するような、上記の(1)から(3)のような行為を公許会計士が行った場合には、当然のことながら、公許会計士の制度が果たすことを期待されている「企業管理者ノ会計上ノ不正ヲ防遏」する機能も、「企業各部ノ損益ヲ明確ナラシメ其経営方針ヲ確定セシム」機能も、いずれも期待できないことになる。つまり、弊害の一つは、言わば「悪徳会計士」によってもたらされるのである。

調査書が危惧しているもう一つの弊害は、「自称会計士」の発生である。と言うのは、欧米の実態に照らせば、「公許会計士ノ一度信用ヲ博スルヤ其義務上莫大ナル収入アルヲ以テ制度に欠点アルトキハ自称会計士ヲ生ズベシ」⁶³と考えられるからである。そして、公許会計士と自称会計士の区別がつかなければ、これによっても、上述の公許会計士の制度が果たすことを期待されている機能の発揮されることが期待できない。

まさに、調査書が「弊害予防策ヲ講ズルニアラザレバ折角ノ重要ナル会計士制度モ到底其効果ヲ取ムル能ハズ却テ世人ヲシテ之ヲ有害無益視セシムベシ」⁶⁴と述べているとおりなのである。

しかし、調査書が言うように、これらの弊害は、欧米先進国の会計士の制度が発達するがままに放任されていた時代にすでに経験済のものを列挙

63 当時の英米における公許会計士の標準報酬額は以下のように紹介されている。
(同書、7ページ。)

イギリス	
会計業者自身	(1日7時間執務) 5ポンド5シリング
首席書記(公許会計士)	(1日7時間執務) 2ポンド2シリング
同上(公許会計士でない)	(1日7時間執務) 1ポンド11シリング6ペンス
その他の書記	(1日7時間執務) 1ポンド1シリング
アメリカ	
共同請負日当	50ドル
公許会計士日当	25ドル
準公許会計士日当	15ドル

64 同書(同書、9ページ)。

したものである。したがって、イギリスにおいてもアメリカにおいても、自由放任時代に発生したこれらの弊害に対処する努力を続けてきており、われわれはそれを大いに参考にすることができる、と調査書は主張する。そして、イギリスにおける参考資料としてイングランド・ウェールズ公許会計士協会の規則⁶⁵を、アメリカにおける参考資料としてニューヨーク州の公許会計士免許条例⁶⁶をそれぞれ掲げているのである。

そのうえで、わが国においては、「政府自ら進ンテ欧米ニ於ケル長ヲ採リ短ヲ捨テ以テ会計士ニ関スル法令ヲ制定シ且採用ニ関スル制度等ヲ定メ会計士ヲ絶対的公許ノモノトナス」とともに、制裁も厳重にして、財産刑と体刑とを科すことを求めている⁶⁷。

それもこれも、社会における会計士の職責が重要であることと、その重要さゆえにもたらされる「莫大ナル収入」に基づくものであるから、あくまでも、その弊害を除去する問題のうち第一義的に重要なのは「其人格ト学力及会計実務ノ熟練等ニ関シテ其検定制度ヲ厳密ナラシムルニアリ而シテ法律的制裁ヲ以テ之レヲ督励スルハ其補足ナリトス」⁶⁸と述べているのである。

したがって、この調査書の精神からして当然のことと言えるかも知れないが、利点と弊害とを比較すれば、その利点の方が当然大きいのである。そして、英米の過去の展開から将来的に発生することが予想される弊害に関しては、それに対応する手段が英米の経験から入手できるので、それを厳密にわが国でも適用すれば、十分その弊害を克服することができると考えているようである。

65 同書（同書、9-10ページ）。

66 同書（同書、5-6ページ）。

67 同書（同書、10ページ）。

68 同書（同書、10ページ）。

V むすびにかえて

これまで述べてきたように、調査書が公表された当時のわが国の現状を見ると、調査書がその特長を明快に紹介している公許会計士制度をすぐにも設置する必要があったと考えられよう。しかし、調査書は、この制度がもともと欧米で発達したものである⁶⁹、これをそのまますぐにわが国に移植するのは容易なことではないと指摘する。調査書は、その当時の英米における会計士の状況と、おそらくはその両国とわが国との社会の仕組みや人々の考え方の相違を十分に認識したうえでの説明を行っているのであろう。

調査書が説明するその理由は、ひとえに会計士にふさわしい人、すなわち、単に知識と経験を兼ね備えているだけでなく、人間性も申し分ない人を求めることができるか否か、もしくは、制度を作ることにに関して前向きに物事を考えるならば、会計士にふさわしい人を求めるにはどのようにすれば良いのかということに尽きるのである。なぜならば、国家が公認する会計士の制度を作った場合に、もしも上述の条件を満たさない不適当な人物が会計士になったとすれば、その不適当な人物が社会に垂れ流す害毒の大きさは計り知れないからである。しかし、そのような人材を得るのが難しいことだからと言って、法律を制定せずにいるわけにもいかない。なぜならば、時代の流れから判断すれば、会計士は自然発生的に生まれるであろうし、自然発生的に生まれた会計士によって弊害が生じてからそれに対処するのでは遅すぎる、と調査書は、法律によって会計士制度を作ることの利点を次のように説明するのである⁷⁰。

すなわち、わが国は欧米とは異なり、制度の多くは自然発生的に生まれ

69 同書（同書、11ページ）。

70 同書（同書、11ページ）。

るのではなく、その制度のための法律を先に作り、その後、国民が制度を作る方向で動くのがこれまでの慣行である。したがって、公許会計士の制度についても、自然の発達に任せておくのではなく、法律を作って良い方向に指導することが望ましい、と主張するのである。

ところで、このような説明を聞けば、この当時のわが国には会計士という職業の人がまったくいなかったかのような印象を受けるが、実はそうではない。明治の中頃に入ると、職業監査人の制度をわが国に移植する、あるいは現実にそれを職業とする人たちが現われ始めていたのである。たとえば、明治20年代に、東京高等商業学校の矢野次郎校長が同校生徒の下野直太郎氏に Public Accountant の制度を輸入するように勧めたことはよく知られているが、その他にも、30年代には、三菱の豊川良平氏の発案になる「私立検査院」と称する一つの監査機関を創設する企画があった。また、大坪文次郎氏は1890(明治23)年に東京日本橋に「東京計算局事務所」を設立して、会計の検査、立案、記帳整理、決算などの業務を行っていた。そして、1907(明治40)年5月には、それまで大阪高等商業学校で教鞭をとっていた森田熊太郎氏が大阪で「森田会計調査所」を開設したのである。しかしながら、原征士教授の指摘によれば、これらは「広く普及しておらず、一般にも余り知られていなかった」⁷¹のが実態であった。⁷²

実際、たとえ会計士の制度を設置しても、今すぐに適材を得ることは困難であろう。さらにまた、たとえ適材が得られたとしても、その人たちによって、英米と同じような職業が成立して、これまでに述べてきたような効果を挙げるかどうかは疑問であろう。このように、現状において会計士制度を作るのは時期尚早であるとの主張が起るかも知れないことを想定して、調査書は、「是レ要スルニ杞憂ニ過ギザルベシ」と明快に断定して、

71 日本公認会計士協会編『公認会計士制度二十五年史』、1975年、4-10ページ。

72 原、前掲書、4ページ。

次の二つの方策を提案するのである。⁷³すなわち、

- (1) 人材を得るには、試験制度を整える、
- (2) 会計士のサービスに対する需要を生むためには、商法を改正して、会社その他の財団に対し、会計監査を強要する条項を設ける、というものである。

前者の会計士の試験方法に関しては、きわめて厳格な試験により、学術実務の習熟と人物の如何の判定に重きを置くことを重要視し、現時点では、英米両国の制度を折衷して、試験の合格者を「会計士の候補者」として「練習所」に入れて一定期間学識技術を修得させ、修了者を会計士とすることを提案している。

とにかく、会計士を作るには「最モ厳密ナル方法ヲ執リ」、十分な制度の運用と絶大な効果を挙げるのが肝要であると、強調しているのである。

後者の、法律の規定に基づいて会計士が担当する業務については、次のように具体的に提案している。すなわち、

- (1) 有限責任会社およびその他の財団の決算に際しては会計士の監査証明を必要とする、
- (2) 会社解散の際における清算事務および破産の際の管財事務は弁護士ではなく会計士が行う、
- (3) 政府の補助金を受けている事業については会計士の検査を受ける、
- (4) 社債の募集や資金の借入に際しては、会計士の承認を必要とさせる。

そして、イギリスの1900年会社法を参考資料に掲げているのである。

これらの提案を読むと、この調査書の目的が、その当時すでに会計士という職業についていた人たちに独占的業務を確保して、その職域を守ることにあつたのではないことが一目瞭然である。これまで繰り返し述べてき

73 農商務省商務局、前掲書（日本公認会計士協会、前掲書、11ページ）。

たように、そもそも公許会計士の制度の議論が行われるようになったのは、その当時の株式会社における乱脈経営を監査役がチェックできていなかったということがその根底にあった。そのために、公許会計士には独立の専門家として商法上の監査役監査の欠陥を補う機能が期待されたのである。したがって、公許会計士が担当する業務として、有限責任の株式会社における決算書類の監査証明が第一番目に挙げられるのは、当然のことである。

しかし、注意しておかなければならないのは、ここで挙げられているのはその株式会社における監査証明だけではないということなのである。財団についても、株式会社と同様に決算には会計士の監査証明を必要とする。また、政府から補助金を受けている事業についても会計士の検査を受けさせることを挙げているのは、調査書の文章のはしばしにうかがえる、公許会計士がパブリック・アカウンタントであるという、その会計士の公共性を強く認識しているからにほかならないと思われるのである。今日、わが国において国庫助成を受けている私立学校や政党助成法に基づく助成金を受けている政党において公認会計士監査が実施されているのと同じ考え方に基づくものである。早くも明治の末において、実際にはようやく先年実施されるようになった会計士監査の業務に類する機能を指摘しているところは、この調査書が随所で見せている着眼点の鋭さの一例である。

一方、会計士の専門性に重点を置いた提案として、調査書は、清算事務や破産管財において、弁護士ではなく会計士がその職務を担当することを挙げている。しかし、実際に会計士がこれらの業務を担当しているイギリスとは異なり、わが国においては、今日でも、会計士は弁護士の下請けに甘んじていることが多いと聞く。清算業務や破産管財業務に関しては、会計士と弁護士のどちらがより専門的なのであろうか。この点については、どうして現状に変化が生じないのか、不思議でならない。

最後に、社債や借入金といった手段によって他人資本の調達を行う場合、会計士の承認を必要とするのは、この調査書が書かれた頃には、アメリカにおいてもまだ証券取引法は制定されていないし、貸借対照表監査も広く行われていなかっただけに、調査書の先見性、的確性がはっきりと現われているのである。

しかも、これらは会計士の業務のすべてを網羅したものではなく、「其他一々此二枚挙セズト雖」と述べているように、ひとつの例示と考えているのである。とすれば、社会が公許会計士による監査を必要とするならば、これら以外にも会計士が担当する業務は考えられるというのが調査書の立場なのである。

そして、繰り返し述べてきたように、この調査書は会計士という職業についている人たちに独占的業務を確保して、その職域を守るための方法を提案しているのではない。調査書が言わんとしているのは、当時のわが国の株式会社の乱脈経営をチェックする機関がぜひとも必要だということなのである。その機関として、英米では会計士の制度が育っていたのであるが、わが国には、まだ存在していない。そこで、わが国にも新しく公許会計士の制度を作ることを提案しているのである。

したがって、実は、そのような目的を果たすことのできる制度であれば、公許会計士以外の代替的方法でも何ら差し支えないわけである。そこで、調査書は、最後に、当時ドイツで制度が整備されつつあった信託事業に言及している。

すなわち、ドイツで信託事業が行われた当初は世間の見る目も冷たく、1902年の検査委託件数は27件に過ぎなかったが、1907年には70件に増加している。その中には一流会社も含まれている。信託会社の社会的評価も高まった結果、検査を委託しているか否かによって株券や債券の価格が影響を受けている、と言うのである。

周知のように、もともとドイツの商法では監査役に重きを置いているのであるが、信託会社の検査監督が大いに効果を挙げているので、監査役不要論が浮上しているとも述べている。株式会社については営業年度ごとに損益勘定の検査を受けることを強制するとともに、その監査担当者が「個人的企業者若シクハ自然人ハ不適當ナリ宜シク法人則チ信託会社ヲ以テ之ニ当ラシムベシ」とすれば、監査役についてはおのずと不要なのではないかという議論が行われるところとなるのである。

そして、ドイツの商法はわが国の商法のお手本であって、監査役の特項もほとんど違いがない。したがって、この制度も十分検討に値する、というのが調査書のスタンスなのである。

ここに至り、この公許会計士制度調査書が、実は、その大半を英米の会計専門職の制度を紹介することにさかれているものの、その制度をわが国に実現することを大目的としているのではないことが明らかとなる。わが国の企業その他の組織で普通に見られる金の不透明な流れをチェックすることのできるシステムであれば、何であれ、わが国に設置することが必要であるとの観点に立っているのである。

調査書は、最後に、

「抑会計監査ノ事タルヤ其影響スル所極メテ大ナリ故ニ之レヲ凡庸ノ士ニ任スルヲ得ズ必ズヤ学識経験ニ熟達シ加フルニ厳正忠実ノ徳操アルモノニ待タザル可カラザルナリ而シテスル完全ナル人士ヲ事ノ当初ヨリ得シコト固ヨリ容易ナラズ随ツテ世人ヲシテ会計士ヲ信賴セシムルコト甚困難ナルベシト雖ドモ而カモ国家ニシテ此制度ノ確立ヲ期シカメテ此制度ノ改良發達ニ意ヲ用ヒバ焉ンゾ之ガ大成ヲ遂ゲ得ザルノ理アラン哉」⁷⁴と結んでいる。

しかしながら、この調査書の意図は、周知のように結実しなかったのである。その後の経過については、稿を改めて考察する。

74 同書（同書、13ページ）。