

アカウンティング・プロフェッション研究の 重要性について

百合野 正 博

- I はじめに
- II わが国における公認会計士制度創設時の期待
- III 明治時代末から大正時代にかけての論点整理
- IV 結びにかえて

I はじめに

岡本博公氏の退職記念号に寄稿するにあたり、私は、これまでの記念号への寄稿とは異なる格別の思いで今 Mac に向かっている。それは、1ヶ月遅れとは言え、私は氏と同じ1976年度に同志社大学に採用されて研究者としてのスタートを切ったからである。氏の退職を自分自身に投影し、もしも私が退職する立場だったら自分の専門領域のどの問題点に対して今最もこだわりを感じているだろうか、と自分自身に問うてみた。

熟慮の結果、頭に浮かんだのが、本稿のテーマである。実は、このテーマは、日本監査研究学会課題別研究部会（2010-12年度）「アカウンティング・プロフェッションに関する総合的研究」において、私が部会長として他のメンバーとともに多面的なアプローチを試みた際の問題意識と本質的には同じものである¹。その問題意識について、簡潔に述べておこう。

周知のように、日本の公認会計士監査システムは、第二次世界大戦後、アメリカの公認会計士監査システムをお手本にして1948年に整備されて以来、実に60年以上の歴史を誇っている。この整備が行われたのは、日本に戦後復興資金を注入するにあたって、第一次世界大戦後のドイツに対する復興支援金がヒトラーによって反古にされたこと²を反省し、国に対する借款ではなく民間企業に対する資本提供を行う、そのための直接資本市場を整備することと密接な関係を有していた。すなわち、証券市場を通して企業と投資家との間に資本が流動するシステムを保証する仕組みとして、アメリカと同様の法律（証券取引法）と、監査の職業的専門家（公認会計士）と、そのチェック機関（証

1 この課題別研究部会の成果は2012年9月に関西大学で開催された第35回全国大会で最終報告を行うとともに、全260頁の報告書を出席者に配付した。

2 その後、半世紀以上経過した2010年に完済。

券取引委員会）を三本柱とした新たな制度を整備したのである。

このような経緯を背景として、わが国の公認会計士監査システムはアメリカの公認会計士監査システムと同じ社会的機能を担うとともに同じ社会的責任を果たすものと看做されてきていると考えられる。しかしながら、はたしてそのように単純に看做して良いのだろうか。改めてそのように考えてみると、実は、そのように看做してはいけないと思わせる事象がこれまでに存在してきているのである。

そもそも、スタート時点で重大な事象が生じていたことを先ず指摘しなければならない。すなわち、公認会計士監査システムを構築したときには厳然と存在し、人員の配置も行われて、重要な役割を担うはずであったわが国の証券取引委員会は、1952年の講和条約締結に伴って行政改革の名のもとに廃止されてしまったのである。わが国がお手本にしたアメリカの公認会計士監査システムを支える三本柱の一本である証券取引委員会を、あろうことか1957年の正規の財務諸表監査がスタートする前に取り除いてしまったのである。この重要な時期における証券取引委員会の廃止という事実一点だけを取り出しても、日本の公認会計士監査システムはアメリカの公認会計士監査システムと形式的には似ているけれども実質的に異なったものである、と看做すことが当初から必要だったのではないだろうか。私にはそう思えてならないのである。

また、最近になって、この思いをさらに強くさせる出来事がいくつか起こっている。こちらは直接的には監査システムに関する出来事ではなく、公認会計士という職業的専門家そのものに係る出来事である。例えば、公認会計士試験に合格しても監査法人に就職できない人たちが多数生じていること、会計大学院が創設されたにも拘らずそのルートを経由しないで会計士業界に入る人たちが依然として多数存在していること、中学校卒業者でも公認会計士試験に合格できること、といった出来事は、アメリカの公認会計士であれば直面するはずのない現象なのではないだろうか。私にはそう思えてならないのである。

さらに、2012年12月21日に企業会計審議会監査部会が「監査における不正リスク対応基準（仮称）の設定及び監査基準の改訂について」（公開草案）を公表するに至っては、このような監査基準の設定と改訂が必要だと提案されたわが国の公認会計士の職業的専門家としての立場あるいは面子はどうなっているのだろうか、他人事ながら私は心から同情するとともに、公認会計士の専門性に関して極めて憂慮すべき状況が生まれているのではないだろうかと危惧しているのである。

この公開草案については、本稿のテーマを決める際の重要な動機になっているので、少し詳細に述べておこう。

2010年3月26日に企業会計審議会が公表した「監査基準の改訂について」は、1991年の監査基準の改訂に関して次のように述べている。すなわち、

「我が国の監査の基準の体系としては、平成3年の監査基準の改訂において、監査基準では原則的な規定を定め、監査基準を具体化した実務的・詳細な規定は日本公認会計士協会の指針（監査実務指針）に委ね、両者により我が国における一般に公正妥当と認められる監査の基準とすることが適切とされたところである。」

ここで、公認会計士の実務に関する日本公認会計士協会のルールを監査の基準とすることが述べられているということは、まさに、公認会計士が監査に関する職業的専門家であることを公に認めたという宣言に他ならない。実際、2002年の監査基準の改訂において、「監査実施準則」と「監査報告準則」が廃止され、ここに、「監査基準」とこれを具体化した「監査実務指針」をもって2段階の監査の基準の体系が明確に位置づけられたと理解できるのである。当時、私はこの一連の流れを高く評価したものである。

ところが、今回の公開草案はこの位置づけを大きく後退させるものとなっている。すなわち、「監査における不正リスク対応基準」（仮称）は明確に「不正による重要な虚偽表示のリスクに対応する監査手続等を規定している」と述べて、これまでの企業会計審議会と日本公認会計士協会の役割分担を解消しようとしていると考えられるのである。

それがどのような理由によるものかは、「付録1」に列挙されている「不正リスク要因の例示」および「付録2」に列挙されている「不正による重要な虚偽の表示を示唆する状況の例示」の具体的な羅列項目を読めば、企業会計審議会が公認会計士を職業的専門家と看做していないからだということが容易に推測できる。そこに例示されている事例のあまりのレベルの低さに、正直なところ、こんなことをわざわざ例示してもらわないと公認会計士は職業的専門家としての懐疑心を発揮することができないのか、あるいは、発揮できないと看做されているのか、と暗澹たる気持ちになるのである。³

どうして暗澹たる気持ちになるかと言えば、私が在外研究員として1990-92年の2年間を過ごしたイギリスでの日常生活での経験がそうさせるのである。私は、イギリスで普通に生活することを通して、イギリスの会計士が幅広く社会的信任を得ていること、および、その社会的評価の高さを目の当たりにした。そして、いろいろと考えを巡らせた結果、最終的に、イギリス社会が会計士のために巨額のコストを負担しているのは、イギリスの会計士がイギリス国民にとってきわめて重要な社会的責務を担うとともに実際にそれを果たしているからに他ならない、ということに思い至ったのである。⁴

3 「付録1」の1例。

「取引所の上場基準、債務の返済又はその借入に係る財務制限条項に抵触しうる状況にある。」

「付録2」の1例。

「合理的な理由がないにも関わらず、監査人が、記録、施設、特定の従業員、得意先、仕入先、又は監査証拠を入手できるその他の者と接することを企業が拒否する、又は、変更を主張する」

4 イギリスにおける具体的な生活体験と、それらと会計、監査および会計士の存在意義とを結びつけた私の思考プロセスについては、拙稿「黄昏ではなく曇天のイギリスから 1~3」『会計』第140巻第2~4号、1991年、に詳しい。

本稿においては、わが国の公認会計士監査システムの創成期を振り返ると実は日本でも大きな期待を受けてスタートしていたのだ、ということを確認するとともに、そのような期待はなにも戦後のGHQの政策によってはじめて日本人に知らされたのではなく、それよりもずっと以前に、日本人自身が自ら気づき、議論し、制度化に向かって努力していたのだということ、今この時期だからこそ、再確認しておきたい。

Ⅱ わが国における公認会計士制度創設時の期待

上述したように、わが国において公認会計士監査システムをスタートさせるにあたって、アメリカと同様の法律（証券取引法）と、監査の職業的専門家（公認会計士）と、そのチェック機関（証券取引委員会）をひと揃いの組合せとして新たに整備した。それは、この当時のわが国には、証券取引法も証券取引委員会も存在していなかったからである。しかしながら、職業的専門家に関しては、公認会計士は存在していなかったものの、公認会計士に類似した職業的専門家として「計理士」がすでに20余年にわたって一つの制度として存在していたのである。

その当時現実に存在していた計理士を廃止して新たに公認会計士という職業的専門家を創設する理由、あるいは、創設しなければならない理由について、一人の大蔵省事務官が1948年7月16日に講演を行った⁵。この講演日のちょうど10日前には公認会計士法が公布されており、その大部分の規定がこの日の2週間後から施行されることとなっていた。そして、聴衆は、この法律の施行に伴って日本社会から姿を消す運命にあった計理士たちであった。つまり、この講演は、わが国において公認会計士監査システムをスタートさせるにあたり、当時存在していた計理士を廃止して公認会計士という新たな職業的専門家を創設する理由について、まさに当事者である計理士たちに対して説明するものであった。しかも、現に存在している計理士という職業が如何に取るに足らない職業であるかということと、新たに創設される公認会計士が如何に素晴らしい職業であるかということを縷々説明したという、冷静に考えるときわめて失礼な講演なのである。

この講演については、今ではほとんど振返られることがない。しかし、ここで語られている内容は、計理士の欠陥と公認会計士の特長とを対比させているので、会計専門職について考えるうえでは、短いながらもきわめて示唆に富んだものとなっているのである⁶。

5 林大造述、日本計理士會謄写『公認会計士法解説』1948年。なお、林事務官は、後年、大蔵省国際金融局長のポストに就いた。

6 この章の記述は、拙稿「わが国における公認会計士制度創設の意図とデジャヴ」『同志社商学』第61巻第4・5号、2010年、をベースにしている。

林事務官は、公認会計士監査システムという新たなシステムを構築する根拠について、次の四つの観点から説明した。

それらは、

- 1 英米における会計士の歴史的展開に関する考察
- 2 計理士を公認会計士に置き換えなければならない社会的背景
- 3 わが国の計理士制度の欠点についての指摘
- 4 公認会計士の将来の発展方向

であった。

以下、これらの論点について、会計専門職とはどのようなものなのかという視点から考察を行う

1 英米における会計士の歴史的展開に関する考察

まず林事務官が例示したのはイギリスのチャータード・アカウンタントとアメリカのCPAがどのような社会的経済的要請のもとで発展を遂げてきたかについての説明であった。とくに、会計士の発展が株式会社の発達と本質的な結びつきのあったことを指摘したのである。⁷

資本主義が発展すれば大資本に対する必要性が高まり、大資本に対する必要性が高まれば有限責任の株式会社制度の創設と発展とが期待され、大規模株式会社の発展に伴って株主の分化（投機株主・投資株主・企業者株主）が生じ、投資株主が社会の投資ルートの中心になる。

このような状況のもとで大株主と会社当局の結託による蝸配当や、経営内容の悪化に起因する破産が生じると社会の経済機構の全般まで掻き乱されるとして、「・・・こういう経理上の不正が行われぬことを監視するために、又株式会社制度において投資株主と会社の経営の実態を結付ける唯一のつながりをなして（いる＝筆者補足）財務書類が、真実に会社の経理状態を表しておることを保証するために、公正な第三者として会社の経理を監査し、財務書類の真実性を保証するという一つの職業が必要になって参ります」と述べて、イギリスとアメリカの職業会計士がそのような使命を持って生まれてきたと説明する。ここでは経理上の「不正の監視」と「財務書類の真実性の保証」の2点⁸が会計士監査の機能であるということが明確に強調されているのである。⁹

そして、アメリカでは証券取引法のもとで証券取引委員会に提出される財務計算書類は会計士の監査証明が必要であるという法的制度が構築されているし、イギリスでも

7 林大造, 前掲講演録, 2-3 ページ。

8 同講演録, 3 ページ。

9 実は、この「不正の監視」という会計士監査の重要な機能は、その後、「職業的専門家としての懐疑心」の概念が前面に出るまで、会計士監査の表舞台から姿を消すことになる。

1946年の商法改正案において株式会社の監査役にはチャータード・アカウンタントでなければなることができないという法的制度を通して財務諸表の真実性をチャータード・アカウンタントが保証する制度が確保されていると例示した。

2 計理士を公認会計士に置き換えなければならない社会的背景

一方、わが国における社会的経済的要請として、林事務官は、「証券の民主化」および「外国の民間資本導入」という二点を指摘した。

(1) 証券の民主化

周知のように、戦後、GHQの占領政策によっていわゆる証券民主化政策がとられた。講演で述べられたその具体的な施策や金額は次のとおりである。¹⁰

- 財閥解体によって巨額の有価証券が民間に放出されることとなり、それによって今まで財閥、金融資本に独占されていた株式、社債が投資大衆の間に分散されて、健全な投資大衆が生まれる
- 独占禁止法によって会社の保有株式が放出されるとともに、会社の株式所有が原則として禁止されるため、これまでの親会社・子会社関係という会社の支配関係が根本的に崩れて、投資大衆が会社の支配層になる
- 企業再建整備の過程で発行されることが予想される4百億ないし5百億円と推定される膨大な株式が一般大衆に吸収される
- 国が財産税や戦時補償特別税等で物納を受けた株式や閉鎖機関の株式を民間に放出する

これらの影響によって、「ここに健全な投資大衆の保護が喫緊の要請になって参りました¹¹」と説明する。つまり、(1)で述べたイギリスやアメリカにおける大規模株式会社における投資家保護の要請が日本においても重要性をもつようになる、というのがGHQの証券民主化政策のもたらす影響であり、そのために会計士監査システムが整備されることになったというのである。

ところが、その会計士監査システムは、アメリカと同様の法律と、監査の職業的専門家と、そのチェック機関をひと揃いの組合せとして新たに整備されたものではあつたけれども、当初の組合せは次のようになっていた。すなわち、法律は証券取引法であり、チェック機関は証券取引委員会だったが、監査の職業的専門家は公認会計士ではなかつたのである。

制定された最初の証券取引法の規定は次のようになっていた。すなわち、

「証券取引委員会は、この法律により提出される貸借対照表、損益計算書等の財務計

10 同講演録、8ページ。

11 同講演録、8-9ページ。

算に関する書類が計理士の監査証明を受けたものでなければならない旨を証券取引委員会規則で定めることができる」(第193条)

林事務官は「・・・ここに計理士が公けに初めて公正な第三者としての地位を認められたわけであり¹²」と述べた直後、まさにその舌の根の乾かないうちに、「こういう重大な役目を果すには、とても現在の計理士では果せない、現在の計理士は玉石混淆で非常に優秀な方もおられるが、質の悪いものもある。従って現在の計理士を改めて、監査証明の能力を十分に備え、而も社会的に相当信用ある公認会計士を作り上げる必要があるということになったわけであり¹³」と断じ、計理士はその人的水準の低さゆえにこの制度を担うに適しておらず、新たに公認会計士という職業的専門家の制度を創設しなければならないと主張したのである。ここに彼の講演の主眼があった。

(2) 外国の民間資本導入

公認会計士監査システムの構築に対するもう一つの社会的要請が海外の民間資本をわが国に導入することであると説明する林事務官は、さらに次のように話を続ける。すなわち、

「外国、殊に米国の投資家は、会社の経理ということに対しては非常に敏感でありまして、戦前においても向うの投資家は向うの CPA を連れて日本の投資先の経理を監査さしておったということによって分るように、向うからの投資を導入するにはどうしても、投資を受ける日本の会社の経理が向うの CPA に匹敵するような計理士によって監査され証明されることが必要であると言え¹⁴ると思います。」

つまり、彼は、戦前には、アメリカの投資家が CPA に依頼して日本の投資先を監査させるという慣行が行われていたことを知っていた。しかも、アメリカの CPA の水準が高く、わが国の計理士ではとてもそれに匹敵する監査を行うことができないことも予想していたのである。

講演録のこの部分を読むと、大蔵官僚が、大規模株式会社における投資家保護の要請について理解しており、戦前のわが国において実際にアメリカ人投資家がアメリカの CPA を使って投資先の日本企業を監査させていたという実務を知っていた、ことが理解できる。そうすると今度は、日本政府はどうして、明治時代から大正時代にかけての一連の「公許会計士・会計監査士・会計士」に関する議論の延長線上にない「計理士」という職業的専門家の制度を作り、その後の様々な改正運動に耳を貸そうとしなかったのか、という点について大きな疑問が生じることとなる。その計理士制度の欠陥について、彼は次のように滔々と並び立てるのである。

12 同講演録、9ページ。

13 同講演録、9-10ページ。

14 同講演録、10ページ。

3 わが国の計理士制度の欠点についての指摘

林事務官は、わが国の計理士がアメリカの CPA に匹敵する水準の監査を行うことができない理由について、次のように説明した。すなわち、1927年に誕生した計理士は、1948年7月6日現在の最終の登録総数としては約2万5千名もの多数に上るものの、実情としては、「・・・遺憾ながら社会の信用を完全に備え、公正な第三者として財務書類の監査証明をする慣例が成立するまでには至っていない現状¹⁵」であると述べたのである。そして、計理士制度が社会的信用を得ることができず、公正な第三者として財務書類の監査証明をする慣例がわが国で成立しなかった理由として、次の5点を指摘した。

それらは、

- (1) 計理士法には制定当初から固有の欠陥があった、
 - (2) 資格そのものの社会的地位が低かった、
 - (3) 監督当局に良い計理士制度を育てる熱意が足りなかった、
 - (4) わが国には監査証明の業務に対する要求がほとんどなかった、
 - (5) 国が計理士というものを積極的に利用しようとしなかった、
- というものであった。

これらの論点は、会計専門職の本質的性格と深い関連を有しているので、一つずつ詳細に検討してみよう。

(1) 計理士法には制定当初から固有の欠陥があった

計理士には無試験資格取得の制度があり、¹⁶ 会計学を修めて大学や専門学校を卒業すれば計理士試験を受けなくても登録することが可能であった。この点については当時からよく知られており、計理士制度を廃止して新たに公認会計士制度を構築する際の有力な根拠とされていたが、この点が重大な欠陥であると説明する林事務官の論拠は驚くべきものである。すなわち、無試験制度が主要因となって登録者と開業者との間に大きな乖離が生まれていることにより「主務大臣が計理士の業務を監督するに当って、果して誰がどういうふう¹⁷に現実に仕事をやっておるのかということの把握が全然できません。従って、懲戒規定などの発動は全然行われ得ない状態でありまして従って、計理士というものは野放しになっておる。その結果が、計理士の中で一人二人非常に悪い方が出ますと、それが新聞に載り、それが計理士全体の水準が低いというふうな誤解を招くことになるという欠陥があった」という認識へと続くのである。

15 同講演録、4ページ。

16 2万5千名の登録者中、実際に計理士業務を行っている人は3千名に満たず、加えて、実際に試験に合格して登録した人は131名に過ぎなかった、と計理士の実態が推定されている。（日本公認会計士協会京滋会編著『日本の公認会計士』中央経済社、1997年、3ページ。）

17 林大造、前掲講演録、5ページ。

この論理展開はわれわれの理解を超えていると言わざるをえない。計理士試験に合格しなくても計理士に登録することができるということ自体は、計理士に相応しい専門的能力があるかどうかという計理士としての資格に関する問題である。このことと、登録者と開業者との間の人数の開きや、主務大臣による監督や懲戒規定の発動とは直接の関係がない。ましてや、主務大臣による監督や懲戒規定の発動が行われたならば計理士の中に悪い人間は出ないかのような説明は、聴衆の理解水準をそこまで低いものと看做すとともに、監督官庁の行政能力を買いかぶる発言ではないだろうか。

この点は、上述の「監査における不正リスク対応基準（仮称）の設定及び監査基準の改訂について（公開草案）」が提案されたことと同根の印象を受ける。すなわち、公認会計士の専門性よりも監督官庁の監督権の方が上位にあると考えることが基礎にあるから、付録とは言えあの専門家の面子をつぶすようなレベルの低い例示が堂々と公開草案に掲載されて広く意見を聴取することが行われているのであろうと邪推したくなるほどである。

(2) 資格そのものの社会的地位が低かった

計理士の資格が無試験で取得できるという上記の欠点と関連した問題と認識したうえで、林事務官は計理士資格の社会的地位の低さを問題点の2番目にあげている。興味深いことは、この説明が、計理士としての専門的知識に関する観点ではなく、実務経験と資格取得システムの観点から行われていることである。

イギリスの制度と比較して次のように説明されている。すなわち、

「英国のチャータード・アカウンタントにしても、大学を卒業してから三年間実務を見習わなくてはいけない。而も、その間中間試験に合格し、最終試験に合格して、初めてチャータード・アカウンタントになれる。ところが、わが国の計理士は、大学、専門学校を出ると直ぐになれる」ところが問題であって、これでは「全般的に資格が低いことになり、従って計理士の提供するサービスも低いことになって、計理士全体の水準を落す結果になったと思います」と説明している。

講演趣旨に沿っているかどうかは別として、蓋しこの説明は卓見である。大学を卒業してから無資格のまま3年間の実務経験を積む点について、私がそのように考える根拠は次のとおりである。

まず、会計士の受験資格として大学を卒業することが必要であるということが示されている。プロフェッションを養成する神学校、医学校、法学校は、新島襄がアンドヴァー神学校に通った例からも判るように大学を卒業してから学ぶ学校であり、プロフェッションはそこで教育を受けるものなのである。

さらに、大学を卒業してから無資格のまま3年間の実務経験を積むことが求められる

制度のもとでは、いくら優秀であっても大学卒業時点で会計士の資格を得ることはできない。そのため、会計士を志望する大学生は在学中の全期間にわたって学業に専念することができる。¹⁹わが国の現在の試験制度のように、大学はおろか高校にも通わないでひたすら受験予備校に通って試験に合格すれば公認会計士になれるシステムが孕む問題点にもっと目を向けるべきである。

次に、無資格のまま実務経験を積みながら、中間試験と最終試験に合格して会計士の資格を取る点については次のような長所がある。3年間の実務経験期間が無資格だということは、まさに「見習い」という表現が当てはまる謙虚な姿勢で最初の実務経験を積むことを意味している。昨今耳にするような、会計士試験に合格しているのに単純な仕事しか担当させてもらえないという若手会計士の監査法人に対する不満や、その不満に対して仕事もできないくせに勝手なことばかり言うという監査法人側の不満は、イギリスのような仕組みのもとでは出てこない。

イギリスの会計士資格取得システムについて少し補足しておく、会計士志望者はこの3年間に会計事務所で給料を貰いながらいずれかの会計士協会の登録学生となって専門知識を身につけるとともに実務経験を積むのである。そのために、大学生はまず大学生の身分で会計事務所の採用試験を受けて合格することが必要となる。合格すると会計士への道が開けるが、不合格の場合には会計士以外の道を進むことになる。これが大学卒業直前に行われるので、わが国で起きているような、会計士試験に合格したにも拘らず監査法人に就職することができないという会計士志望者にとって深刻な事態は生じない。そのうえ、教育を受け持つ責任主体は会計士協会であって、大学でもなければ受験専門学校でもない。まさしく、会計士が会計士を育てるのである。

林事務官が例として取り上げたこのイギリスの仕組みはきわめて重要であると私は考える。なぜならば、イギリスにおける会計士という専門職の社会的地位の高さは特筆に値するが、この会計士を育てる仕組みがイギリスにおける会計士の名声の高さにつながっていることは明らかだからである。通算2年半をイギリスで生活し、さまざまな場面でイギリスの会計士の活躍を目の当たりにするとともに、イギリス社会における会計士の評価の高さを実感した多くの経験を有する私は、この点について自信を持って断言することができる。

19 このように在学中の全期間にわたって学業に専念するのは会計士になるというキャリアコースを選択しない大学生も同様である。筆者の見聞きしたところでは、イギリスの大学生は日本の大学生のように3回生の秋に始まるような就職活動は行わない。卒業の半年くらい前から行うか、場合によっては卒業後、ワーキングホリデーなどを経験した後に一般企業に就職する人たちも多い。このような就職活動の仕組みは大学の教育システムと大学生に良い効果をもたらすことは明白であろう。就職活動の早期開始とダブルスクールが大学の教育課程の空洞化を招来しているのは紛う方なき事実である。

(3) 監督当局に良い計理士制度を育てる熱意が足りなかった

この点に関する林事務官の話の展開は、わが国の官僚が専門職のレベルの高さをどのように認識しているかを推察することができて、非常に興味深い。彼は、「適宜に懲戒処分を行うことによって一般予防的な効果を挙げ、全体の計理士の水準を上げて行く。又登録されておる者についても、現実に業務をやっておるかどうかを常にキャッチして、業務を行っていない者は登録簿から削除して行く²⁰」ことを具体例として指摘している。これは、上記の(1)とも深く関係しているが、監督当局による監督が良い計理士を育てることにつながるというのである。そのように本気で考えていたのだとしたら、監督当局の思い上がりは甚だしいと言わざるを得ない。先にも指摘したように、監督官庁の行政能力を買いかぶる発言以外の何者でもない。

現実には、良い計理士制度を育てるのは監督当局ではなく良い計理士にほかならないのである。このことは、イギリスの会計士制度が発展したのは会計士による自発的な動きの活発さがその原動力になっていることを理解すれば明白である。イギリスの会計士試験は国家試験ではなく、各会計士協会の入会試験に過ぎない²¹のである。

(4) わが国には監査証明の業務に対する要求がほとんどなかった

これが相当重要な問題だという認識を示したうえで、林事務官は日本経済の根本構造を指摘した。日本経済は間接金融を中心にしていたという実態を、そのことが良かったのか悪かったのかといった評価を抜きにして、次のように説明した。すなわち、日本では「・・・大衆の蓄積資本は預金という形で銀行に集中され、銀行がこれを貸付ける。そして銀行に融合された金融資本と所謂財閥の巨大なコンツェルンとが一体になって、株式などの投資を殆ど決めておった。従って投資株主或は社債権者の健全な投資大衆が十分発達しなかったのではない²²」と述べたのである。

日本国民が銀行預金を好んだ、そして現在も好む傾向のあることはわれわれ自身がよく知っているところである。また、その資金を銀行が貸し付けることになるが、わが国では財閥を核とする金融資本がその資金を利用する仕組みができて上がっていたこともまた、われわれ自身がよく知っているところである。そのような状況下では「銀行などは自分で貸付先の経理を十分研究して監査しておりますから、その場合に公正な第三者の監査を必要としない。又企業の方からしても、むしろガラス張りの企業経営をしない

20 林大造, 前掲講演録, 6ページ。

21 周知のように、イギリスにはただ一つの会計士制度が存在し、会計士になるための国家試験が実施されているのではない。6つの有力な会計士協会がそれぞれ努力を重ねて、自会計士協会の登録学生を増加させる努力を怠らない。一例を挙げると、イングランド・ウェールズ勅許会計士協会(ICAEW)の登録学生向けホームページは次のアドレスを参照のこと。

http://www.icaew.com/index.cfm/route/158276/icaew_ga/en/Students/Students

英国勅許公認会計士協会(ACCA)の登録学生向けホームページは次のアドレスを参照のこと。

<http://www.accaglobal.com/students/>

22 林大造, 前掲講演録, 6-7ページ。

で、まあ融資者たる銀行或いは親会社などと取引の秘密を守りながら融資を受けてゆく²³」のが自然の成行きであろうと林事務官は間接金融システムにおける貸し手と借り手の関係に関する現状について肯定的説明を続けるのである。

しかしながら、間接金融に偏重することの欠点は、大正時代の帝国議会で「会計（監査）士法案」が提案された際に第一次世界大戦の結果と国力との比較秤量をまじえながらすでに指摘されていたし、大規模株式会社ガラス張りの経営をしないことの問題点もまた株式会社という仕組みの本質との関連で同様に繰り返し指摘されていたのである。すなわち、日本ではなおざりにされていた直接金融の重要性と企業のディスクロージャーの重要性を根拠として会計専門職の制度を創設することの重要性はこの講演の40年以上前から20年間にわたって繰り返し議論されたという歴史的事実が厳然と存在しているのである。

したがって、ここで林事務官がそのような歴史的事実に目を向けることなく、わが国企業の資本調達とディスクロージャーの現状を追認して説明を行うのは、ただの勉強不足の発言の域を越えて、確信犯的に関係者（もしくは世論）を誤導する説明であるような気がしてならない。というのは、計理士制度ができ上がるまでにわが国においてどのような議論が行われ、提案が行われたのか、そしてどのような曲折を経て計理士制度を創設することとなったのか、その経緯を知ることはそれほど困難なことではなかったはずだからである。何も大昔の話ではなく、この講演のわずか40年ほど前から20年ほど前にかけて行われた、さらにはたった1度限りではなく、繰り返し行われた議論だからである。今われわれは20余年前のバブルのこともその崩壊のこともはっきりと覚えているし、40余年前のニクソンショックやオイルショックのことも鮮明に記憶している。その程度の昔の議論を振り返らないということは、意識的に無視しているとしか考えられないではないか。

（5）国が計理士というものを積極的に利用しようとしなかった

林事務官は戦時中の統制経済下に採用され現在も継続している原価計算による価格政策において、計理士を積極的に利用しようとしていないが、これは「英国米国の例とは根本的に違うと思う²⁴」と述べて、国が計理士というものを積極的に利用しなかったことを最後の欠点として指摘している。

確かに、イギリスにおける会計士の発展プロセスを跡付ける際に、1875年にある判事が「破産にかかわるすべての仕事が会計士と称される無知の輩の手に委ねられてしまっている。これはこれまでの法における悪弊の最たるものの一つである²⁵」と嘆いたこと

23 同講演録、7ページ。

24 同講演録、7ページ。

25 友岡賛・小林麻衣子訳『会計士の歴史』慶應義塾大学出版、2006年、43ページ。

からその社会的地位の低さが推測できる会計士が、やがて、長い伝統を有するイギリスの専門職の仲間入りを果すきっかけが、第一次世界大戦の際に軍需品の適正な原価計算を行って社会の信頼を得たことであると指定されているが、まさにこれと同趣旨のことが指摘されているわけである。

しかしながら、(4)でも指摘したように、明治・大正期の会計専門職創設のための様々な議論を知っている立場からは、ただ積極的に利用しなかったのは申し訳ないと謝って済む問題ではなく、むしろ、それが「英国米国の例とは根本的に違う」ことを知っていながら積極的に利用できる会計専門職制度を創設しなかったことの方に大きな問題がある、と声高に主張したいのである。

4 公認会計士の将来の発展方向

新たに創設される公認会計士制度がわが国でどのように発展するかについてこの時点で想定されていたのであろうか。これに関する林事務官の説明は大変興味深いものである。

すなわち、「将来公認会計士が質的にも量的にも非常に優秀になって参りますれば、今のように概して取締役に従属しておるような監査役による監査は意味がないから、監査役制度を根本的に考え直そうという動きの高まる時期が来るかと思えます。米国においては監査役制度はないし、英国においては先程申し上げた会社法によってチャータード・アカウンタントが監査役になるという制度が設けられておるし、ドイツのナチスの改正株式法によれば、監査役の外に計理士の監査証明が必要であるということになっております。こういう点について一度反省される時期が参るかと思えます²⁶」と述べて、英米独の実例に簡単に触れつつ、わが国の監査役監査制度の欠陥とその改善の必要性、および、その改善方策には公認会計士の制度が大いに役立つだろうという見込みを、きわめて断定的に述べているのである。しかし、いずれもがそうならなかったことについては、われわれがよく知っているところである。

この講演では、最後に、証券取引法第26条に規定されている証券取引委員会の臨検検査権について触れられている。すなわち、

「証券取引委員会の臨検検査権が認められておるということは、謂わば公認会計士に対する監査というような面も持つてくるのではないかと思います。公認会計士と雖もやはり会社との利害関係がありますので、会社の勢力に対抗して、不正を不正、正を正と断じ切ることは、なかなか難しいわけであります。そういう公認会計士の蒙る圧迫を排除するためには、背後にそういう証券取引委員会の監査が控えておることが必要である。これはアメリカの歴史に徴しても同様なことがいえまして、証券取引委員会の監査

26 同講演録、12ページ。

証明陣営が相当豊富で、これがアメリカの CPA の業務の正当性を保障しているといわれております。」²⁷

このように、公正な第三者としての職能についての説明は、最後には証券取引委員会の臨検検査権を公認会計士監査の権限の源泉であると指摘してこの部分の解説を終了するのである。しかし、その肝心要の証券取引委員会が 1927 年に廃止されてしまったことについては、先にその重大性を指摘したところである。

何という講演であろうか。私は、盗人猛々しいとはまさにこのことを言うのであろう、という思いを禁じ得ない。

明治時代から大正時代を通して会計専門職について活発に議論された経緯やその中には全く触れることなく、ただ、計理士では新しくスタートするディスクロージャー制度を支えることができないと批判するのみであって、それでは公認会計士のどのような長がディスクロージャー制度を支える要になるのかという肝心の部分についての言及は一切行われていないのである。

そればかりか、イギリスやアメリカの会計専門職の長を良く調べ上げて本質をついていながら、それに沿った業界の育て方をするのではなく、監督官庁がしっかりと監督しておればこのような低レベルの計理士にはならなかったと反省している。現在の「監査における不正リスク対応基準（仮称）の設定及び監査基準の改訂について（公開草案）」の提案から伺える、公認会計士の専門性よりも監督官庁の監督権の方が上位にあるとの考え方との共通性を強く感じる内容となっているのである。

Ⅲ 明治時代末から大正時代にかけての論点整理

前章で考察した林事務官の講演内容は、実はこの講演で初めて耳にする目新しいものではなく、その 20～40 年前のわが国において行われた議論を思い起こさせるものに過ぎない。拙著において詳しく論じたように、会計士監査システムおよび会計専門職の重要性とその本質については、実はこの講演よりずっと以前の明治時代末から大正時代を通して、調査報告（『公許会計士制度調査書』）と立法（「会計士法案」および「会計監査士法案」）という具体的な形で提案されるとともに活発に議論されていたのである。²⁸ 今から 100 年以上も前にイギリスの勅許会計士とアメリカの公認会計士を調査したうえで、その当時のわが国には存在していなかった専門職（公許会計士・会計監査士・会計士）を創設することを目指した一連の議論はきわめてレベルの高い再評価に値するもの

27 同講演録、14-15 ページ。

28 図表 1 に『會計』創刊号から 1934 年までの会計士、計理士、監査に関連した論文および紹介等のテーマの一覧表を掲げた。非常に活潑に議論されていたことが伺える。

であった。²⁹

しかし、議論のレベルは高かったにもかかわらず、会計専門職が創設されることはなく、結果的には昭和に入って計理士という職業的専門家が創設された。そして、その計理士制度は、創設後 20 年にして職業的専門家としての地位を失うこととなる低レベルのものにすぎなかったのである。

本章においては、林事務官が示した公認会計士監査システムという新たなシステムを構築する根拠についての四つの観点に沿って明治時代末から大正時代にかけての論点を整理しておこう。

1 英米における会計士の歴史的展開に関する考察

第 41 帝国議会 (1918-19) において、欧米における会計士の歴史的展開との関連で、会計監査士法案の提案者は次のように主張した。すなわち、第一次世界大戦中にわが国で新設された株式会社の資本金総額が 50 億円にも達することとなったことにより、大規模株式会社の存在が生まれ、その大規模株式会社の存在は国民一般の経済と重大な関係を有することとなるので、大規模株式会社を注意深く監視する必要性が生まれた。

そのような状況のもとでは、

「利害関係ノナイ第三者ヲシテ、其ノ状態ヲ調査セシメテ置クト云フコトハ、経済上最モ必要ナ事デアラウト考ヘルノデアリマス、此ニ於テ専門ノ智識経験ノアル者、独立不羈ノ地位ニ在ル者ヲ公認スル」

ことが重要であるとの見解が明確に示されたのである。³⁰このように、早くも 1918-19 年頃には国民経済における大規模株式会社との関連で会計士監査の重要性が明確に認識され、その創設の必要性が指摘されていたにも係わらず、帝国議会でその提案が認められることはなかった。

2 計理士を公認会計士に置き換えなければならない社会的背景

「証券の民主化」は戦後の GHQ の占領政策との関係で用いられる用語であるし、「外国の民間資本導入」も戦後のわが国でディスクロージャー・システムが構築された際のキーワードである。しかしながら、明治維新以来のわが国の経済環境一般論としてこれらの用語を見出すことができる。わが国においては、国民一般が証券を保有することの重要性と、外国の民間資本を導入することの重要性は、すでに明治末において明確に認識されていたのである。

『公許会計士制度化調査書』が会計士制度の利点として掲げている「企業を振興し、

29 詳しくは、拙著『日本の会計士監査』森山書店、1999年、参照。

30 同書、186-187ページ。

経営を確実」にするのは、そのことが「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」る方策であって戦後の証券取引法の立法の精神に適っているし、「外資の導入が促進される」のはまさに外国の民間資本導入そのものにほかならないのである。³¹

3 わが国の計理士制度の欠点についての指摘

1909年に農商務省商務局の公表した『公許会計士制度調査書』の「公許会計士」はイギリスのチャータード・アカウンタントを調査したうえで報告された会計士像なので、次のような長が明確に認識されていた。すなわち、

- (1) 公許会計士は会計専門職であるがゆえに「公共的性格」を備えていること、
 - (2) 公許会計士の業務の中で最も重要なのは監査であること、
 - (3) 監査に必要なのは独立性と専門性であること、
- である。

これらの会計士の長は、わが国において商法の制定後わずか10年を経ずしてその無機能化が厳しく指弾されていた当時の監査役監査の問題点と明瞭に対比されていた。³²

そして、公許会計士の制度ができた後の弊害として予想されていた、

- (1) 賄賂を伴う不正行為の発生、
- (2) 会計士の増加に伴う競争による弊害、
- (3) 自称会計士の発生、

はいずれも会計士の仕事的重要であるという理由、および、それゆえに会計士の収入が莫大であるという理由から予想された弊害であり、まさに高度な会計専門職である公許会計士であるからこそ予想される弊害なのである。³³

したがって、『公許会計士制度調査書』が提案した会計専門職が創設されていたならば、その内容は計理士とは大きく異なった、まさに林事務官が説明している要件を備えた会計専門職となっていた蓋然性が高かったのではないかと想像されるのである。

4 公認会計士の将来の発展方向

この点についても、『公許会計士制度調査書』は、試験制度の整備によって人材を確保することは可能であるし、商法を改正することによって監査役監査を担当することとなれば業務の確保もできるとし、具体的には、

- (1) 株式会社、財団の決算の監査証明、
- (2) 破産管財業務、

31 詳しくは、拙著の第5章と第6章を参照のこと。

32 拙著、130-133ページ。

33 同書、152-154ページ。

- (3) 政府の補助を受けている事業の会計監査,
 - (4) 社債発行, 資金借入の際の承認,
- を列挙している³⁴。

また、大正期の一連の立法運動では、株式会社はすべからず公開主義に立たねばならず、公開主義に立てば、

- (1) 取締役は、監督責任を全うするために会計士に監査を依頼,
- (2) 監査役は、法的責任を全うするために会計士に監査を依頼,
- (3) 破産管財人は、業務の遂行のために会計士に監査を依頼,
- (4) 個人企業の場合は、企業規模の拡大に伴って監査を依頼,

することを予想し、もしも一般の商事会社が難しいなら、銀行や政府の補助金を受けている会社から実行することを提言していた³⁵。

結果としては、「公許会計士」も「会計監査士」も「会計士」も職業会計士として創設されることはなかった。そして、帝国議会に提案されるたびに少しずつ形を変え、次第に骨抜きにされながら、それらに代わって1927年に制度化されたのが、林事務官の講演の中で酷評されている「計理士」なのである。

と言うことは、「(1) 計理士法には制定当初から固有の欠陥があった」のも「(2) 資格そのものの社会的地位が低かった」のも、詰まるところは、計理士法が制定されるはるか以前の活発な議論で会計専門職の要点についての議論が尽くされていたにも拘らず、計理士という職業会計士が会計専門職に求められる要点を巧妙に取り除いて創設された職業的専門家だったことが災いしているのは火を見るより明らかなのである。

さらに、「(3) 監督当局に良い計理士制度を育てる熱意が足りなかった」という発言は、「公許会計士」、「会計監査士」、「会計士」が政府の強い反対で職業会計士として認められなかったプロセスをたどれば、実は、熱意が足りないというレベルではなく、育てる気持ちなど当初からまったくなかったと言った方が適切だということは明らかであると考えられるのである。

しかし、「(4) わが国には監査証明の業務に対する要求がほとんどなかった」ことについては、「なかった」のではなく、「監査証明の業務に必要であるとの主張を容認しなかった」と言い換える必要があると考える。上述したように、間接金融に偏重することの問題点は大正時代の帝国議会で「会計(監査)士法案」が提案された際に第一次世界大戦の結果と国力との比較秤量をまじえながら明瞭に指摘されていたし、大規模株式会社がガラス張りの経営をしないことの問題点も株式会社という仕組みの本質との関連で同様に繰り返し指摘されていた。そして、それらとの関連で必要とされた会計士の業務

34 詳しくは、同書の第5章を参照のこと。

35 詳しくは、同書の第6章を参照のこと。

の第一番目のものとして、「監査」がはっきりと指摘されていたのである。³⁶

そして、「(5) 国が計理士というものを積極的に利用しようとしなかった」点は、改めて言うまでもなく、国にはその気がなかったのである。

IV 結びにかえて

2012年12月21日に企業会計審議会監査部会が「監査における不正リスク対応基準（仮称）の設定及び監査基準の改訂について」（公開草案）を公表したことは、わが国の公認会計士の職業的専門家としての専門性に関して極めて憂慮すべき状況が生まれているのではないだろうかという問題意識のもと、計理士を廃止して公認会計士を創設することについての一人の大蔵官僚の講演を検討し、その論点を明治時代と大正時代の会計専門職創設を巡る論点と比較した。

その結果、

- 1 英米における会計士の歴史的展開に関する考察、
- 2 計理士を公認会計士に置き換えなければならない社会的背景、
- 3 わが国の計理士制度の欠点についての指摘、
- 4 公認会計士の将来の発展方向、

といった論点は、いずれも、この公認会計士監査システムの整備の段階よりもずっと以前の、明治時代末および大正時代に議論されていた論点であり、その論点に沿って制度を整備しなかったからこそ、計理士制度は重大な欠陥を孕むものだったとすることができる。

したがって、イギリスの会計士監査システムを参考にすることも、アメリカの会計士監査システムを参考にすることも、当然必要なことであつたとしても、その折に忘れてはならないことは、それぞれの国において会計士監査システムを支えているアカウンティング・プロフェッションの本質を参考にすることである。

監査制度の移入も監査マニュアルの移入も容易であろうが、プロフェッションの提供するサービスはマニュアルの対極にある。マニュアルがなくともプロフェッションの業務を行うことは可能だろうし、さらに言えば、基準すらなくともそれは可能であろう。その理由は、基準を超えるサービスを提供する職業こそがプロだからである。³⁷

本稿を終えるにあたって、少し長くなるが、「監査制度改革の方法如何」と題する次の文章を引用しておきたい。監査役制度の改革に向けての提言の中で、この制度改革に

36 詳しくは、同書、第6章を参照のこと。

37 プロ野球の二出川延明審判が、西鉄ライオンズの三原監督の抗議に対して「俺がルールブックだ」と言い放ったエピソードは有名であるし、イギリスに1970年まで会計原則がなく個々の会計士の判断がルールであったこともよく知られている。いずれも、プロの判断の権威の高さを物語っている。

ぜひとつも必要な会計士の養成について触れられている。いつ書かれた文章なのかは、引用のあとで種明かしをすることとしよう。

「此の制度を採用するに付ては予め計算人を要請する準備を要す。英国に於ては例の公許計算人（英国のは勅許計算人と直訳せらる但し近頃会計士と訳する者あれども是れ頗る不適當なり）協会設立ありて、監査人候補者の試験を施し之れを及第せざれば公許計算人の業務を営むこと能は制度なれども我国には未だ此種専門の教育所なき而已ならず、試験官の資格ある者さへ乏しき有様なれば、第一試験官たる人物の要請と、第二に公許計算人候補者を教育する機関を要す。まず第一の準備として、高等商業学校卒業の優等生を選抜して英国に留学せしめ、実地公許計算人に就き二三年間実習し帰朝の上は之を試験官又は教授に採用すべし、（蓋し英国にて公許計算人の事務所にて練習せんとするには多額の保証金を要す）。

第二の教育法は、先づ各高等学校に監査の特別科を設け、学生中有志者を特に養成する機関とし、英国より此専門の教師を雇入れ、実地練習をなさしむることゝし、中央の試験に及第したる者を監査役に採用せらるゝ資格を得せしむることゝすべし、但し他の私立学校にて習得したる候補者も又受験の権利を与ふべきものとす。

終りに此制度は逐次市町村の公費の会計にも普及せしめ、市町村等に於ても公許計算人を採用して其監査を受ることに為し度ものなり。」

これは、明治42年12月25日付の『東京経済雑誌』に掲載された大越成徳氏の提言³⁸である。法律を作るのではなく、イギリス人会計士のもとで訓練を積むことの重要性が指摘され、提言されている。試験を行う前に、専門職のDNAを受け入れることの重要性が述べられている。

わが国で戦後公認会計士監査制度を創設したおりに、先ず整えるべきだったのは、法律や監督官庁・機関に加えて、アカウントという会計専門職のDNAを移植することだったのではないだろうか。会計や監査についての歴史を学ぶことも、制度の調査を行うことももちろん重要であるが、それに加えて、公認会計士のアカウントینگ・プロフェッションとしての基本的要件を移植することがぜひとも必要であったと、新しい監査基準が提案されている今、改めてそのように思えてならないのである。

38 志立鉄次郎編『大越成徳遺稿集』財政経済時報社、1926年、135-136ページ。

第1表 雑誌『會計』掲載 会計士・監査関連論文一覧（1917-1933）

第1巻第1号	（1917年、大正6年） 「英人の観たる『日本に於ける会計士の職務』」（ <i>Accountant</i> 誌の記事の翻訳）
第1巻第4号	「株式経営に対する予算の監査」 「会計諸表の様式及会計監査に関する統一の取扱法 上」（ <i>Uniform Accounting</i> の翻訳）
第1巻第5号	「会計諸表の様式及会計監査に関する統一の取扱法 中」
第1巻第6号	「会計諸表の様式及会計監査に関する統一の取扱法 下」
第2巻第4号	「統一の会計」（ <i>Uniform Accounting</i> の解説）
第3巻第1号	「会計士法案に関する帝国議会の議事」（条文と議事）
第3巻第2号	「会計士制度について」（日本会計学会 創立1周年記念講演）
第4巻第5号	「再案出の会計士法提出」
第5巻第1号	「会計士法案に関する帝国議会の議事」
第6巻第6号	「会計士法案に関する帝国議会の議事」
第7巻第1号	「会計士法案に関する帝国議会の議事追加」
第8巻第1号	「第1回会計士懇話会の記」
第11巻第5号	「最近米国に於ける会計士の発達」（ <i>The Journal of Accountancy</i> の記事の翻訳）
第12巻第1号	「神戸会計士会設立の記」
第13巻第3号	「被監査者の位置に立ちて」
第13巻第6号	「会計士法制定に関する大阪工業会の意見書」 「日本会計学会懇話会記事」
第14巻第3号	「利益保険とアツカウタンシー」
第15巻第2号	「英国に於ける会計士養成制度」（ <i>The Journal of Accountancy</i> の記事の翻訳）
第15巻第6号	「英国協同組合運動に於ける『公認監査人』問題」 「英国の公認監査士及チャータードアカウンタントの訳語に就て」
第16巻第3号	（1925年、大正14年）「会計士法案私議」（全50ページ）
第16巻第6号	「会計士と其の前途」（ <i>Incorporated Accountant</i> 協会での講演の翻訳） 「中華民国に於ける会計師暫行章程」
第17巻第3号	「監査役の資格」（ <i>The Accountants' Magazine</i> の社説の翻訳）
第17巻第5号	「米国会計士業最近の傾向」（ <i>The Journal of Accountancy</i> の記事の翻訳）
第17巻第6号	「我国信託会社と会計監査業務 1」
第18巻第1号	「我国信託会社と会計監査業務 2完」
第18巻第4号	「英米会計士に就て」
第19巻第2号	「会計士銓衡委員と会計士」
第19巻第3号	「国際会計士会議」
第19巻第6号	「会計士業と有限責任」
第20巻第2号	「会計士の監査と証明に就て」 「第52議会に於ける『計理士法』案の審議 1」
第20巻第3号	「第52議会に於ける『計理士法』案の審議 2」
第20巻第4号	「第52議会に於ける『計理士法』案の審議 3」 「計理士法と計理士の職業 其1」
第20巻第5号	「計理士法と計理士の職業 其2」
第21巻第3号	「計理士法の一根本問題に就て」
第23巻第5号	「英国に於ける監査人証明書の責任範囲に就て」
第24巻第5号	「会計士に就て」 「会計士の料金問題」
第28巻第1号	「監査の意義」
第28巻第2号	「会計監査の意義に就て」 「計理士監査の程度及範囲」
第31巻第5号	「計理士制度の回顧」
第32巻第4号	「計理士動員計画案」 「計理士法改正問題に就て」 「株式会社検査役と計理士」
第32巻第6号	「計理士法改正運動所見」
第33巻第4号	「計理士業務の公正」
第34巻第2号	「検査計理士法制定運動所見」
第34巻第4号	「計理士の資格並に監督」
第34巻第5号	（1934年、昭和9年） 「第三者に対する会計士の責任問題—ウルトラメヤス事件の再検討—」