

〈論文〉

# 戦後日本の公認会計士制度の創設とコーポラティズム

— わが国の監査プロフェッション形成 —

岡 嶋 慶

## 要 旨

第二次大戦後、連合国占領下において、証券取引法に基づいて提出される財務諸表の監査証明の担い手としての新たな役割を果たすために創設された公認会計士制度の創設が、プロフェッション史の文脈で、どのような歴史的意義を持っているのかを考察する。

公認会計士制度の創設に関するこれまでの論稿では、必ずしもクロス・ナショナルな分析を意識しておらず、したがって、戦後の占領下という特殊事情のなかでどのような政策決定がなされており、その政策思考がこの公認会計士制度の創設という政策にどのように反映されていたのかという点に焦点を当てていない。

そこで、本稿では、占領下での行政官僚が、どのような意図で公認会計士制度を創設したのか、その基礎的な条件を明らかにし、コーポラティズムの観点から考察する。さらに、そこからどのような監査プロフェッション規制の枠組みを確立したのかを明らかにすることを目的とする。

キーワード：公認会計士、計理士、GHQ、プロフェッション団体、コーポラティズム、会計士管理委員会、アソシエーションイズム

## 1. はじめに

わが国の公認会計士制度は、第二次大戦後に、連合国占領下において、証券取引法に基づいて提出される財務諸表の監査証明の担い手としての新たな役割を果たすために創設されたものである。

公認会計士制度を中心とした、わが国の職業会計士の歴史的発展に関する研究としては、原征士『わが国職業的監査人制度発達史』（白桃書房、1989年）がすでに知られている。また、百合野正博『日本の会計士監査』（森山書店、1999年）も、わが国における職業会計士制度をその社会経済的文脈のもとで理解し、日本的な会計士監査の特質を捉えようとしている。しかしながら、これらは、必ずしも、プロフェッション史の文脈で、公認会計士職を捉えるものではなく、したがって、諸国の監査プロフェッションのクロス・ナショナルな分析にも寄与するところがなかった。

本研究は、日本の公認会計士職を監査プロフェッションと理解し、比較史的な観点から公認会計士プロフェッションの生成と発展を論ずるものである。とりわけ、プロフェッション史において通用されているプロフェッションと国家——典型的には、プロフェッション団体と国家機関——の関

係を重要視する視点から、日本のプロフェッション化の特徴を明らかにしようとしている。

プロフェッションの発展、つまりプロフェッション化には、一般に、いくつかの異なったパターンがあると考えられている。Åmark (1990) はプロフェッション発展の経路として3つの類型を示している (Åmark, 1990: 101)。1つに、伝統的なプロフェッションから近代的な科学のプロフェッションへの移行、2つに、既存の技能レベルから「プロフェッション」への昇華、3つに、「歴史的継続性なしに、完全に新しい職業を創出する」(Ibid.) ことを通じた、プロフェッションの誕生である。種々の国々で、また、種々の時代で、全く新しい職業を創出するというプロフェッション化の経路が識別されている。それぞれ、1つめの例として内科医を、2つめの例として外科医、薬剤師、獣医師、歯科医を挙げているので、1つめはイングランドの王立内科院 (Royal College of Physicians) のような伝統的なコーポレート・モデルから生まれたプロフェッションを、2つめはそれ以降に何らかの再構成を受けたプロフェッションをそれぞれ指しているものと見られる。そして3つめであるが、Åmark は、ジャーナリスト、社会学者、心理学者を例示している。そもそも工業化の進行にともなって生まれてきた新興プロフェッションである会計士や監査人が2つめの例なのか3つめの例なのかは必ずしも明らかではないが、わが国の公認会計士の場合には、戦後に「創設」されたという点では3つめのものと捉えてもよさそうである。

しかしながら、他面、プロフェッション化を推し進めるアクターとしてのプロフェッション団体の役割を重視するのであれば、そうとばかりは言えない。戦前のわが国には、計理士という会計専門職——プロフェッションと言ってよい——が厳然と存在していたからである。公認会計士の創設について戦前の計理士からの歴史的連続性を無視することはできない。この問題はプロフェッションとしての管轄領域の区画化という問題にも直結しており、その文脈から、本研究がなぜ日本の“監査”プロフェッションの形成を扱っているかを説明できるものでなければならない。そこで、本稿では、計理士の利益を代表するプロフェッション団体としての日本計理士会を、公認会計士制度の創設に関与した重要なアクターとして捉えている。

## 1.1 占領期の政策決定

連合国総司令部 (General Headquarters, Supreme Commander for the Allied Powers; GHQ/SCAP. 以下、GHQ) による日本への占領政策は、ドイツの場合と異なり、実質的にアメリカ一国によって担われた。そこでは、直接軍政ではなく、間接統治の方式がとられた。GHQ からの日本政府への「指令」は公式には覚書 (Memorandum) の形で出された (福永, 2014: 40-41; 大蔵省, 1976)。事実上、GHQ の各担当局に権限が委譲されていた。そのうえで日本政府 (行政機関) がこれに合わせて政策立案を行なう「覚書」形式であった。「日本政府を通じた間接統治方式」を採用していたことは、占領下でなされた種々の改革の性格に大きな影響を与えた (五百旗頭, 1985)。

福永 (2014) によれば、占領期における戦後日本の形成は、アメリカによる占領政策だけで進められたわけではなく、種々の改革は、所管する官僚たちによって、戦前から企図され、占領下の民主化によって一気に解き放たれた側面もある (福永, 2014: 4-7)。

本稿では、アメリカの占領下という特殊な状況のもとで、日本の行政官僚がある一定の方向性を持って公認会計士制度を生み出し、このプロフェッションを規制する枠組みを確立したという見立てをしている。そこにおいて、アソシエーションイズムとも称されるアングロ・アメリカ的なプロ

フェッション規制のモードがどのように作用したのかを検討している。

## 1.2 本稿の構成

本稿の構成は以下のとおりである。続く2節では、戦前の会計士職の発展とそこにおける各種の会計プロフェッション団体について触れる。3節では、戦後改革のなかでの計理士制度の再検討の経緯について説明する。4節では、公認会計士法制定に至るわが国における監査プロフェッションの創設の経緯について説明する。5節では、プロフェッションの比較史的観点から、国家機関とプロフェッション団体がどのような関係性を持って、公認会計士制度に組み込まれたのかを議論・分析する。そこでは、コーポラティズムの政策思考が反映されていたのか、反映されていたとすればどのように反映されていたのかを検討している。最後の結論のセクションで、そこから得られるインプリケーションとこの研究のもたらす意義に関する結論を述べる。

## 2. 公認会計士制度創設前史

わが国の監査（会計）プロフェッション史の前史は、計理士制度に結実した戦前の会計士職の形成である。計理士制度は、昭和2年の計理士法によって生まれたもので、日本計理士会等々の団体を有しており、プロフェッションと呼べるための外形的要素は具備していた。計理士法では、計理士の業務は「会計に関する検査、調査、鑑定、証明、計算、整理又は立案を為すこと」（第1条）とされており、したがって、計理士はこれらの業務を管轄領域（jurisdiction）とする会計プロフェッションと捉えることができる。

日本計理士会の前身は、大正10年6月に創立された日本会計士会であり、これが計理士法に至る会計士法制定運動を主導したことは事実であるので、その意味では、計理士法以前から、会計プロフェッションが存在しており、プロフェッション団体を通じたプロフェッション化プロジェクトが進められており、むしろ、計理士法の制定はその1つの成果にすぎないとも捉えられる（原，1989；平野，2011）。

しかしながら、反面、戦前の計理士は、種々の理由で、戦前において高い評価を受けることがなかったため、戦後の公認会計士制度の創設にあたり、その直接的な母体にはならなかった。それでも、戦前から、このような先駆的な会計“プロフェッション”が存在していたことは、公認会計士職の創設を単に「完全に新しいプロフェッション」の創出として理解すべきでない重要な要因である。

会計士職に関連して、計理士法制定後には、いくつかの団体が存在していた（友岡，2018）。

### 2.1 日本計理士会、全日本計理士協会

昭和2年の計理士法制定にともなって、既存の社団法人日本会計士会は社団法人日本計理士会となり、同じく既存の東京会計士協会の会員たちは社団法人東京計理士会を設立し、これに移行した。昭和3年末には計理士の登録数は830名に増加し、業界の動きも活発化する一面、統一化の機運もあり、さらに、社団法人として全日本計理士協会が設立された。

昭和4年には、全日本計理士協会西部部会の会員により、西日本計理士会および大阪計理士会が

設立された。西日本計理士会は、昭和5年に設立された東日本計理士会とともに計理士会日本連盟を結成した。

この間、横浜、名古屋、京都、神戸、福岡などの都市を中心に、各地に地域的な連絡機関が結成され、のちの府県別計理士会の母体となった。

このように計理士会には全国的なものも地方的なものもあったが、相互の間には必ずしも連絡はなく、千差万別の状態であった。また昭和8年には、大阪府、愛知県、兵庫県、京都府の各社団法人の計理士会が設立された。

昭和14年11月、全日本、東京、大阪府、兵庫県、京都府、愛知県の6団体法人計理士会が大同団結し、大日本計理士会連合体が結成された（日本公認会計士協会、1975a: 96-100）。

## 2.2 日本税務代理士会連合会

明治27・28年頃から税務代弁を業とする者たちが現れ、大正時代には激増するようになったが、昭和2年計理士法制定により、いったんその多くが計理士となった。昭和7年には、大阪税務代弁会、神戸税務代弁会などが設立され始めた。昭和15年には、大阪、名古屋、京都および兵庫の4団体によって日本税務代理人連合会が設立された（日本公認会計士協会、1975a: 88-89）。

そうしたなか、税務の代理業について大蔵省主税局が関心を持ち、税務代理士制度を設けることとなった（太田、1956: 188）。税務代理士法が成立したのは昭和17年2月のことである。しかし、「当時資格は極めて寛大であって、大体過去の実績によって認可されたのであり、計理士の大半は同時に税務代理士の称号を得た」（*Ibid.*）とされる（友岡、2018: 154-157）。

## 2.3 日本検査計理士会

西日本計理士会の木村禎橋の主導によって創立された団体である。税務代理士制度の創設が「〔木村の〕意図する如く計理士を浄化するには至らなかった」（太田、1956: 188）ため、木村は、「真の計理士は監査を専業としなければならない」（*Ibid.*）として、日本検査計理士会を設立した。この「日本検査計理士会は、計理士制度の改革を計理士法の改正によってではなく、計理士法とは別に、より高級の検査計理士法を制定し、また税務代理業務については、税務代理人法の制定をもって、制度改革を目指し」（原、1989: 303）た。

太田は、こうした動きに関し、「大蔵省当局も、計理士制度を何とか改善しなければならないという感を抱くようになり、また一般計理士側でも当時の制度では資格が寛大に過ぎて自から軽んずるの風を生ずる惧れがあるので、その改善を望んでいた。それ等が終戦後〔昭和〕23年の公認会計士制度まで脈々として関連している」（太田、1956: 188）と述べている（友岡、2018: 157-160）。

## 2.4 産業経理協会

戦中、軍需工場を中心に原価計算が着々実施されるようになるなか、昭和16年初めに、企画院が原価計算に関する要綱を作成した。これにともない、太田哲三を中心に原価計算の協会の設立が発起され、昭和16年9月に日本原価計算協会として創立された。翌年9月に財団法人となった。日本原価計算協会では、雑誌『原価計算』を発行し、原価計算の普及と原価計算に関する研究の促進に尽力した（太田、1956: 178-184）。

戦後、昭和 21 年 5 月には、財団法人産業経理協会と名称変更された。産業経理協会は、公認会計士法制定当時、学界の意見の代表であると目されていた。

### 3. 戦後改革と計理士法改正問題

前述した太田（1956: 188）の説明によれば、大蔵省当局は、すでに終戦前に、計理士制度の改革の必要性を感じていた。

戦後、日本経済の民主的再建が求められるなか、証券民主化と外国資本の導入が要請された。これら 2 つを基本的要請として、計理士制度の改革という観点から、監査プロフェッションの創設が検討されるようになる。

#### 3.1 昭和 22 年証券取引法の制定

日本政府の喫緊の要請は証券取引所の再開であり、そのために、取引所取引の取り締まりとともに、総括的な証券取引法の制定が必要とされた（大蔵省、1979）。そこで、大蔵省は、GHQ との折衝を行い、アメリカの証券法および証券取引所法に沿った証券取引法案を作成した。証券取引法案は、昭和 22 年 3 月 4 日の閣議決定を経て、3 月 5 日、第 92 回帝国議会上院に提出され、3 月 7 日に GHQ の承認を経て、無修正で議院を通過し、3 月 28 日公布された。

こうして昭和 22 年証券取引法が制定され、同法において証券発行者の財務諸表に対する「監査証明」が要求されるようになった。同法では、その担い手には計理士が想定されていた。すなわち、昭和 22 年証券取引法第 193 条では、「財務計算に関する書類は、その者と特別の利害関係のない計理士の監査証明を受けなければならない」とされていた。

しかしながら、種々の理由で、昭和 22 年証券取引法はただちに施行に移されることなく、公布から 7 ヶ月ほどたった昭和 22（1947）年 10 月、証券取引委員会に関する規定のみが施行された（大蔵省、1979: 324-325）。

#### 3.2 計理士制度調査委員会設置までの経緯

西野（1985）は、昭和 21 年に入って、「GHQ [の Hessler] から日本政府がなかなか公認会計士法案をまとめてこないのに至急案をまとめるよう命じられた」という内容の電話を村瀬玄（元東京商科大学教授）から受けたとしている（西野、1985: 60）。この間、大蔵省が計理士法の改正について内部的な検討を開始したのは、昭和 21 年暮れからとされる（日本公認会計士協会、1975a: 111; 西野、1985: 56）。そこで大蔵省は GHQ の担当官に計理士法改正の方向性について打診したとされている。

この打診に対して、GHQ の経済科学局会社経理科の J. R. Allison より、昭和 22 年 10 月 14 日付で、勧告書（Recommendations for inclusion in the proposal revision of the Accountants' Law<sup>11)</sup>）が大蔵省に手渡されている。この勧告書は、わが国に対してアメリカにおける公認会計士（C. P. A.）制度と同様な資格試験を課し、同様な監査業務を担当する制度の設置を勧告したものであり、それにはアメリカの公認会計士がプロフェッションとして遵守すべき行為規則が別添されていた。勧告書は 6 パラグラフのみから構成され、簡略なものではあるが、「〔会計士〕試験は、公認会計士

(CPA) から構成された審議会 (board) により準備され、かつ、執行を監視され、可能な限り、この審議会は高度な専門職としての地位 (high professional standing) を保持し、政治的統制や操作から完全に独立していなければならない」(パラグラフ 2)、「適切な倫理規則を〔これから制定する会計士法に〕盛り込むこと、および、とくに高いレベルでの倫理水準を保持するためにこのプロフェッションは各種会計士団体 (one or more accountants' societies) を通じて自らを規制すべき」(パラグラフ 6) などと勧告している。とくに後段は、全国的な会計士団体であるアメリカ会計士協会 (American Institute of Accountants) のみならず、地域的な州会計士会 (State Societies of Public Accountants) を通じても発揮されている当時のアメリカの自己規制の仕組みが想定されており、それなりに、後述するアソシエーションイズムの考え方が反映するものであった。

## 4. 公認会計士法の立法

### 4.1 計理士制度調査委員会と計理士法改正

大蔵省としては、アメリカで行われていたような公認会計士監査制度はわが国には存在していないものであり、これまでの計理士制度では対応できないことを、Allison 勧告書から理解したようである。そこで、昭和 23 年 1 月に、大蔵省は、計理士法改正について広く各界の意見を聴取するため、計理士制度調査委員会を設置した。計理士制度調査委員会には、大蔵省の担当官、日本計理士会の代表、学界、産業界の代表などの関係者が参加していた<sup>2)</sup>。

委員会は、昭和 23 年 1 月 20 日から 6 月 11 日にかけて、合計 6 回開催された。第 1 回委員会 (1 月 20 日) には、GHQ 経済科学局会社経理科長の L.J. Brentlinger と Allison が陪席し、大蔵省から、先の Allison 勧告書をふまえて作成された「計理士法改正案要綱」が提示された (日本公認会計士協会, 1975a: 115-116)。

「計理士法改正案要綱 (理, 経, 二三, 一, 一四)

第 1 計理士の資質を向上すると共に、その適正なる活動を通じて企業経理の公正化を図り、以て民主的経済の確立に資するため現行計理士法の全文改正を行うこと。」

同「要綱」には、以下のような計理士法改正案が添付されていた。

「計理士法を次のように改める。

第 1 条 計理士は計理士の呼称を用いて他の委嘱に応じ会計に関する検査、調査、鑑定、証明、計算、整理又は立案をすることを業とする。

：

第 9 条 計理士は計理士会を設立することができる。……

第 10 条 計理士会は法人とする。

：

第 13 条 計理士会は主務大臣の監督を受ける。

：

第19条 計理士が本法又は所属する計理士会則に違反したとき又は品位を失墜すべき行為若しくは業務と不正の行為をしたときには、主務大臣は、計理士懲戒委員会の議決によってこれを懲戒することができる。

第26条 第24条の規定に違反した者は一万円以下の罰金に処する。

附則

この法律の施行の期日は政令でこれを定める。……」<sup>3)</sup>

「計理士法改正案要綱」では、「現行計理士法の全文改正を行うこと」が明記されており、具体的な改正案も添付されており、その内容から見ても、この段階ではあくまでも計理士法の改正であったことが窺い知れる。第2回委員会（1月22日）には、第1回委員会での討議をふまえ、「新計理士法要綱」と変更された。「計理士法改正案要綱」から変更された点はいくつかあるが、いずれも比較的軽微なものであった。

これらの「要綱」等に対しては、それぞれ日本計理士会および産業経理協会からの意見書が出された<sup>4)</sup>。とくに、1月31日づけで公表された産業経理協会の意見では、「新に監査、調査、鑑定、証明を業とする監査士（仮称）に関する法律を制定し、現行計理士法はこれを廃することなく、一部改正してその業務中から『検査、調査、鑑定、諮問』を削除し（第1条）計理士の業務は計算、整理、立案の会計処理業務として存続せしめること」を挙げている。さらに、名称に関しては、「簡潔な名称であること」としつつ、「計理士、会計士等従来の計理士との連想濃厚な名称を避け監査職能公共的第三者的性格を表示する名称」とし、「Publicの意を表すための公認等の字は日本語の場合は不要である」としている。また、監査士（仮称）の業務範囲は、「会計に関する監査、調査、鑑定、証明なる会計監査職能に限定し」、「独占業務とすべく監査士の第三者的地位を明確にすること」としている。監査士の監督については、「政府の監督に属せしめること」とし、このために「監査士管理委員会」を置くべきとしている。プロフェッション団体に関して、「監査士会は会員の業務上及道徳上の地位の保持と向上を目的とする自治機関であるとともに、監査士管理委員会の監督業務を実際に運営する補助機関の職能を持つべき」ものであるとしている。

第3回委員会（1月29日）では、とくに「太田〔哲三〕、平井〔泰太郎〕らにより学界側の意見が強く述べられ」（日本公認会計士協会、1975a: 118）、第4回委員会（2月6日）において、「この際新法を制定することとし、従来の計理士の名称にかえて、その公共的性格を明示するが如き新名称を如何にすべきか」が諮問された、と記されている（日本公認会計士協会、1975a: 118-119）。この記述から、計理士制度調査委員会では、第4回委員会以降、計理士法の改正ではなく、新法の制定を目指す方向性になったことが窺い知れる。

大蔵省は、2月3日づけで「監査士法（仮称）案」と法案の名称を変更した。そのうえで、監査士法案を委員会の論議によって多少修正し、英訳したものを第一次草案としてGHQに提出したとされている（西野、1985: 58-60。監査士法案の原文は西野、1985: 288-308にも転載されているが、英訳された現物は確認できない）。

監査士法案について、本稿での行論上、とくに重要と考えられる条文を示しておく。

第1章 総則（第1条乃至第6条）

第3条 監査士は、会計に関する監査、調査、鑑定又は証明をすることを業とする。

第4条 監査士の業務を補助せしめ、且つ監査士となるべき者の養成に資するため監査士補を設ける。

#### 第5章 監査士の責任（第40条乃至第47条）

第41条 監査士が財務書類に重大なる脱漏のあることを知り、当該財務書類につき重大なる錯誤又は脱漏のないものとして、鑑定又は証明をした場合においては、監査士管理委員会は、1年以内の業務の停止又は業務の禁止の処分をすることができる。……

#### 第6章 監査士管理委員会及び監査士試験委員会（第48条乃至第64条）

第48条 監査士及び監査士補に関する事項を管理し、監査士及び監査士補を監督するため、監査士管理委員会を置く。監査士管理委員会は、大蔵大臣の所管に属する。

#### 第7章 監査士会（第65条乃至第68条）

第65条 監査士及び監査士補は、業務の改善進歩及び相互の親善を図り、併せて共同意思の表示することを目的として、監査士会及びその連合会を設けることができる。……

第66条 監査士会及びその連合会は法人とする。

第67条 監査士会及びその連合会を設立しようとするときは、会員となろうとする監査士又は監査士会は、会則を定めて、監査士管理委員会の承認を受けなければならない。  
……

第68条 監査士会及びその連合会は、監査士管理委員会の監督を受ける。

## 4.2 監査士法案から公認会計士法案

その後、日本政府は、GHQ側の対応である、監査士法案についての昭和23年4月12日付 W.G. Hessler<sup>5)</sup>より L.J. Brentlinger 宛の覚書を受け取った。この覚書は、日本政府から先の会計士法の草案（監査士法案の英訳）を受け取ったことに対するコメントであり、重要事項に対して35パラグラフにわたっている。しかし、この覚書での会計士に対する基本的理念は、大蔵省案と「根本的に相違していた」（西野、1985: 62）。以降、この覚書が基本となって計理士制度調査委員会の審議が進められることになるが、西野（1985）は、「大勢はすでにこの覚書によって決定された」（*Ibid.*）としている。

覚書では、監査士法案における重要な項目についてコメントされているが、そのうち行論上重要なものは、1つに、「監査士」という呼称についてである。「法律のタイトル“監査士法（Public Auditors Law）”，同法の目的を謳った第1条、監査士の業務を規定する第3条は、このプロフェッション（profession）が、監査、建設的会計、会計組織、所得税務相談、そして特殊財務的、調査的、分析的業務の領域でサービスを提供するプロフェッションではなく、[単なる]監査プロフェッションと見なされていることを示唆しているが、これは誤りであると我々は考える」（パラグラフ2）。

2つめが、「監査士管理委員会」についてである。「委員は、明らかに監査士でなければならない。監査士となる資格を有する誰もが委員になるのを許せば、誰が監査士となる資格を有するのかを決めるという全く複雑な仕事に陥るであろう」（パラグラフ26）。また、「大蔵省の職員が事務局長として働くことを求めるのは勧められないと考える。監査士管理委員会の管理業務は大蔵省から完全に分離されなければならない」（パラグラフ27）。「断固として防ぐべきことは、大蔵省の本省もしく

は地方局により統制された信任の厚い専門職取締委員会の業務遂行である。……大蔵省の下に委員会を置くことは、明らかに望ましくない統治組織であると考えられる」(パラグラフ 28)。

さらにもう1つが、プロフェッション団体にあたる「監査士会」についてである。「監査士会 (public auditors associations) に関する第7章は、完全に本法律から削除されるべきである。監査士会は他の協会の設立と同じように、業種団体に関する一般法の下で、設立すべきである。……これらは法律制定事項ではない」(パラグラフ 29)。

大蔵省は、これらのコメントを受けて、「監査士法案」を修正して「公認会計士法案」を作成することとなった。大蔵省は、計理士制度調査委員会の第5回委員会(5月7日)に、新たに公認会計士法案として提示している。「監査士」という名称を修正し、「公認会計士」なる名称を採用しており、条文中、「監査士補」、「監査士会」、「監査管理委員会」等々も、「会計士補」、「公認会計士会」、「会計士管理委員会」と変更されている。覚書のコメントへの対応状況は以下のとおりである。

図表 1 監査士法案から公認会計士法案に見られる覚書コメントへの対応状況

パラグラフ	監査士法での対応条文	対応状況
3	第1条(この法律の目的)	該当部分を削除(対応)
4	第3条(業務)	対応
5	第2条(定義)	該当部分を削除(対応)
6	第2条(定義)	該当部分を削除(対応)
7	第6条	未対応
8	第10条及び第11条	未対応
9	第13条	一部対応
10	第15条	該当部分を削除(対応)
11	第3章全体	対応
12	第14条	対応
13	第28条	未対応
14	第29条	未対応
15	第30条	未対応
16	第30条の2	未対応
17	第32条	事実上、未対応
18	第35条	事実上、未対応
19	第37条	未対応
20	第38条	対応
21	第39条	対応
22	第5章全体	事実上、未対応
23	第41条	対応
24	第46条	対応
25	第48条	未対応
26	第49条	対応
27	第64条	対応
28	第58条	未対応
29	第7章全体	未対応。しかし最終法案では削除
30	第69条	対応
31	第70条	対応
32	第71条	一部対応
33	第9章(罰則)第2条	未対応
34	第9章第3条	対応
35	第9章第19条	未対応

出所：公認会計士法案条文から筆者が対応状況を個別に判断して作成

個々のコメントの趣旨が判読し難い部分もあり、対応状況の評価は若干恣意的なところもあるが、全体として、十分に対応している部分も、逆にそうでない部分もあり、まちまちであることがわかる。少なくとも、この時、覚書のコメントに合わせて関連条文すべてを書き換えたわけではないことは間違いない。未対応とした箇所も、日本側が受け入れ難いと考えられる論点も隠れており、いわゆるアソシエーションイズムからは当然視されることでも日本側が受け入れ難いと見なされそうな点が散見される。

閑話休題。この公認会計士法案は、第5回委員会の審議を経た後、大蔵省による修正を受け5月25日の閣議において決定され、6月11日に開催された第6回委員会に諮られた上で、同6月16日に開会中の第2国会に政府案として上程されることになる。

第5回委員会に提出された公認会計士法案は、本文73条付則21条から構成され、本文は9章に分けられている。第1章総則では、公認会計士の業務、会計士補および欠格条項などが規定されている。第2章公認会計士試験では、3次にわたる試験制度を設けている。第3章登録では、公認会計士および会計士補の登録義務と、登録の有効期間が3年であることを規定している。第4章では、公認会計士および会計士補の義務を規定している。第5章では、公認会計士および会計士補の責任を規定し、第6章では、会計士管理委員会および会計士試験委員会について規定している。第7章の公認会計士会では、公認会計士会の成立ができるとし、それを法人とすること、そして会計士管理委員会の監督を受けるべきことを規定している。第8章は業務の取締、そして第9章は罰則を規定している。

大蔵省の修正を受け第6回委員会に諮られた閣議決定案は、付則を含む全文72条で、本文は8章で構成されている。第6章に規定する会計士管理委員会および公認会計士試験委員会のうち、公認会計士試験委員会に関する規定は、最終案では削除されている。また、第7章公認会計士会に関する規定は、最終案では削除されている。

覚書ではすでにプロフェッション団体（監査士法案段階では、監査士会）の創設に関する規定は削除すべきであることが指摘されていたが、第5回委員会に提出された公認会計士法案では公認会計士会の創設に関する規定は残されていた。しかし、この点に関しては、最終的には、「委員会においては強制入会制度は最初から問題とならなかった。併し自治的規律こそは公認会計士発展の基盤であるとするれば、その自治的規律の主体たる公認会計士の職業団体に最も相応しい法的形態を与えるため民法上の法人とは異なる特有の法人規定を設けるのを可とする声は相当強かったのであるが、強い特別の規定を設けなくても、一般の民法上の法人として組織すれば差支えないのであるから、この際の立法としては公認会計士会に関する規定は設けないこととなった」（大蔵省、1948: 19）と説明されている。

かくして、昭和23年7月6日、公認会計士法（昭和23年法律103号）が成立し、「公認会計士」という専門職——プロフェッション——が誕生した。同時に計理士法が廃止され、新たに計理士として登録される者はいなくなった。また、昭和25年の証券取引法改正によって、計理士監査を規定した第193条が改正され、「財務計算に関する書類は、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」（第193条の2）と規定された。

## 5. 議論と分析

公認会計士法では、法案段階で存在していた「公認会計士会」の創設に関する規定はすべて削除され、少なくとも、プロフェッション団体の創設を「法定」することはなかった。

また、公認会計士法における会計士管理委員会に関する規定を見てみると、以下のとおりであった。

第35条 公認会計士及び会計士補並びに公認会計士試験に関する事項を管理し、公認会計士及び会計士補を監督するため、会計士管理委員会を置く。

2 会計士管理委員会は、大蔵大臣の所轄に属する。

第36条 会計士管理委員会は、委員5名をもって、これを組織する。

2 委員は、人格が高潔で、公認会計士に関する事項について理解と識見とを有する年齢35年以上の公認会計士のうちから、大蔵大臣が、これを任命する。

公認会計士法第46条では、「会計士管理委員会は、この法律で委任された事項その他その職務を行うために必要な事項について、会計士管理委員会規則を制定し、改正し、又は廃止することができる」とされており、会計士管理委員会には、証券取引委員会と同様、一般的規則設定権限が与えられていた。また、会計士管理委員会には公認会計士（個人）に対する懲戒権限が与えられており、第30条では、公認会計士が虚偽または不当な証明を行った場合に、会計士管理委員会が一定の懲戒処分をすることができる旨、定められていた。第31条には一般の懲戒が、第32条にはそのための調査の権限が規定されていた。会計士管理委員会の公認会計士監視のスキームは、公認会計士会の存在とは無関係に成立しうる、いわば公認会計士（および会計士補）個人への直接的な規制であった<sup>6)</sup>。

大蔵省の『公認会計士法逐條解説』では、会計士管理委員会の位置づけに関して以下のように解説されている。

「諸外国の例を見るに、会計士制度の管理及び会計士の監督は、通常官庁の権限に属していない。英国においては民間の自治組織たるチャータード・アカウンタント協会自身が管理監督を行っており、米国においてはCPAは各州の試験委員会が試験、登録懲戒等を掌っており、又各協会に属する者については当該協会において試験、監督を行っている。又ドイツにおいては、商工会議所及びナチス法曹団がその公的監督機関であった。

このように、一般の会計士の管理が一般行政官庁以外の者に委ねられる傾向があるのは、会計士の監督事務中、試験は特殊の専門事項に属し、義務規定の遵守の奨励、懲戒等の事務は自治的組織により行われることが望ましいからであろう。

〔わが国公認会計士法では〕監督管理機関は、試験、登録、懲戒、諸規則の制定の四つの事項を行うべきものとされているが、何れも迅速を要する通常の行政事務と異なるものがある。……懲戒は業界の実情に通じた識見の高い者より構成される裁判所類似の合議体によって行わ

れることを必要とする点において、又殊に公認会計士業界の監督は自ら公認会計士たる者をして処理されることが独立自由業自治の理想に適用という意味において、公認会計士の監督は、公認会計士たる委員によって構成される独立の委員会によって行われることが望ましいとされる」(大蔵省, 1948: 135-136)。

このように、監査人監督機関はプロフェッションの自己規制に一定程度依拠したものと解説されているが、実態的にそのように運用されたわけではなかった。公認会計士法では、会計士管理委員会の委員は年齢 35 歳以上の公認会計士であることが条件とされていたが、未だ公認会計士が誕生していないため例外規定が設けられた。第 1 期の会計士管理委員会の委員は昭和 23 年 9 月に任命され、会長に大蔵省 OB で会計検査院長および枢密顧問官を歴任した河本文一、委員に嶋田宏(日本計理士会)、中瀬勝太郎(日本計理士会)、中西寅雄(学者)、村瀬玄(学者)の 5 名が就任した。

しかしながら、翌昭和 24 (1949) 年 3 月には公認会計士法の改正により公認会計士以外の者からも任命できることとされ、さらに 6 月には、大蔵省設置法の制定により、外局(独立行政委員会)としての会計士管理委員会は廃止され、新たに大蔵大臣の諮問機関として公認会計士審査会が発足し、その事務は大蔵省理財局経済課の管掌するところとなった(日本公認会計士協会, 1975a: 141; 西野, 1985: 64-65)<sup>7)</sup>。10 名体制となった昭和 27 年 8 月時点の公認会計士審査会の構成は、河本文一会長以下、嶋田宏(旧日本計理士会)、岩田巖(一橋大学教授)、中西寅雄(慶應義塾大学)、大住達雄(三菱倉庫)、金子佐一郎(王子製紙)、工藤昭四郎(東京都民銀行)、角田重太郎(日本公認会計士協会)、辻眞(日本公認会計士協会)、および理財局長であった。

この間の経緯が非常に興味深い当時の様子を映し出している。

会計士管理委員会の委員を公認会計士以外の者からも任命できるとする公認会計士法改正法案は、第 1 回の公認会計士試験が実施される前の昭和 24 年 3 月の第 5 国会に提出されている。法案説明員である中山治三郎(理財局長)は、参議院大蔵委員会で、以下のように説明している。

「大体この会計士管理委員会というものは、会計士に対すところの監督官庁でございます。そうしていずれ公認会計士ができますれば、この監督官庁の下に公認会計士だけの団体というものが生まれて来ることになろうと思ひます。そうしてこれらの団体の監督も会計士管理委員会がいたすことになろうと思ひます。そういうふうな意味合のものでありますからこの会計士管理委員会の委員は、公認会計士を以て組織する必要がないのでありまして、むしろ公認会計士以外の者で組織するという方がいいのではないのではないか<sup>(ママ)</sup>と考へた次第であります。……〔試験、取締りすべてのこと〕の決定につきましては、管理委員会が多数決を以て決定するという法の仕組になつておるのでありますから、5 名の委員が公認会計士で以て組織されるということになるという、やはり公認会計士の利益のように法律規則、その他いろいろな事務の徹底ということが行われ易いということになろうと考へたのであります。」(日本公認会計士協会, 1975b: 513. 昭和 24 年 3 月 30 日参議院大蔵委員会)

翌日の衆議院大蔵委員会では、すぐに反対の意見が出された。日本共産党の河田賢治委員は、「公認会計士だけが委員になつておれば、それはやがて自分たち会計士のみの利益をはかるおそれ

がある……という御説明であったのではありますが、しかしながらこういうことはかえって現在の官僚的な、大蔵大臣による統制を強化する。そうして、あわせて現在の公認会計士がきわめて個人的な利益、あるいは同業的会計士一団の利益のみをはかる、こういう観点に立たれるのでありますから、そうなりますと、これは公認会計士をいわば侮辱したものであり、同時に民主主義的精神にのっとり、こうした〔管理〕委員会が設けられている〔のであれば、非民主的な改正である〕（日本公認会計士協会、1975b: 524-525。圏点は引用者による）と発言している。

いずれにせよ、ここでの理財局長の説明は、先の『公認会計士法逐條解説』の説明とはかなり乖離していることが窺い知れるが、それでも、この改正法案は可決され、昭和25年4月1日以降、適用された。

さらに、大蔵省設置法（昭和24年6月1日施行）で、大蔵省の機構は、内省については大臣官房ほか5局（主計局、主税局、理財局、管財局、銀行局）3部33課2室に縮小され、外部の会計士管理委員会は廃止され理財局に吸収された（大蔵省、1977: 376-378）。このように、いったん会計士管理委員会は廃止された。

しかし、その直後、シャープ勧告に基づく税制改正関係法案等のため、昭和25年2月18日、以下のような「法律案要綱」が作成された。

大蔵省設置法の一部を改正する法律案（二五、二、一八文書課）

1. 主として今期国会提出の税法その他の諸法案に関連し、大蔵省の組織、権限等に次のような改正を加えること。

（4）公認会計士法の改正に即応し、会計士に関する本省（理財局）の所管事務を削除すると共に新に外局として公認会計士管理委員会に関する規定を設けること。

このように、昭和25年改正による大蔵省の機構の主要な変動は、行政委員会としての公認会計士管理委員会を再び大蔵省外局として設置したことであった（大蔵省、1977: 382）。

さらに、講和条約発効後、昭和27年8月の機構改革により、外局の証券取引委員会、公認会計士管理委員会が廃止され、理財局に吸収された（大蔵省、1977: 392-396）。

このような二転三転した経緯を我々はどのように理解すべきであろうか。

## 5.1 非アングロ・アメリカ的發展であったのか

「上からのプロフェッション化（professionalization from above; Professionalisierung von oben）」とは、非アングロ・アメリカ国のフランスやドイツにおいて経験された自律性を求めるプロフェッションの発展を特徴づけるものとして用いられた概念である（Siegrist, 1990: 182, 198; Siegrist, 1994: 11-13; Jaraus, 1990: 12; Macdonald, 1995: 98）が、上からのプロフェッション化は、わが国の公認会計士の創設についても、正当に当てはまるであろうか。

上からのプロフェッション化の特徴は、大学教育を中核としたプロフェッション教育への国家の関与とプロフェッションへの参入およびその実務に対する国家による統制であった。この発展のパターンは、「その誘引が、〔イングランドやアメリカでのように〕自らの自律性を求めて闘争する職能集団ないし職業集団から生じるのではなく、他の社会的行為主体がいっさい役割を果たすことの

ない極端な形式の他律性を行使していた国家から生じた」(Siegrist, 1994: 13) という点において、イングランドやアメリカにおけるプロフェッション化とはまったく異なっていた。こうした発展を遂げたプロフェッションにおいては、内外の問題を解決するための職業団体の自律性が十分に育たなかったと見られる (Siegrist, 1990: 182)。ここにおいて、プロフェッション化プロセスを追求するのは、プロフェッションそのものではなく、国家である。トップ・ダウンの垂直的なプロフェッション化プロセスは、「国家に対して、行政官吏職 (civil service) だけでなく、法律業や医業のような、国家にとって重要性が高いと見なされる職業領域についても、これを機構化し、コントロールすることを許容する全体戦略の部分にすぎない」(Ibid.) と捉えられる。

国家による上からのプロフェッション化という特徴が、19世紀の官僚主義的権威主義国家のもとでのドイツやフランスのプロフェッションの発展に見られた (Siegrist, 1994) のみならず、戦後の社会改革期のベルギーやギリシャの監査プロフェッション形成にも見られた (De Beelde, 2002; Dedoulis and Caramanis, 2007) とするならば、戦後のアメリカ占領下という特殊事情にあったとはいえ、わが国の公認会計士創設のケースにおいても、同様の意味で、上からのプロフェッション化という特徴を見出すことは可能であろう。

## 5.2 コーポラティズム的配置といえるか

コーポラティズムは、一部の社会学者によって国家と種々の組織化された利益の間の関係を分析する有益な方法を提供するものとされてきた。コーポラティズムは、プロフェッション団体のような利益組織が「国家によって (創設されるのではないとしても) 認知され承認され、さらに自己の指導者の選出や要求やサポートの表明に対する一定の統制を認めることと交換に、個々のカテゴリー内での協議相手としての代表的独占権 (representational monopoly) を与えられる」(Schmitter, 1979: 13; 訳書: 34. 括弧内も原著者による) という考えから出発している。こうした特徴づけによって、国家の利益を促進する特定の政策を採用する職業であることの見返りとして、国家によって認知され、特定の特権を付与される職業集団として「会計士職 (accountancy)」を捉えることが可能になっている (Cooper *et al.*, 1989: 252)。そして、会計士職と国家の間の関係性をコーポラティズム的配置 (corporatist arrangements)<sup>8)</sup> として解釈することは、派生的に、会計士職が国家の利益に資するものであること、および、会計の制度が個人会計士をコントロールし、彼らが国家の利益に対応した一貫した行動を取ることを保証していることを意味している (Cooper *et al.*, 1989: 256)。また、コーポラティズムの観点からは、「圧力方式 (pressure)」ではなく「協調方式 (concertation)」によって特徴づけられる公共政策の形成プロセスにおいて、プロフェッションは、この領域の政策決定の遂行に完全な責任を負っており、それゆえに、そこでの政策判断は「性質として、準パブリックないし擬似国家的 (semi-public or para-state) 性質を帯びる」(Schmitter, 1982: 263; 訳書: 281-282) と見なされる。

プロフェッションは、独占的地位を与えられ、政策交渉に関与し、公共志向のエートスを持った「理想 (理念) 的なコーポレート団体 (ideal corporate bodies)」(Williamson, 1989: 174) と捉えられる。さらにまた、プロフェッションは、「国家の他の部分〔行政官吏などの国家機関〕と同じように、国家システムの枠内での組織化された利益」(Williamson, 1989: 176) と見なすことができる。

コーポラティズム論者は、日本には、戦前から、国家と利益集団の關係に高度のコーポラティズ

ムが存在していると指摘してきた (Pempel and Tsunekawa, 1979; Dore, 1990)。それによれば、事実上、すべての主要な産業は、強力でヒエラルヒー的な業界団体に組織されている。頂点にある業界団体の大半は、影響力のある経済団体連合会に集積されている。医師をはじめとする他の種々な集団も、同様に影響力があり、一般に一枚岩的な利益団体に組織されている。これらの団体は種々な程度の国家の承認を受け、政策形成上の役割を受けもっている (Pempel and Tsunekawa, 1979: 244-246; 訳書: 258-260)。多くの分野で高水準のコーポラティズム化された利益媒介が存在すると捉えられている。国家コーポラティズムは、市民社会の枠内でコーポレート団体が組織的に出現する社会コーポラティズムに対比して、国家がプロフェッション団体のような利益代表団体を“創設する”類型のコーポラティズムを意味している (Schmitter, 1979)。日本では、1937年以降、国家コーポラティズムは、農業および中小企業部門において顕著になった (Pempel and Tsunekawa, 1979: 251; 訳書: 267)。

Abercrombie *et al.* (1986) は、Morishima (1983) に依拠して、戦後改革期に財閥が解体されてからも、「[戦前からの] 国家による指導と経済<sup>ナショナルイズム</sup>国家主義が、引き続き、日本の資本主義を特徴づけた。政府は、一貫して、特定の産業セクターにおいて日本の支配力を高めることを目指して、経済を誘導してきた。[たとえば] 産業政策の策定は、官僚、資金供給者、そして産業資本家の間の協議 (consultation) と強力に機能する配置 (arrangements) を伴ってきた」(Abercrombie *et al.*, 1986: 124) としている。

反共産主義へと占領政策が転換された1947年以降、アメリカは、保守エリートが支配する“擬似民主主義”と結合して、事態を進めた。日本の新憲法はいまや国民の人権を保障し、非軍事化によって軍事施設も縮小されたが、その一方で、競合する利益について、徹頭徹尾パブリックの場で調整されるコンフリクトを通じてではなく、権威的な組織の枠内で妥協が行われるような「トップ・ダウンのコーポラティズム (a top-down corporatism)」が発達するようになった (Mann, 2013: 91-92)。これは、Michael Mannによれば、「戦前からの伝統的な日本の制度と占領国であるアメリカによって限られた範囲で促進された民主化を進める欲求との複合的結果」(Mann, 2013: 92) であった。

こうした状況認識からは、とくに日本における独立監査の制度化の形成期において、コーポラティズム的配置の下、国家機関が、経済団体を巻き込んで、独立プロフェッショナル監査の制度を計画し、確立し、維持する上で一定の重要な役割を果たしたと見ることができる。

その一方で、占領主体であったアメリカ型の“アソシエーションイズム (associationism)”は、日本の独立監査のプロフェッション化プロセスには大きな影響を与えていないように見受けられる。なぜなのだろうか。ギリシャの監査プロフェッション形成をプロフェッション化の文脈から分析した Dedoulis and Caramanis (2007) では、当初はイギリスの、またトルーマン・ドクトリン以降はアメリカの、影響を受け、監査プロフェッションの形成が進行したこと、とくにギリシャの監査プロフェッション (宣誓会計士) を創設する立法プロセスにおいてイギリスの指導・影響力のもとで始まったものが国家コーポラティズム的な観点からの修正がかけられたことを実証している。ここでは、アングロ・アメリカ流の純粹にアソシエーションイズム的な団体ではなく、コーポラティズム的な監査プロフェッション団体を含む仕組みが生み出されたとしている (Dedoulis and Caramanis, 2007)。そこで根拠とされたのは、監査人監視機関である監視評議会での人員構成であった。

わが国の場合、少なくとも形式上は、固有のプロフェッション団体を通じた自己規制を前提としない、国家機関（state apparatus）による監視——会計士管理委員会あるいは公認会計士審査会を通じた直接的監督——を想定していたと解釈できるので、アメリカの公認会計士（C. P. A.）制度をそのまま移植したこととはいささか矛盾するように見えるが、アメリカに典型的に見られるようなアソシエーションイズムの影響は受けていないと考えることができる。

### 5.3 誰がプロフェSSIONALをコントロールするのか

しかし、戦後日本の公認会計士の発展には、ヨーロッパ大陸諸国での発展とはまったく異なった特質も少なからず見出される。その最も重要なものは、プロフェッションのシステムの枠内で、実質的に、誰がどのようにプロフェSSIONALをコントロールするのかという基本思考についてである。

監査人の監視・監督機関の構成については、公認会計士の法案段階から確固としたものがあった。もともと、会計士管理委員会なる機関が総括的に資格付与と実務者たる公認会計士個人をコントロールするという考え方を基礎にしていた。昭和23年公認会計士法では、最終的に、公認会計士（個人）の登録とライセンス付与はすべて会計士管理委員会なる機関の権限下に置かれた。監査人監督機関の構成は、規制の本質を捉えるうえで決定的な重要性を持っている。

改めて検討してみると、わが国の公認会計士制度の仕組みが、もともと、直接的に立法によって資格付与を管理する方式となっていたことは、非アングロ・アメリカ国のベルギーやギリシャの事例研究と対比してみても、その特徴が際立っている。たとえば、ギリシャの場合、1955年に創設された宣誓会計士（Soma Orkoton Logiston）のシステムでは、強力な監視評議会によって、プロフェッション全体をコントロールする形式になっていた。監視評議会は、国家が任命する5人のメンバー（1人の判事、1人の学者、2人の行政官吏、1人の監査実務者たる宣誓会計士）から構成されることになっていた（Dedoulis and Caramanis, 2007: 403-407）。また、ベルギーの場合には、1953年創設の企業監査士（*reviseur d'entreprises*）のシステムで、同様に中央経済評議会（*Conseil Central de l'Économie*）によるコントロールを想定していたが、当初の監査の主たる対象が労働会議に対するものであったため、その構成には、労働会議の代表が含まれていた（De Beelde, 2002: 464）。いずれのケースでも、国家の関与が色濃く残っていることから、コーポラティズム的であると見なしうるが、それでも、立法過程でプロフェッションの自己規制が反映した典型的なアングロ・アメリカ型のプロフェッションの考え方——Dedoulis and Caramanis (2007) は、*associationist Anglo-American model* と表現している——の影響もあり、国家（機関）が、直接、プロフェッション業務、つまりプロフェSSIONAL個人をコントロールするという想定にはなっていない。

日本の公認会計士の場合、資格付与のための試験の実施および懲戒を含めて一括して、会計士管理委員会がすべてコントロールする形になっており、もともとは、公認会計士個人を管理する想定であった。

### 5.4 ネオ・コーポラティズムのプロフェSSION化と「会議所」

日本の公認会計士が誕生する過程は、1930年代に法定監査の強制とともに監査プロフェSSION

ンが必要とされ、経済監査士 (Wirtschaftsprüfer) を誕生させたドイツと少なからず類似した経路を辿っている。

Hannes Siegrist によれば、「[ネオ・コーポラティズム型] のパターンは、1945 年以降、次第に影響を持つようになった。したがって、プロフェッションと国家間の確立された配置の重要性は変わってきた。……ネオ・コーポラティズム的配置が今や原則となった。自由主義的市民革命 (ブルジョア革命) の帰結として社会的自己規制が 19 世紀初頭に生じるようになったいくつかの社会で、対照的に、古い伝統によるネオ・コーポラティズム・モデルの著しい弱体化が見られた。とくに北アメリカやスイスの法律家は社会的自己規制と個別化された戦略の長年にわたる伝統を享受した。……」(Siegrist, 1990: 198)。

ドイツやオーストリアを中心にして見られた「会議所 (Kammer)」は、もともと公法的な観点から生まれた職業統制の仕組みでプロフェッション領域にも強い影響を残したものである。近代ドイツのパターンを特徴づけるプロフェッション・国家・教育への強調とクライアントの権力の弱さの組み合わせを具現した制度がこの会議所であり、「準公式な権威を持った、強制的な形式のプロフェッションの自己統治体 (a mandatory form of professional self-government with quasi-official authority)」(Jarusch, 1990: 14) であった。この会議所は、弁護士のような伝統的な自由プロフェッションに浸透しており、強制的な会員制を持ち、かつ、政府に対してコーポレートの代表 (corporate representation) として機能するため、負担金を課し、特別な名誉裁判所 (つまり、懲戒機関) を通じて実務者の倫理について監視した。かかる会議所は、制約を受けない競争と厳しい政府規制の間の妥協であり、両者の間に共存していた任意団体とは一線を画すものであった (Jarusch, 1990: 14-15)。

ドイツにおいて監査プロフェッションの母体となった宣誓帳簿監査人 (beeidgter Bücherrevisor) は、1900 年の帝国営業法第 36 条を通じて、公法上の団体のステータスを有する各ラントの商工会議所 (Industrie- und Handelskammern) によって任命されるようになっていた (Markus, 1997)。実質的に監査業務 (当時は、“Revisions- und Treuhandwesen” と捉えられていた) を担っていた帳簿監査人と信託会社は、互いに敵対関係にありながらも、1930 年 6 月、合意して、監査および信託業協会 (Institut für das Revisions- und Treuhandwesen) を創設していた。そして 1931 年 9 月 19 日付の緊急大統領令とそれに続く株式法改正は、連邦でのライセンス付与と「二重の」監視システムを採用するプロフェッションによって唱導された自己規制を確立するものであった。同法は、各ラントの商工会議所と、監査および信託業協会との間で、新たに生まれる経済監査士 (Wirtschaftsprüfer) に対する監視の責務を分任させるものであった。監査および信託業協会は 1932 年 2 月 15 日に経済監査士協会 (Institut der Wirtschaftsprüfer; IDW) に組織替えされた。同時に、ドイツ全体の商工会議所を代表するドイツ商工会議所内に、経済監査士に対する統制本部が設置され、この組織を中心に、個々の経済監査士を任命し、経済監査士の実務を監視することとなった。

その後、戦後しばらくして、連邦レベルでの規制を行うための経済監査士法に基づいて 1961 年 6 月に創設された経済監査士会議所 (Wirtschaftsprüferkammer; WPK) が、従来の統制本部に代わって、監査プロフェッションのメンバーに対する監視と懲戒に責任を持つパブリック・セクターの組織となった (Harston, 1993: 155-156)。これに対して、IDW が、基準設定、自己規制、公共会

計に関する事柄について経済監査士を代表する団体（文字どおりの利益団体）と位置づけられ、現在も続く二重の監査プロフェッションへの監視体制が確立した。

日本の場合、機能的に、この会議所に相当するのが会計士管理委員会であり公認会計士審査会（あるいは公認会計士・監査審査会）とも捉えられるが、両国における歴史的な経緯を勘案すると、利益団体としての会計士協会との棲み分けの発想が非常によく似ていることがわかる。ドイツの会議所の統制基盤は会員に対する強制入会であるが、わが国の会計士管理委員会ないし公認会計士審査会自体は会員組織ではないものの、日本公認会計士協会を公認会計士法に取り込む際に、この強制入会制は達成されることとなる。もし、アメリカ型の発想で設定された独立委員会としての会計士管理委員会のまま監査人監督機関が存続し、日本公認会計士協会が制定法に取り込まれることがなかったとしたら、全く異なった公認会計士規制が行われたことであろう<sup>9)</sup>。

## 6. 結 論

本稿では、戦後の公認会計士制度の創設を対象として、日本の監査プロフェッション形成がどのような特徴を持っているのかを考察した。公認会計士法の制定だけでなく、その後の公認会計士制度の運営に関しても、大蔵省の行政官僚の強い指導力・影響力が際立っていた。そこにはコーポラティズムの政策思考、とくに国家コーポラティズムのそれが強く反映していたといえる。しかしながら、大蔵省による強力な牽引がなければ財務諸表監査制度——そしてそれを担う公認会計士制度——を軌道に乗せることはおおそ不可能であったことも事実である（鳥羽, 2009: 248）。われわれにとって重要なことは、歴史的な評価として、公認会計士制度は、その始まりから、行政機関の支配を強く受けてきたということである。

クロス・ナショナルな観点から、わが国の公認会計士職のプロフェッション形成には、いくつかの特徴が見受けられる。

1つは、プロフェッションの管轄領域（jurisdiction）の区画化（Abbott, 1988; Burrage, 2006）というプロフェッション化の重要な局面において、プロフェッションの外部からその管轄領域が区画化されたことである。つまり、監査専門のプロフェッションではなく、監査を中心とするものの他の周辺の会計業務を含むアングロ・アメリカ型の会計プロフェッションとして設定された。まさにアメリカによる占領下という特殊な環境においてそれが起こった。「監査士法」構想の存在は、わが国の公認会計士制度創設が、本来、「監査」プロフェッション形成であったことを改めて示している。

2つは、アングロ・アメリカ的なプロフェッション規制のモードとしてのアソシエーションイズム（Puxty *et al.*, 1987）が、アメリカ占領下という状況にも関わらず、創設された公認会計士制度のなかでは、必ずしも完徹しなかったということである。結果、昭和41年の公認会計士法の改定を待って、日本的な監査プロフェッション規制が完成することになる。

### 《注》

- 1) この報告書の原文は西野, 1985: 275-276 に転載されている。
- 2) 委員長は、池田勇人（大蔵次官）、委員に、伊原隆（大蔵省理財局長）、平田敬一郎（同主税局長）、中

瀬勝太郎（日本計理士会）、嶋田宏（同）、藤原竜太（同）、木村禎橋（日本検査計理士協会）、中村秀男（日本税務代理士会連合会）、上野道輔（東京大学教授）、石井照久（同）、太田哲三（東京商科大学教授）、平井泰太郎（神戸経済大学教授）、室谷宗則（三菱重工経理部長）、梶浦英夫（日本興業銀行調査部長）等で構成されていた（日本公認会計士協会、1975a: 115）。

- 3) 全 26 条への改正案部分は、原、1989: 505-508 に転載されている。
- 4) 日本計理士会および産業経理協会の意見書は、日本公認会計士協会、1975a: 116-118 に転載されている。
- 5) Hessler はもともとイリノイ州出身の公認会計士（C. P. A.）である。
- 6) 会計士管理委員会が継承したと考えられる計理士懲戒委員会は、もともと、取締の色合いの強い機関であり、大半が主務行政官吏から構成されていた。昭和 3 年 2 月に任命された第 1 期の委員は、四条隆英（商工次官）委員長、副島千八（商工省商務局長）、小島新一（商工大臣秘書官）、池田寅二郎（司法省民事局長）、東夔五郎（計理士）であった。
- 7) その後いったん、公認会計士管理委員会として外局に戻ったが、昭和 32 年 8 月に、ふたたび大蔵大臣の諮問委員会としての公認会計士審査会が復活し、同時に、委員の定員数も 10 名となった。会計士管理委員会から公認会計士審査会を通して、委員の過半数が公認会計士であったことは一度もない（日本公認会計士協会、1975b: 917）。会計士管理委員会（および公認会計士管理委員会）の消長の歴史的意義に関しては、千葉、1998: 167-172、および友岡、2018: 173-179 を参照されたい。
- 8) コーポラティズムのもとでの国家の役割に関連して、「一般的に、国家がコーポラティズム的配置を配備しようとするのは、経済的および社会的行為主体に対する統制手段を確保するためであり、その行為主体それぞれを代表する団体に対する統制手段を確保することによって、それ以外の方法では得られない統制手段を手に入れるためである」（Williamson, 1989: 134）とされている。
- 9) Hessler からの覚書で、監査士法案中の監査士管理委員会に対して、「監査士管理委員会の管理業務は大蔵省から完全に分離されなければならない」（パラグラフ 27）、「断固として防ぐべきことは、大蔵省の本省もしくは地方局により統制された信任の厚い専門職取締委員会の業務遂行である。……大蔵省の下に委員会を置くことは、明らかに望ましくない統治組織であると考えられる」（パラグラフ 28）と再三にわたって指摘されていたことを想起されたい。

#### 参考文献

- Abbott, A. (1988). *The System of Professions*, Chicago: University of Chicago Press.
- Abercrombie, N., S. Hill and B. Turner (1986). *Sovereign Individuals of Capitalism*. London: Allen and Unwin.
- Adams, T. F. M. and I. Hoshii (1972). *A Financial History of the New Japan*. Tokyo: Kodansha.
- Åmark, K. (1990). Open cartels and social closure: professional strategies in Sweden, 1860-1950. in: M. Burrage and R. Torstendahl (eds.), *Professions in Theory and History: Rethinking the Study of the Professions*. London: SAGE: 94-114.
- Annisette, M. (2000). Imperialism and the professions: the education and certification of accountants in Trinidad and Tobago. *Accounting, Organizations and Society* 25: 631-659.
- Burrage, M. (2006). *Revolution and the Making of the Contemporary Legal Profession: England, France and the United States*, Oxford: Oxford University Press.
- Cooper, D. J., A. G. Puxty, T. Lowe, and H. Willmott (1989). The accounting profession, corporatism and the state. in: W. F. Chua, T. Lowe, A. G. Puxty (eds.), *Critical Perspectives in Management Control*. London: Macmillan: 245-270.
- De Beelde, I. (2002). Creating a profession 'out of nothing'? The case of the Belgian auditing profession, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 27, No. 4/5, pp. 447-470.
- Dedoulis, E. and C. V. Caramanis (2007). Imperialism of influence and the state-profession relationship: the formation of the Greek auditing profession in the post-WWII era, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 18, pp. 393-412.
- Dore, R. (1990). Japan: a nation made for corporatism? in: C. Crouch and R. Dore (eds.), *Corporatism and Accountability: Organized Interests in British Public Life*. Oxford: Clarendon Press: 45-62.
- Jarusch, K. (1990). The German professions in history and theory. in: G. Cocks and K. H. Jarusch (eds.), *German Professions, 1800-1950*. Oxford: Oxford University Press: 9-24.

- Harston, M. E. (1993). German accounting profession – 1931 and before: a reflection of national ideologies. *Accounting Historians Journal* 20(2): 139-162.
- Macdonald, K. (1995). *The Sociology of the Professions*. London: SAGE.
- Mann, M. (2013). *The Source of Social Power, Volume 4: Globalization, 1945-2011*. Cambridge University Press.
- Markus, H. B. (1997). *The History of the German Public Accounting Profession*. New York: Routledge.
- Memorandum (1948). Memorandum from W. G. Hessler to L. J. Brentlinger dated on 12 April 1948.
- Morishima, M. (1983). *Why Has Japan 'Succeeded'? Western Technology and the Japanese Ethos*. Cambridge: Cambridge University Press. 森嶋通夫『なぜ日本は「成功」したか？ 先進技術と日本の心情』TBSブリタニカ, 1984年。
- Pempel, T. J. and K. Tsunekawa (1979). Corporatism without labor? the Japanese anomaly. in: P. C. Schmitter and G. Lehmbruch (eds.). *Trends Towards Corporatist Intermediation*. London: SAGE: 231-270. シュミッター／レームブルッフ編 (山口定監訳)『現代コーポラティズム I — 団体統合主義の政治とその理論』木鐸社, 1984年。
- Puxty, A. G., H. C. Willmott, D. J. Cooper, and T. Lowe (1987). Modes of regulation in advanced capitalism: locating accountancy in four countries, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, pp. 273-291.
- Recommendations (1947). Recommendations for inclusion in the proposal revision of the Accountants' Law dated on 14 October 1947, JRA/Igr.
- Schmitter, P. (1979). Still the century of corporatism? in: P. C. Schmitter and G. Lehmbruch (eds.), *Trends Towards Corporatist Intermediation*. London: SAGE. シュミッター／レームブルッフ編 (山口定監訳)『現代コーポラティズム I — 団体統合主義の政治とその理論』木鐸社, 1984年。
- Schmitter, P. (1982). Reflections on where the theory of neo-corporatism has gone and where the praxis of neo-corporatism may be going. in: G. Lehmbruch and P. Schmitter (eds.). *Patterns of Corporatist Policy Making*. London: SAGE. レームブルッフ／シュミッター (山口定監訳)『現代コーポラティズム II — 先進諸国の比較分析』木鐸社, 1986年。
- Schmitter, P. (1985). Neo-corporatism and the state. in: W. Grant (ed.), *The Political Economy of Corporatism*. London: Macmillan: 32-62.
- Siegrist, H. (1990). Professionalization as a process: patterns, progression and discontinuity. (translated by James Polk). in: M. Burrage and R. Torstendahl (eds.). *Professions in Theory and History: Rethinking the Study of the Professions*. London: SAGE: 177-202.
- Siegrist, H. (1994). The profession, state and government in theory and history. in: T. Becher (ed.). *Governments and Professional Education*. Buckingham: Open University Press: 3-20.
- Streeck, W. (1983). Between pluralism and corporatism: German business associations and the state. *Journal of Public Policy*. 3 (3): 256-284.
- Streeck, W. and P. Schmitter (1985). Community, market, state - and associations? The prospective contribution of interest governance to social order. in: W. Streeck and P. Schmitter (eds.). *Private Interest Government: Beyond Market and State*. London: SAGE: 1-29.
- Williamson, P. J. (1989). *Corporatism in Perspective: An Introductory Guide to Corporatist Theory*. London: SAGE.
- 新井益太郎 (1999)『会計士監査制度史序説』中央経済社。
- 五百旗頭真 (1985)『米国の日本占領政策 — 戦後日本の設計図 上・下』中央公論社。
- 大蔵省財政史室 (編) (1976)『昭和財政史 — 終戦から講和 — 第3巻 アメリカの対日占領政策』東洋経済新報社。
- 大蔵省財政史室 (編) (1977)『昭和財政史 — 終戦から講和 — 第4巻 財政制度・財政機関』東洋経済新報社。
- 大蔵省財政史室 (編) (1979)『昭和財政史 — 終戦から講和 — 第14巻 保険・証券』東洋経済新報社。
- 大蔵省大臣官房文書課 (編) (1948)『公認会計士法逐條解説』大蔵財務協会。
- 太田哲三 (1956)『会計学の40年』中央経済社。
- 川北 博 (2008)『〔私本〕会計・監査業務戦後史』日本公認会計士協会出版局。

- 塩原一郎 (2001) 「国際監査史論の構想」『早稲田商学』第 391 号, pp. 387-408.
- 全日本計理士会 (編) (1972) 『近代職業会計人史』全日本計理士会。
- 千葉準一 (1998) 『近代日本会計制度 — 企業会計体制の変遷』中央経済社。
- 鳥羽至英 (2009) 『財務諸表監査：理論と制度《発展篇》』国元書房。
- 友岡 賛 (2018) 『日本会計史』慶應義塾大学出版会。
- 西野嘉一郎 (1985) 『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。
- 日本公認会計士協会 [25 年史編さん委員会] (編) (1975a) 『公認会計士制度 25 年史』日本公認会計士協会。
- 日本公認会計士協会 [25 年史編さん委員会] (編) (1975b) 『公認会計士制度 25 年史：別巻』日本公認会計士協会。
- 原 征士 (1989) 『わが国職業的監査人制度発達史』白桃書房。
- 平野由美子 (2011) 「近代日本における会計監査の管轄権 — 会計士制度構築をめぐる議論から —」『会計史学会年報』第 29 号, pp. 17-42.
- 福永文夫 (2014) 『日本占領史 1945-1952：東京・ワシントン・沖縄』中公新書。
- 百合野正博 (1999) 『日本の会計士監査』森山書店。

(原稿受付 2022 年 6 月 22 日)