

KONAN UNIVERSITY

「日本型」会計規制史上における会計制度監査 (1951-1956年)の意義

著者	久保田 秀樹
雑誌名	甲南経営研究
巻	50
号	1
ページ	47-66
発行年	2009-09-10
URL	http://doi.org/10.14990/00001981

「日本型」会計規制史上における 会計制度監査（1951-1956年）の意義

久保田 秀 樹

甲南経営研究 第50巻 第1号 抜刷

平成 21 年 9 月

「日本型」会計規制史上における 会計制度監査（1951-1956年）の意義

久保田 秀 樹

1. は じ め に

戦後占領期の1948年（昭和23年）に企業会計制度対策調査会（以下では「調査会」と略称する。）が設置された。「調査会」には4つの部会が置かれ、そのうち黒澤清を部会長とする第1部会の目的は「財務諸表の改善統一に関する調査」であった。また、岩田巖を部会長とする第3部会の目的は「企業会計の監査基準に関する調査」であった。1949年（昭和24年）7月9日、「調査会」は、「企業会計原則」と「財務諸表準則」を中間報告として発表した。そして、1950年（昭和25年）には、「財務諸表準則」を基礎に「企業会計原則」の一般原則の一部を取り込んで、証券取引委員会規則第18号として「財務諸表規則」が制定された。

1950年5月に、「調査会」は、「経済安定本部設置法の一部を改正する法律」の公布によって法制化され、発展的に解消し、名称も企業会計基準審議会に改められた。同年7月には、この企業会計基準審議会によって「監査基準」及び「監査実施準則」が公表され、1951年（昭和26年）には、「財務書類の監査証明に関する規則」（証券取引委員会規則第4号）によって「監査基準」の一部が法制化された。これらにより、証券取引法の領域では会計・監査基準としてはフルセットの近代化が実現した。

「日本型」会計規制史上における会計制度監査（1951-1956年）の意義（久保田秀樹）

しかし、その後、すんなりと公認会計士監査が立ち上がって軌道に乗ったわけではなかった。すなわち、これらの基準を実際、機能させることが「日本型」会計制度形成の第二段階であるが、その主体として、1951年（昭和26年）、企業会計基準審議会より3名、公認会計士管理委員会より2名、経済団体連合会より15名、そして公認会計士協会より8名の構成員からなる会計監査基準懇談会（以下では「懇談会」と略称する。）が発足した。

「懇談会」では、「欧米の監査水準をもって直ちにこれを実施することは困難であり、何らかの経過措置が必要である」（日本公認会計士協会1975a, 335頁）という意見を受け、経済団体連合会（以下では経団連と略す。）からの委員と日本公認会計士協会からの委員との間での意見調整を経て、初年度においては「正規の公認会計士監査を受入れる環境状況が企業に整っているかどうかを監査する」（新井1999, 5頁）会計制度監査を実施するにとどめることとなった。結局、会計制度監査は、戦後占領期に初度監査（1951年）から第2次監査（1952年）まで、そして独立回復後に第3次監査（1952年）から第5次監査（1956年）まで行われた。

このように、会計制度監査は、戦後占領期と独立回復後の両時期にまたがって実施された。本稿では、会計制度監査という歴史的实验の経緯を概観し、その会計規制史上の意義について考察する。

2. 「証券取引法」と公認会計士監査

1947年（昭和22年）3月28日に「証券取引法」が公布されたが、証券取引委員会に関する規定（同年7月23日施行）を除いて實際上、未執行のまま全面改正された。それは、連合国司令部（GHQ）の意向に沿って施行令委任事項を直接法律に織り込み、アメリカの証券制度を大幅に取り入れた全面改正であった（岡村1953, 5-8頁参照）。1948年（昭和23年）4月13日に改正「証券取引法」が公布され、同年5月7日に施行された。この改正法の施行

により、証券取引委員会は、独立の行政官庁として権限を強化、改組された。改正法の193条には、以下の規定があった。

「証券取引委員会は、この法律の規定により提出される、貸借対照表、損益計算書その他の財務計算に関する書類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。(傍点筆者)」

この規定によって、証券取引法の適用会社が、商法による計算書類以外に証券取引法上の財務書類を作成する義務を負う法的基礎が提供された。但し、上掲の規定は、直ちに実施することが考えられていたわけではなかった(日本公認会計士協会1975a, 324頁)。1948年(昭和23年)7月6日に、「公認会計士法」が公布され、1949年(昭和24年)5月16日には、東京、大阪、名古屋証券取引所の立会が開始された。

1950年(昭和25年)3月29日に改正「証券取引法」が公布・施行された。これにより、証券取引法の規定により提出される財務書類の用語、様式及び作成方法を定める権限が証券取引委員会に付与され、またこれらの書類について、下掲の第193条の2の規定により、それを提出する会社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こととされた。つまり、公認会計士による法定監査の基礎が確立された。

「証券取引法に上場されている株式の発行会社その他の者で証券取引委員会規則で定めるものが、この法律の規定により提出する貸借対照表、損益計算書その他の財務計算に関する書類には、その者と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。

……(中略)……

第一項の公認会計士の監査証明は、証券取引委員会規則で定める基準及び手続によって、これを行わなければならない。(以下省略)」(傍点筆者)

「日本型」会計規制史上における会計制度監査（1951-1956年）の意義（久保田秀樹）

しかし、証券取引法に基づく公認会計士監査の制度は、法施行後すぐには実施されなかった。1950年3月、経団連は「公認会計士の監査証明の実施時期に関する覚書」を発表し、本制度の実施には少なくとも1年くらいの準備期間が必要であるという意見を表明し、同年7月、「公認会計士の監査証明制度実施に関する意見」を発表した。そこでは、公認会計士の監査証明制度実施の前提条件として以下の点等を要望した（日本公認会計士協会1975a, 330頁）。

- ① 商法及び税法と証券取引委員会規則との調整を図ること。
- ② 監査役制度と公認会計士との調整を図ること。
- ③ 簡易監査は見合わせること。
- ④ 決算を年1回に改めること。
- ⑤ 監査報酬を公定すること。

同年8月には、公認会計士協会は、第二次シャープ税制使節団に対して、「証券民主化のためには、できる限り速かに全上場会社に対する監査を実施するように勧告されたい」との要請を行った。これに応じて同年11月発表になった第二次税制勧告書（附録書）において「証券取引委員会は、取引所に登録されている株式を有する法人の貸借対照表及び損益計算書の検査を要求する規則をできるだけ早く（おおむね昭和26年4月以前）施行すべきである。」ことが勧告された。そのため、証券取引委員会はこの勧告に基づき、翌1951年（昭和26年）1月公布、同年4月から施行の予定で「財務書類の監査証明に関する規則」（以下では「監査証明規則」と略称する。）の立案作業を進めた（日本公認会計士協会1975a, 330頁）。

そして、1951年3月8日に証券取引委員会により「監査証明規則」が公布され、同年7月1日から施行されることになった。これは上述のように「監査基準」の一部を法制化したものであり、その要点は、以下の2点であった。

- ① 1952年7月1日以降に始まる事業年度から法定監査を開始する。
- ② 監査を受ける会社は資本金1億円以上の会社で、その株式が証券取引所に上場され、証券取引委員会に報告書の提出義務があるものに限る。

3. 占領期の会計制度監査（初度監査～次年度監査）

a. 会計監査基準懇談会

初度監査が1951年（昭和26年）7月1日以降に始まる事業年度に実施されることとなった段階で、上述のように、岩田巖をはじめとする学者、経団連、公認会計士、関係官庁の協議の結果、経団連の中に「懇談会」が設置された。1951年当時の「懇談会」の構成メンバーは以下の通りであった。

経済団体連合会

大住達雄（三菱倉庫）、金子佐一郎（十條製紙）、高橋尚之（日立製作所）、渡部泰助（三菱電機）、内田繁夫（日本油脂）、吉住敏明（日本鉱業）、大岡富士郎（太平鉱業）、堀越禎三（経団連）、内藤円治（日東紡）、中村三男吉（日本鋼管）、山口貞一（八幡製鉄）、長谷川弘之助（富士紡）、田島璋（東武鉄道）、宮本宏（新光レーヨン）、神馬新七郎（川崎重工）、森田喜長（日本化学工業会）

公認会計士協会

太田哲三、辻 真、角田重太郎、佐藤善助、津屋幸右衛門、下地玄信、片山庄二、松村俊夫

企業会計基準審議会

中西寅雄、岩田巖、黒澤清

公認会計士管理委員会

嶋田宏、中瀬勝太郎

「日本型」会計規制史上における会計制度監査（1951-1956年）の意義（久保田秀樹）

b. 初度監査（1951年）

公認会計士による監査が実施されたのは、前述の「監査証明規則」に定められた1951年（昭和26年）7月1日以降に始まる事業年度からであり、しかも、直ちには正規の監査が行われず、以下のような制限のもとに施行された。

- (1) 監査報酬は被監査会社の規模の大小にかかわらず一律とする。
- (2) 監査日数（1事業年度22日以内）、監査人員（責任者とも2人）の限定。
- (3) 監査範囲の限定。

1951年7月1日に、「懇談会」によって「会計制度監査準則」（会計監査基準懇談会1951a）が公表され、証券取引委員会はそれをほとんどそのまま採択して同月25日に同委員会事務局長通牒「監査証明の実施について」として法制化した。

更に、証券取引委員会企業会計審査監であった渡邊実による「初年度監査実施要領について－監査証明実施に関する通ちょうの説明－」という解説が雑誌『産業経理』に掲載された。その中で、渡邊は次のようにいう。

「法（証券取引法：引用者注）第193条の2及び規則（財務書類の監査証明に関する規則：引用者注）の規定は、初年度から正規の監査が実施されることを予想して制定されたものであって、この度行われる初度監査としての会計制度監査は全く考えられていなかった。従って、これらの規定の取扱を決める必要に迫られ、この目的を達するため、通ちょうが発せられたのであり、証券取引委員会は初度監査に限って、会計制度監査を有効と認めるのである。（傍点筆者）」（渡邊1951，33頁）

同年8月までに「懇談会」により、「内部統制の質問書」（会計監査基準懇談会1951b）、「初年度会計制度監査契約書」、「同約款」および「初年度監査

報酬規定」が公表された。これらによって法定監査を実施する体制が整備され、初度監査が実施された。

初度監査について「懇談会」メンバーの岩田は、初度監査としては、次の3点でよいとの考えであったという（新井1999, 177頁）。

- ① 会計処理が会計原則により行われているかどうかをテストする。
- ② 内部統制組織が正確に運営されているかどうかをテストする。
- ③ 決算時には科目ごとの勘定分析を行う。

岩田は、会計制度監査の手続は簡易化されているけれども、これを以て甚だしく粗末なものだと非難することは当たらないとし、「米国における System Examination, System Review や独逸の Organisationsprüfung というのは大体においてこの会計制度監査に相当する」と述べている（岩田1954, 177頁）。

しかし、被監査会社においては、会計制度監査をすることすら難しい状況にあった。すなわち、内部統制組織どころか、社内の経理規程さえ十分整備されていなかったのである。「懇談会」委員の太田は、後に次のように語っている。

「法定監査は26年から始まったが、当初は会計制度の経理規程の作成を指導するのに忙殺されたのである。」（太田1968, 231頁）

c. 次年度監査（1952年）

岩田は、初度監査について次のように解説している。すなわち、正式の初度監査を監査計画設定のための予備的な監査と、これに基づく財務諸表監査との二段に区別し、初年度には、予備的な監査を行い、次年度に財務諸表監査を行うのであるから、2事業年度を通じて正式の初度監査を実施することになる。そして、我が国においては、少数の例外を除き、殆どすべての会社

「日本型」会計規制史上における会計制度監査（1951-1956年）の意義（久保田秀樹）が半期決算を行うから、結局1年を通じて正式の初度監査が行われることになる（岩田1951，4頁）。

このように、次年度監査は財務諸表監査とする計画が語られていたが、「次年度監査の構想」と題するその後の論考で岩田は、次のように説明している。初度監査の基礎調査では制度の整備確立の状態を書かれた規程や内部統制の質問書によって調査しその当否を検討した。これに対して、次年度監査は既に書面を以て調査された制度が単に紙の上に書きしるされているばかりでなく、実際上においても施行実施されているかどうかを会社の現場について確かめる（岩田1952，6頁）。

1952年（昭和27年）1月1日以後に始まる事業年度から、次年度監査が実施された（半年決算会社の場合）。この監査にあたっては、「次年度監査準則」（会計監査基準懇談会1952a）とこれを法制化した「次年度監査の実施について」（証券取引委員会）及び「財務諸表の検討について」（証券取引委員会）が公表された。監査手続にあたっては、初度監査より拡張され、現金、預金、有価証券、手形債権及び棚卸資産については、実施可能な場合には実査、確認、立会等の監査手続をあわせ行うものとされた。しかし、実際上、実施はされなかった。また、新たに監査すべき事項として「証券取引委員会に提出する財務諸表の形式が、法令等の定めるところに準拠しているかどうか」という項目が加えられた。

4. 独立回復後の会計制度監査（第3次監査～第5次監査）

a. 第3次監査（1952年）

次年度監査が進行していた1952年（昭和27年）4月に講和条約が発効し、同年7月の行政改革に伴い証券取引委員会は廃止された。その所掌事項は大蔵省理財局証券課において分掌されることになり、同委員会規則の一部は政令、一部は省令としてその効力を存続することになった。これらのことによ

り、大蔵省が結果として会計・監査近代化の所轄官庁となった。

また、経済安定本部が経済審議庁に改組された折に「企業会計基準審議会」は大蔵省の所管となり、名称も「企業会計審議会」と改められ所掌事項もほぼ継承された。すなわち、その事務機構は大蔵省理財局経済課企業会計係に、公認会計士管理委員会の事務機構は同課公認会計士係に移された（新井1999, 87頁）。結果として、証券取引法に基づく会計・監査の諸機能の行政、および会計・監査の基準の設定が大蔵省の下に統合されることになった。そして、経済安定本部の財政金融局のほとんど全員が大蔵省に移った（番場ほか1974, 7頁）。

1952年7月1日以後に始まる事業年度から、第3次監査が実施された（半年決算会社の場合）。この監査にあたっては、「第3次監査準則」（会計監査基準懇談会1952b）とこれを法制化した「第3次監査の実施について」（証券取引委員会）が公表され、「財務諸表の検討について」（証券取引委員会）は引き続き適用された。

次年度監査では、實際上、実施されなかった、現金、預金、有価証券、手形債権及び棚卸資産の実査、確認、立会等の監査手続について、「実施可能な場合には」という字句が削除され、当該監査手続を一定の基準日を設けて実施することとされた。しかし、実質的には次年度監査と変わりはなく、その内容がほぼそのまま踏襲された（日本公認会計士協会1975a, 340頁）。

b. 第4次監査（1953年～1954年）

1953年（昭和28年）1月1日以後に始まる事業年度から、第4次監査が実施された（半年決算会社の場合）。第3次監査も独立回復後に行われたが、その準備は占領期においてであった。したがって、第4次監査が、実質的な独立回復後の会計制度監査ということになる。

第4次監査においては、2つの大きな変化があった。まず第一は、1953年

「日本型」会計規制史上における会計制度監査（1951-1956年）の意義（久保田秀樹）
5月7日に「財務書類の監査証明について」（大蔵省理財局通牒）と「『財務書類の監査証明について』に関する申合せ」（会計監査基準懇談会1953；以下では「申合せ」と略す。）が公表された。上記の行政改革前と異なったのは、「懇談会」が準則を公表しこれを証券取引委員会や大蔵省が採択して通牒に盛り込む方式に代えて、大蔵省の了解を得て、「懇談会」が通牒の施行に関する実施細目を「申合せ」という形で発表する方式が採られた点である（日本公認会計士協会1975a, 343頁）。しかし、このことについて、岩田は、通牒では表現しにくい内容が少なくないので「申合せ」という形で自由に書けるようにしたが、実際の「申合せ」を見ると通牒のような書き表し方を踏襲しているばかりか、通牒以上に分かりにくい表現になっていると述べている（岩田1953, 55頁）。

第2点目の変化は、第4次監査では、「基礎監査」と「正常監査」が区別されたことである。前者が本質的に会計制度監査と同様のものであったのに対して、「正常監査」は、被監査会社の「会計制度の運用状況の監査のほか、原則として財務諸表の重要な項目の監査により行うこと」とされた（日本公認会計士協会1975a, 343頁）。

第4次監査に関する座談会で、経団連事務局長の内山は次のように発言している。

「或る意味で、非常に不徹底ではありますが、日本的な会計監査というものの在り方が、一部分わかった。そうして質的に変わったというところが今度の第4次監査の特徴ではないかというふうに私としては感じております。（傍点筆者）」（太田ほか1953, 109頁）

「正常監査」における監査事項は、以下のものとされた。

- ① 会計制度の運用に関する5事項（期中監査）。
- ② 財務諸表に表示されるべき重要な項目に関する帳簿残高が適正である

かどうか (期末監査)。

- ③ 財務諸表の用語、様式又は作成方法が法令等の定めに従っているかどうか。

この内、「財務諸表に表示されるべき重要な項目」とは、「申合せ」によると、少なくとも現金、預金、手形債権、有価証券、社債及び長期借入金とされた (岩田1953, 53頁)。正常監査は貸借対照表監査を実施する建前をとり、監査項目が次第に増加されることが期待されていたが、事実上は「申合せ」における最少限度の5項目に限定された監査が行われたに過ぎなかった (渡邊1954, 73頁)。

②と③については、「監査の範囲及び監査手続の適用が限られていること、その他止むを得ない事由がある場合には、当該事項に関する監査の一部を省略することができる」と定められていた。「正常監査」について、岩田は、正規の財務諸表監査からはおよそかけはなれた制約された監査であって、米国の所謂「レストリクティッド・イグザミネーション」に相当するとした上で、公式に定められた監査形態としては、おそらく世界に類例がないのではないかと思うと苦々しく述べている (岩田1953, 52頁)。

正常監査は正規の財務諸表監査に入る前の段階として考えられ、第4次監査は正常監査の1つの段階として実施された。しかし、当時、その成果については、渡邊実によって、第4次監査の監査報告書はその使命を果たすには程遠いという厳しい評価がなされている (渡邊1954, 73頁)。

c. 第5次監査 (1955年～1956年)

1955年 (昭和30年) 1月1日以後に始まる事業年度から、第5次監査が実施された (半年決算会社の場合)。第5次監査の決定については、会計監査基準懇談会20回、経団連 (関西経済連合会を含む。)、日本公認会計士協会及

「日本型」会計規制史上における会計制度監査（1951-1956年）の意義（久保田秀樹）
び大蔵省当局の相互間の連絡協議会約60回，その他個々の団体における協議
会数十回を経たという（渡邊1955，102頁）。「懇談会」において協議された
正規の財務諸表監査をできるだけ早急に実施する具体的方針に関して審議さ
れ，公認会計士の監査制度を今後更に育成するという根本方針を確認すると
共に，制度の発展を阻む諸事情を除くこととされた。そのポイントは以下の
2点であった（渡邊1955，103頁）。

- ① 証券取引法と商法及び税法との調整。
- ② 企業会計基準及び監査手続の確立並びに正規の財務諸表監査の在り方
の確立。

第5次監査の具体的内容については，1955年1月7日付の『「財務書類の
監査証明について」に関する申合せ』（会計監査基準懇談会1955a）と同年2
月15日付の『「財務書類の監査証明について」の細目の取扱について』（大蔵
省理財局通牒）により実施された。

第5次監査における「基礎監査」は，監査補助者に関する規定が新設され
たことと，監査に関する報告書の様式が変更されたことを除いては，第4次
監査とほぼ同様であった（日本公認会計士協会1975a，347頁）。

「正常監査」については，監査事項が大幅に拡大され，また，監査報告書
の意見の記載方法についても，監査の過程において「重大な欠陥」が発見さ
れた場合には，監査報告書に意見の表明を差し控える旨及びその理由を抽象
的に記載することができることとされた。そして，その詳細な理由は一般に公表
することなく，非公開の監査概要書に記載することとされた（日本公認会計
士協会1975，347頁）。なお，この「重大な欠陥」の解釈と監査報告書におけ
る取扱については，「いわゆる第五次監査の監査報告書に関する覚書」（会計
監査基準懇談会1955b）という文書が，一般に公表することなく，日本公認
会計士協会会員と経団連会員とのみに周知徹底することとされた（日本公認

会計士協会1975b, 724頁)。

初度監査の際に「会計制度監査準則」の附録(中間報告)として公表された「内部統制質問書」は、第5次監査の実施を機に、日本公認会計士協会の会計制度調査委員会の検討を経て改訂された(日本公認会計士協会1975a, 348頁)。

因みに、1951年9月30日現在及びその後の公認会計士数と被監査会社数の推移は、以下の通りであった(江村1969, 第7部統計, 3頁)。

年 度	被監査会社数	公認会計士数	公 認 会 計 士 1名当り社数
1951年9月30日(初度監査)	446社	373名	1.22社
1952年12月31日(第4次監査直前)	597社	713名	0.84社
1954年12月31日(第5次監査直前)	843社	988名	0.85社
1956年12月31日(正規監査直前)	954社	1,185名	0.80社

d. 会計制度監査の問題点

大蔵省企業会計審査員となった渡邊実は、「正規の監査実施可能ならしめる事態の醸成」として、次の7点を挙げている(渡邊1955, 111頁)。

- ① 証券取引法と商法との調整。
- ② 監査手続、企業会計の基準及び財務諸表監査のあり方の確立。
- ③ 我が国の現段階における会計士監査の意義又は目的のせん明又は啓蒙。
- ④ 公認会計士の資質の向上。
- ⑤ 適格者たる公認会計士の選定。
- ⑥ 監査日数及び人数の基準決定。
- ⑦ その他パートナーシップ、監査契約等についての研究。

「①証券取引法と商法との調整」が必要な点については、以下のものが挙げられている(渡邊1955, 103頁)。

「日本型」会計規制史上における会計制度監査（1951-1956年）の意義（久保田秀樹）

- (a) 会社は決算後2ヶ月以内に株主総会開催、税務申告及び総会2週間前に監査役へ計算書類を提出しなければならないので、監査の日数を増加すれば、決算事務及び申告事務執行に支障を来す。
- (b) 監査役の監査と公認会計士監査との重複があり、両者の意見に相違がある場合が懸念される。
- (c) 商法に定める計算書類の確定及び配当の決定を株主総会の決議事項から除き、取締役会の決議事項に改める必要があるとする。

なお、(b)の問題については、1951年（昭和26年）に企業会計基準審議会によって公表された「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」の「第5 監査役と証券取引法による公認会計士の監査」において次のように要求されていた。

「証券取引法に基き公認会計士の監査をうける会社は、計算書類に関する監査役の監査を要しないものとする。」

結局、上記の問題点のうち、「(a)決算期間の延長」と「(b)監査役の監査と公認会計士監査との調整」、そして(c)のうち「計算書類の確定を株主総会の決議事項から除く」という点が解消されるのは、1974年（昭和49年）の商法改正によってであり、(c)のうち「配当の決定を株主総会の決議事項から除き、取締役会の決議事項に改める」という点については、2002年（平成14年）の商法改正による委員会等設置会社導入によってであった。

5. 正規の財務諸表監査

1957年（昭和32年）1月1日以降に始まる事業年度から正規の財務諸表監査が実施された。証券取引法に基づく監査が開始されてから6年目のことであった。

正規の監査実施については、当時、時期尚早論も根強かった。その理由は以下の3点であった（黒澤ほか1957, 55頁）。

- ① 無制限な監査で十分責任を持った監査というものが、非常に限られた時間で果たして遺憾なくできるものかどうか。
- ② 一般的に見た監査人の能力というものから考えて、非常な大企業の監査をして適正なりや否やの判断をすることが、今の会計士に間違いなくできるかどうか。
- ③ 日数が増えると、監査料金が飛躍的に上がるのではないか。これは現在の監査の効果と見合わせて考えると、被監査会社としては賛成しかねる。

正規の監査に移行するために、最も实际的に議論されたのは、公認会計士監査と監査役監査との調整問題であった（日本公認会計士協会1975a, 348頁）。結局、1956年（昭和31年）2月11日に大蔵省と経団連との間に、「昭和32年1月1日以後に始まる事業年度から、法的措置を講ずると否にかかわらず、証券取引法の規定による正規の監査を実施する」との覚書が取り交わされ、「第6次は正規」という線が確認された（日本公認会計士協会1975a, 348頁）。

正規の監査の実施を機会に、それまで会計制度監査の実施を推進していた「懇談会」は解散し、その後は、監査の一般的基準および実施上の具体的基準についても「企業会計審議会」がその審議にあたることになった。1956年12月に「企業会計審議会」は、「監査基準」の一部を改訂するとともに、「監査実施準則」を全面的に改め、さらに「監査報告基準」を新たに作成した。但し、実質的には改正前の「監査基準」中の「監査報告基準」が2つに分割され、一部は「監査基準」に残り、一部は字句の修正の上「監査報告準則」に移されたものであった（日本会計研究学会1957, 96頁）。なお、第3部会長の黒澤清ほか、渡邊実、飯野利夫、江村稔が起草に参加した。

「日本型」会計規制史上における会計制度監査（1951-1956年）の意義（久保田秀樹）

なお、新設の「監査報告基準」には、「正当な理由による期間利益の平準化又は企業の堅実性を得るために」企業の採用する会計処理の原則及び手続について当期純利益に著しい影響を与える変更が行われた場合、必ずしも監査報告書に記載しなくてもよいとされていた [三, (三), 3]。すなわち、正規の監査に入るにあたって、「監査報告基準」の方で緩和するというものであった（黒澤ほか1957, 62頁）。

この緩和策については、当時、上期と下期に業績の大きい季節的変動を伴う会社が、その間の利益を調節するために継続性に変更を加えている慣行だとか、わが国の企業の基礎が一般的に見て弱いために、好況時に利益の計上を控え目にしておいて、不況に対処するというような慣行が存在したことを考慮したものとされた（庭山1957, 64頁）。これに対しては、「会社の利益操作を是認することになるのではないかという批判」（日本会計研究学会1957, 57頁）が多く、多くの会計学者から上がった。

1957年3月に「監査証明規則」に代えて、大蔵省令として「財務諸表の監査証明に関する省令」が公布・施行され、同年4月には、同省令の取扱についての通達が発表された。

正規の財務諸表監査制度は、その後、商法の会計規制の近代化につながっていく。昭和37年の商法改正について商法学者の矢澤惇は次のように述べている。

「37年改正は何のために行われたか」といって、証取法上の公認会計士の強制監査が全面的に昭和32年から施行されることになり、その会計基準が企業会計原則とまるで違った商法であっては困るので、ピッタリ一致するところまではいきませんでしたけども、ほとんど全部商法を会計原則に合わせたといつてよいでしょう。（傍点引用者）」（新井ほか1978, 24頁）

6. 結びに代えて

岩田は、著書『会計士監査』の序文で次のように述べている。

「公認会計士法ができてからもう6年になる。証券取引法の強制監査が始まってからでも、すでにかれこれ4年なのである。だがそれにもかかわらず、会計士監査はいまだに中途半端なところで、もたついたままである。

……中略……

だが、前進をはばむ障害の多くは、わが国にとってはむしろ宿命的なものであって、いますぐにはどうにもならないものであったといつてよい。

(傍点筆者)」(岩田1954, 「はしがき」1頁)

日本の会計制度について、戦後はアメリカの模倣と言われるが、しかし問題は模倣にあったのではなく、模倣にすらなっていない点にあった。つまり、とても模倣できない程、不十分な条件ばかりであった(鳥羽2009, 242頁参照)。本来、法定監査を始めて受ける会社にとっての「初度監査」という言葉が、すべての法定監査対象会社は勿論、公認会計士や規制当局にも妥当した。そのため会計制度監査という形で実施され、当初は「初度監査に限って」認められるはずの歴史的実験であった。当時の証券取引委員会の初代監査係長であった浅地は、後に次のように語っている。

「原案を、それはもちろん学者方がアメリカあたりの資料を提供していただいたこともありますし、それからいまの会計士の先輩方(渡部義雄等：筆者注)のお力で、みんなが持ち寄りましてね。われわれは、当時、役所の立場で関与はしていましたが、実態的なことになりますと、監査のことは金融機関や証券会社の検査の経験ぐらいから判断する程度でよくわからないんです。しかし、そういうことで、曲がりなりにも、原案を基礎にしまして、一応通達の形にした。(傍点筆者)」(番場ほか1974, 12頁)

「日本型」会計規制史上における会計制度監査（1951-1956年）の意義（久保田秀樹）

第3次までの会計制度監査については、企業の経理担当者による次の発言がその性格をうまく言い表している。

「まず初年度，次年度，第3次という具合に段階的に監査をやってきた。抑々この法定監査制度というのが自然発生的にできてきたものじゃないので，アメリカとかイギリスとか，諸外国の例と全然違って，天降りの^{てんじょうてき}に^にでき^{でき}上^あった^あもの^{もの}なの^のですから，これは会社の方も，公認会計士の方も，やはり1年生から始めるわけなので，まあ手習期間といえますか，それを段階的にやってきました。（傍点筆者）」（黒澤ほか1957，54頁）

戦後占領期に、「天降りのに」始まった法定監査制度を会計・監査基準，公認会計士制度及びそれらを支える行政組織の整備によって具体化し，それらを「日本型」会計制度として根付かせるための様々な試行錯誤によって会計制度監査が進められた。

独立回復によって，会計制度監査を支える機構が大きく様変わりした。すなわち，証券取引法による監査が大蔵省の所管となり，準備段階から独立回復後に実施された第4次監査では，通牒が先ず公表され，「懇談会」の「申合せ」公表となった。また，第5次監査からは「内部統制質問書」が日本公認会計士協会により改訂された。そして，「懇談会」は正規の監査移行時に解散し，監査基準に関する審議は「企業会計審議会」に引き継がれ，その後の証券取引法による会計規制の大枠が確立した。

これらの機構の変化によって，独立回復後，会計制度監査の性質が変化したか否かが，「日本型」会計規制の形成プロセスの解明にとって重要であるが，この点は，今後の課題としたい。

参 考 文 献

- 新井清光編1989『日本会計・監査規範形成史料』中央経済社。
新井益太郎1999『会計士監査制度史序説』中央経済社。

- 岩田巖1950「監査基準の一日標」『産業経理』第10巻第9号。
———1951「初度監査について」『産業経理』第11巻第7号。
———1952「次年度監査の構想」『産業経理』第12巻第4号。
———1953「正常監査の解説・批判・疑義」『産業経理』第13巻第6号。
———1954『会計士監査』森山書店。
- 江村稔1969『会計監査資料集(改訂版)』森山書店。
———1982「企業会計法の基本問題」(江村稔編『企業会計法』中央経済社所収)。
- 大内兵衛訳1950-51, J.B. コーエン『戦時戦後の日本経済』上巻(1950), 下巻(1951), 岩波書店。
- 太田哲三1968『近代会計側面誌——会計学の六十年——』中央経済社。
太田哲三ほか1953「〈座談会〉第四次監査は如何に行われるか」『企業会計』第 巻第 号。
———1955「〈座談会〉第五次監査実施基準要綱の問題点」『産業経理』第15巻第2号。
- 岡村俊1953「証券取引法について」[講述] 大蔵省官房調査課, 金融財政事情研究会。
- 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。
- 久保田秀樹2008「[「日本型」会計規制の変遷] 中央経済社。
- 黒澤清1950「監査基準の生成と発展」『産業経理』第10巻第9号。
———1990『日本会計制度発達史』財経詳報社。
- 黒澤清編著1987『わが国財務諸表制度の歩み』雄松堂。
- 黒澤清ほか1957「〈座談会〉正規の監査への新しい態勢について」『産業経理』第17巻第1号。
- 佐藤孝一1950「[「監査基準と監査実施準則」に対する逆批判]『産業経理』第10巻第10号。
- 鈴木竹雄ほか1958「〈座談会〉『会社の計算』規定改正をめぐって」『企業会計』第10巻第11号。
- 鈴木貞一郎1956「正規の監査の諸問題」『産業経理』第16巻第10号。
- 鳥羽至英2009『財務諸表監査 理論と制度(発展編)』国元書房。
- 千葉準一1998a「日本のディスクロージャー制度の変遷」『企業会計』第50巻第1号。
———1998b『日本近代会計制度—企業会計体制の変遷』中央経済社。
- 内藤文雄2008「わが国における財務報告の発展と財務諸表監査の役割」『甲南経営研究』第49巻第2号。
- 西野嘉一郎1985『現代会計監査制度発達史——日本公認会計士制度のあゆみ』第一法規。
- 日本会計研究学会1950「〈円卓討論〉監査基準」『会計』第58巻第2号。
———1957「〈円卓討論〉監査基準及び準則の検討」『会計』第72巻第3号。
- 日本公認会計士協会25年史編纂委員会1975a『公認会計士制度二十五年史』同文館出版。
———1975b『会計・監査史料』同文館出版。

「日本型」会計規制史上における会計制度監査（1951-1956年）の意義（久保田秀樹）

庭山慶一郎1957「いわゆる全面監査の実施について」『産業経理』第17巻第2号。

羽柴忠雄1956「正規の監査実施にいたる経緯」『企業会計』第8巻第10号。

長谷川弘之助1954「第五次監査と主要な問題点」『産業経理』第14巻第11号。

番場嘉一郎ほか1974「〈座談会〉企業会計四半世紀の歩み」『企業会計』第26巻第1号。

渡邊実1951「初年度監査実施要領について——監査証明実施に関する通ちょうの説明——」『産業経理』第11巻第9号。

———1953「第三次監査の実施について」『税経通信』（昭和28年1月）第 巻第号。

———1954「第四次監査の批判と第五次監査の問題点」『産業経理』第14巻第11号。

———1955「第五次監査について」『産業経理』第15巻第2号。

資料

会計監査基準懇談会1951a「会計制度監査準則」日本公認会計士協会1975b, 新井1999所収。

———1951b「内部統制の質問書」日本公認会計士協会1975b, 新井1999所収。

———1952a「次年度監査準則」日本公認会計士協会1975b, 新井1999所収。

———1952b「第三次監査準則」日本公認会計士協会1975b所収。

———1953「『財務書類の監査証明について』に関する申合せ」日本公認会計士協会1975b所収。

———1955a「『財務書類の監査証明について』に関する申合せ」日本公認会計士協会1975b, 新井1999所収。

———1955b「いわゆる第五次監査の監査報告書に関する覚書」日本公認会計士協会1975b所収。