



Title	日本における財務諸表監査制度の導入過程に関する一考察
Author(s)	篠藤, 涼子 グラシエラ
Citation	経済學研究, 59(4), 77-90
Issue Date	2010-03-11
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/42777
Type	departmental bulletin paper
File Information	ES59-4_006.pdf



日本における財務諸表監査制度の 導入過程に関する一考察

篠 藤 涼 子 グラシエラ

はじめに

日本に財務諸表監査が導入されたのは第2次大戦後のことであり、導入に至った要因は、大きく分けて2つある。

日本は戦後、連合国総司令部(以下、GHQ)の統治下において証券の民主化が行われ、大量の株式が一般に放出された。そこで、一般投資家を保護するために、財務諸表の監査が必要とされた。

他方、戦後日本の経済復興は重工業化中心の急速な発展を遂げたが、戦後の資金不足から外国資本を呼び込む必要があった。そのため企業についての適正な財務情報の開示と信頼性の担保のために、ディスクロージャー制度とともに、財務諸表監査制度の整備が必要とされた¹⁾。

戦前から日本では会計専門家による監査の必要性が認識されていたが、その制度化には至らなかった。それが、戦後のGHQ統治下で証券の民主化が行われたことと、その後の急速な経済復興による外資の必要性から、政策的に財務諸表監査制度が導入されることとなった。しかし、実際に財務諸表監査制度を運用するためには、第1に監査の担い手である専門家としての監査人の育成、第2に被監査側である企業の受け入れ体制の整備、そして第3にこれらが拠って立つ監査基準の確立が必要であった。

急速に変化する世界経済において、財務諸表

監査に対する需要が自然発生的に高まるのを待つのはより困難になると思われる。財務諸表監査を一般投資者の保護手段として定着させるためには、何らかの形で人為的な制度化のプロセスを経る必要があろう。

そこで本稿では、財務諸表監査の制度化プロセスの1つのモデルとして、日本における導入過程について整理する。そしてそれが財務諸表監査を制度として導入する際に有効なモデルとなり得るかどうかを検討する。

1 日本における財務諸表監査制度導入の経緯

戦前の日本においては、一般市民の資金は預金という形で大部分が金融機関へ貯蓄されていた。日本の企業は、その資金の大部分を金融機関からの借入れによって賄っており、自己資本比率が低いという特徴があった。また、財閥を構成する大企業が株式や社債を保有しており、一般市民の投資はほとんど存在しなかった²⁾。

しかし、第2次世界大戦後、こうした状況はGHQの占領政策のもとで大きく変化する。GHQは経済の民主化を図り、財閥解体と過度の経済力集中を排除し、独占禁止法により会社の株式保有を禁止するなど、資本主義の確立へ向けた改革を行った。こうした政策により、大量の株式が一般市民に放出され、日本の証券市場への一般投資者の参加が始まった。

1) 嶋[2007]p.73。日本公認会計士協会[2000]pp.111-112を参照。

2) 鳥羽[1985]p.114を参照。

昭和 22(1947)年に証券取引法が公布されたが、一般投資者を保護するために、公正かつ円滑な証券取引市場の確立と、企業の財政状態及び経営成績の情報公開が必要となり、同法は昭和 23(1948)年に改正されることとなった³⁾。

証券民主化を背景として制定された証券取引法は、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販売その他の取引を公正にならしめ、且つ、有価証券の流通を円滑にならしめることを目的⁴⁾とした。この目的を達成するため、証券取引委員会が設置された。証券取引委員会は、同法により帳簿書類その他の物件を官吏に検査させる権限が与えられていた⁵⁾。

証券取引法の第 193 条は、「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う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。」と規定しており、証券取引法における監査証明としての財務諸表監査がはじめて定められたのである。

2 監査人たる公認会計士養成のための環境整備 — 計理士との調整 —

証券取引法の第 193 条は、企業の財務情報について「計理士による監査証明」を受けたものでなければならないと規定した。当時の大蔵省⁶⁾理財局課長補佐の澄田智は、同条文に示さ

れている計理士について以下のように述べている。「計理士は現行の計理士ではなく、高度の監査についての能力と社会的信用をもった公正不偏な監査人たる職務を遂行し得る者であり、公職としての監査人の職責を完遂し得る資格を持つ職域の名称としての『計理士』であって、それがそのまま現行の計理士であるわけではない⁷⁾」。

ここでいう、現行の計理士とは、昭和 2 (1927)年公布された計理士法により定められた者を指している。計理士法制定のきっかけは、明治 42(1909)年の大日本精糖会社の不正による同社株式の大暴落事件である。同社に多額の投資をしていた英国人投資家は、英国のチャータード・アカウンタント制度を例に、監査制度確立の必要性を強調した。この事件を契機に、株式会社に対する監査制度の改善が求められ、計理士法の制定へとつながった⁸⁾。

しかし、同法が定める計理士の資格は、計理士試験⁹⁾合格者のほかに、一定の大学教育を受けた者にも付与されるというものであった。計理士制度の趣旨からして、無試験のまま資格を与えられることについては立法当時から反対の意見が多かった¹⁰⁾。そのため、条件付き賛成として、施行後に修正を加えていくというもので

7) 澄田智 [1948] p. 9。澄田智は公認会計士法の立法の直接担当者であった。ただし、強調は引用者による。

8) これが契機となって株式会社に対する監査制度の改善を求める声があがり、やがて職業会計人へとつながった。全日本計理士会 [1972] p. 5 を参照。また、太田哲三 [1951] によれば、日糖事件以来監査制度の改革が叫ばれた事及び、これにより計理士法が制定されたが、これは取締規定にすぎないが職業会計人として計理士は生まれたとしている。太田哲三 [1951] p. 4 を参照。

9) 試験科目：筆記試験において必須 会計学、簿記、商業数学、商業学、経済学、民法及び商法。選択 経済政策(商業政策及び工業政策)、貨幣論及び銀行論、商品学、商工経営学、財政学、破産法、刑法(うち一科目を選択)。

10) 日本公認会計士協会 [2000] pp.69-71 を参照。または、全日本計理士会 [1972] pp.12-13 を参照。

3) 昭和 22 年公布された証券取引法は証券取引委員会の部分のみが施行され、他は GHQ の意向のもと昭和 23 年「証券取引法を改正する法律」において、大部分が米国の証券制度を大幅に取り入れたものへと改正された。なお現在「金商品取引法」と名称が変更されているが、本稿は当時の名称をそのまま使用する。

4) 証券取引法第 1 条を参照。

5) 証券取引法第 9、10、24 条を参照。

6) 本稿においては、日本の旧大蔵省を大蔵省と当時の名称をそのまま使用した。

あった¹¹⁾。しかし、実情として計理士法の廃止時点では、およそ2万5千名の登録者のうち試験合格者はわずか113名であった¹²⁾。試験合格者の規定はあるにせよ、計理士は事実上そのほとんどが試験以外で称号を得ていたのである。

戦後の証券民主化により、監査証明を主業務とする高度の会計専門家の制度が必要となり計理士法の見直しが検討¹³⁾された。戦後、国民経済の再建を図るために重化学工業による生産拡大が指向されたが、国内資金の不足が深刻であり、外国資本を呼び込む必要性ができた¹⁴⁾。海外からの民間投資が実現されるためには、企業の経理が公正に行われ、かつ、その営業状態を的確に把握できる信頼性のある財務報告と、第三者による監査証明制度の確立が必要であった。計理士の資格には不備があるというGHQからの指摘を受け、計理士の国際的地位の保持を目指して試験制度の確立¹⁵⁾を含めた公認会計士制度整備への検討が始められた。このような背景のもとで、昭和23(1948)年7月に「公認会計士法」が公布され、計理士法は廃止¹⁶⁾されるこ

ととなった。そして証券取引法の第193条に規定された監査証明に係る「計理士」の部分は「公認会計士」と改められた。

(1) 公認会計士法による監査人の業務

公認会計士法の第2条1項は、「公認会計士は、他人の求に応じ報酬を得て、財務書類の監査又は証明をすることを業とする。」と規定している。さらに、第47条で、「公認会計士でない者は、法律に定めのある場合を除く他、他人の求に応じ報酬を得て第2条第1項に規定する業務を営んではならない。」と定めることで、公認会計士に監査及び証明業務の独占権を与えた。

公認会計士法は、公認会計士試験について定めているが、それは、第1次、第2次、および第3次試験の3段階に分けられ、第2次試験と第3次試験の間に3年間の実務修習の期間が置かれた。証券取引法に基づいて公認会計士による監査を実施に移すためには時間を要することとなったため、経過的な措置として公認会計士特別試験制度¹⁷⁾が設けられた。

初めての公認会計士試験は昭和24(1949)年2月に行われる予定であったが、試験搬送途中に問題が紛失するという出来事から実施が延期された。特別試験のうちの予備試験は、改めて4月2日・3日に実施され(受験者2160名、合格者201名)、本試験が5月28日・29日に行われた(合格者60名)。第2次試験は同年5月28日から3日間にわたり実施され、ここに初めての公認会計士及び会計士補の有資格者が誕

11) この点については「計理士法の制定について」という意見書において、木村禎橘・森田熊太郎の連名で「明治42年以来20年の久しきに亘る問題なるを以て、寧ろ、その提案を遅きを思わずにばならず。而して、計理士法案をみるに、必ずしも、吾人の期待に添えざるものであるも、みだりに弊害逐年累加する現時の趨勢に鑑み、…速やかに、これを成法として、他日漸次法文に修正を加え、以てこれが完璧を期するを可なりと信ず」と配布している。日本公認会計士協会[1975]p.70。

12) 日本公認会計士協会[2000]p.77。

13) 大蔵省に昭和23年7月「計理士制度対策調査会」が設置された。

14) 嶋[2007]p.73を参照。

15) 日本公認会計士協会[2000]pp.111-113を参照。

16) しかし、立法にあたり暫定的に第193条中使用された「計理士」の文字を巡り、その後も長い間にわたって、計理士の既得権であるとの主張が繰り返し続けられることになる。

最終的に昭和39(1964)年「公認会計士特例試験等に関する法律」によって、計理士は試験により公認会計士とする特定措置が講じられ、その終止符が打たれた。

17) 公認会計士法附則において、①計理士はその名称のもと公認会計士法の施行まで監査証明業務が行えること、②昭和26(1951)年7月31日まで監査証明業務以外の業務を営めること、③3年以上の経験を有する者は特別試験の受験資格を付与することが定められた、④検査証明業務の経験を有する者はそれを2次試験合格後の実務修習と認めること、ならびに⑤計理士試験合格者は第1次試験を免除することとされた。また一度限り特別試験に先立ち予備試験を行うとした。

生¹⁸⁾した。

こうして、公認会計士法のもとで監査証明を行う主体である公認会計士の準備が徐々に整えられたのである。以上の経過は表1のようにまとめることができる。

表1 戦後日本の財務諸表監査導入までの経緯

昭和21(1946)年	
4月	財閥解体
8月	「経済安定本部令」のもと経済安定本部、発足 内閣総理大臣の管理に属し、物資の生産、配給及び消費、労務、物価、金融、輸送等に関する経済安定の緊急対策について、企画立案の基本に関するもの並びに各庁事務の総合調整、監査及び推進に関する事務を掌るGHQの直接監督を受ける行政機関となる。
昭和22(1947)年	
4月	「独占禁止法」
12月	「過度経済力集中排除法」
3月27日	「証券取引法」
7月	「証券取引委員会」発足
昭和23(1948)年	
1月	大蔵省に「計理士制度調査委員会」設置
4月	証券取引法「改正法」193条により「計理士による監査証明」新設
7月	「公認会計士法」公布 「計理士法」廃止
7月6日	経済安定本部の中に、「企業会計制度対策調査会」設置、発足
12月	「公認会計士試験規則」公布施行
昭和24(1949)年	
2月	東京証券取引所設立
3月	第1回、公認会計士第1次試験実施
5月	第1回、公認会計士第2次試験実施
5月	第1回、特別公認会計士試験本試験実施
6月	「公認会計士審査会」諮問機関として発足
7月	企業会計制度対策調査会が「企業会計原則」「財務諸表準則」公表
9月	第1回特別公認会計士試験の合格者(60人)発表 第2次試験合格者(70人)発表
10月	公認会計士協会設立。設立の目的：公認会計士の教養と品位の保持向上に努めるとともに、業務の改善進歩を図ること。
11月	第1回、公認会計士第3次試験実施

出典：日本公認会計士協会[2000]p.5、嶋[2007]pp.78-88、羽藤[2004]pp.3-10、より筆者作成。

18) 日本公認会計士協会[2000]p.13を参照。

(2)財務諸表監査の監査人

当時の日本には、会計に関する検査¹⁹⁾、調査、証明等の業務を行う者として既に計理士が存在していた。しかし、認識の不足や、業務を遂行し得る技能や倫理等を備えた者が少なかったこと等が原因で、計理士は社会に浸透しなかった。こうした過去の反省に立って、新たに公認会計士という会計専門家が設けられた。

日本が公認会計士法によって、厳しい試験規定と実務経験の双方を規定したのは、高度な会計専門家の育成を目指して、会計知識や技能を要求するという目的もあるが、監査人としての国際的地位を保持することを目指したからでもある。公認会計士という財務諸表監査の主体が国際的にその能力を認められるためには、高度な専門的知識を評価するための試験制度を設けることが重要である。こうした日本の対応は、財務諸表監査の制度化に際して、監査主体の育成と信頼性を得るためのモデルとなろう²⁰⁾。

19) 検査という字句が使用され監査という言葉が用いられていないことについての理由として当時の商工省商政課計理士法案担当事務官の末永事務次官が「監査という言葉は一般には理解しにくいので検査としたが、内容は監査も検査も同様である」との返答がある。全日本計理士会[1972]p.16。

20) このような当時の日本の状況について、財務諸表監査の導入が最近なされたパラグアイを1例に挙げながら比較すると、次のことがいえる。パラグアイ証券市場は1993年より開始された比較的新しいものである。同国における、証券委員会が公表する「第823/04法規決議」において、証券市場法のもとで監査業務を行う者について規定している。そこには証券委員会登録簿に監査人としての登録と一定の大学教育を受けた者と定めるのみで、試験規定はない。この資格要件を日本の計理士と比較すると、実情は別として、日本の計理士の資格要件には一応の試験規定が設けられていた。また、パラグアイには試験規定はないが、実務経験や大学院レベルの教育と履修時間の規定がされている。計理士法による計理士要件①計理士試験合格者のほかに、②会計学を修めた経済学博士または商学博士、③帝国大学もしくは大学令による大学において会計学を修める学士と称することを得る者、

3 証券取引法に基づく監査の実施に向けた法的枠組み

証券取引法の第193条は、昭和25(1950)年3月に次のように改正された。

第193条 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は、証券取引委員会が一般に公正妥当であると認められるところにしたがって証券取引委員会規則で定める用語、様式及び作成方法により、これを作成しなければならない。第193条の次に次の1条を加える。

第193条の2 証券取引所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者が、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。(省略)

第1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²¹⁾。(省略)

これを受けて、証券取引委員会は同年9月「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関す

る規則(以下、財務諸表規則²²⁾)」を制定した。

続いて、同委員会は昭和26(1951)年3月「財務書類の監査証明に関する規則(以下、監査証明規則)」を設けた。こうして、監査証明業務を行うための具体的な規則が制定され、法的準備が整った。「監査証明規則」は、企業会計基準審議会が先に公表した「監査基準」の内容を反映²³⁾したものであった。

(1) 監査基準が構想する財務諸表監査

企業会計基準審議会第3部会は昭和25(1950)年7月に、「監査基準・監査実施準則(中間発表)」を公表した。「監査基準」は、序文の「財務諸表の監査について」において、監査制度の基礎を確立するにあたり、一般社会の認識を向上させ、監査制度の円滑な運営を図るために、監査の意義²⁴⁾、その必要性²⁵⁾及びその基礎条件を明

22) 同規則は、経済安定本部の企業会計制度対策調査会第1部会より発表された「企業会計原則」及び「財務諸表準則」を基礎としている。

23) 鳥羽至英[1985]p.119を参照。日本公認会計士協会[2000]p.321-322を参照。

24) 経済安定本部企業会計基準審議会中間報告に財務諸表監査の目的は、「財務諸表が『企業会計原則』に準拠して作成され、企業の財政状態及び経営成績を適正に表示するか否かにつき、監査人が、職業的専門家として意見を表明して、財務諸表に対する社会一般の信頼性を高めることである」と示された。従って監査人は、財務諸表に対する自己の意見につき妥当な根拠を与えるため、職業的専門家として当然払うべき注意をもって監査手続を選択適用し、合理的な証拠を確かめなければならない。また、監査人は財務諸表に対する自己の意見につき責任を負うのみであって、財務諸表の作成に関する責任は、企業の経営者がこれを負わなければならない。従って、監査人が財務諸表に対して助言勧告を与え、または自らその作成に当たることがあるにしても、その採否は企業の経営者が決定するものであり、監査人はこれを強制することはできない。

25) 経済安定本部企業会計基準審議会中間報告で、会計の特徴を主観的判断と慣習的方法の所産であるとした前提のもと、財務諸表監査の必要性について、「企業の内部統制組織が、如何に整備され有効に運用されようとも、内部統制は不正過失の発見防止をするとともに、企業の定める

また専門学校令による専門学校において会計学を修めこれを卒業した者、④主務大臣において前号に掲げる学校と同等以上と認める学校において会計学を修め之を卒業したる者。パラグアイにおける公認会計士要件①認可のある国内外の大学において会計又は監査学課を卒業したる者で最低限400時間(約)監査についての大学院の教育を受けていること、②財務諸表監査についての最低3年(継続もしくは総体)の経験又は、4年間の実践を有することを、同法規決議が定める形式によって信任状を提出すること、③会計・監査の知識を有する技術スタッフを有すること(823/04法規決議第5条)。

21) 日本証券経済研究所[1981]p.472。

らかにしている。この基礎条件には、第1に実施者は高度の人格及び専門的能力並びに実務経験を備えた職業的監査人を、第2に監査依頼側の受け入れ体制の整備としては内部統制組織を、そして第3に監査を実施するにあたり取引関係人の理解と協力が必要であると述べられている。

そして「監査基準の設定について」において、次のように述べている。

監査基準は、監査実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを帰納要約した原則であって、職業的監査人は、財務諸表の監査を行うに当り、法令によって強制されなくとも、常にこれを遵守しなければならない。

監査基準は監査一般基準、監査実施基準及び監査報告基準の三種に区分する。監査一般基準は監査人の適格性の条件、監査人が業務上守るべき規範及び監査人の任務の限界を明らかにする原則であり、監査実施基準は監査手続の選択適用を規制する原則であり、監査報告基準は監査報告書の記載要件を規律する原則である。

このような構想のもとで、証券取引委員会は翌昭和26(1951)年3月8日に「監査証明規則」を公表した。

こうして、証券取引法の第193条の2が規定する公認会計士による財務諸表監査は、公認会計士法および監査証明規則の下で実施体制が整ったのである。

(2) 法的整備の完了と実施

当時の日本では、財務諸表監査は、受ける企業にとっても実施する監査人にとってもはじめ

会計手続が守られているか否かを検査するにとどまる。監査は会計記録の成否を確かめ、さらに『企業会計原則』に照らして、公正不偏の立場から経営者の判断を批判するものであり、両者は任務を異にする。

での経験であった。監査証明規則が規定する財務諸表監査は、職業専門家としての高度な知識を持つ監査人と、企業に内部統制組織が確立されていることを前提としていた。公認会計士法のもとで誕生した公認会計士の数はきわめて少数であり、受け入れ側の企業の内部統制組織も十分に整備されていないという状況にあった²⁶⁾。このため「監査基準」が構想する、財務諸表監査を直ちに実施するための基礎条件が備わっていなかった。しかし、条件が整うまで延期するよりも、即時実行することによってその整備を促し、相互作用によってこそ真の発展が期待できると考えられ、「ここに簡易監査から正式監査へ漸を追うて進む必要がある。そのため簡易監査²⁷⁾たる未だ充分に明らかではない意味、価値、限界を検討すること²⁸⁾」が望まれた。

証券取引委員会は、経済団体連合会、日本公認会計士協会、企業会計基準審議会とともに「会計監査基準懇談会」を設置し、昭和26(1951)年7月以降に開始する事業年度について適用する「会計制度監査準則」を公表した。証券取引委員会は、これを「監査証明の実施について」として法規範の形に書き改め、昭和26(1951)年7月25日に発表した。ここで、財務諸表監査の導入を前提とした準備段階の期間を設けることが決定された。以上の経過は図1のようにまとめることができる。

(3) 監査基準が構想する財務諸表監査の前提条件

「監査基準」は、財務諸表監査を先に導入していた米国の基準を模範として設定されていた²⁹⁾。米国の財務諸表監査は長い歴史の中で自

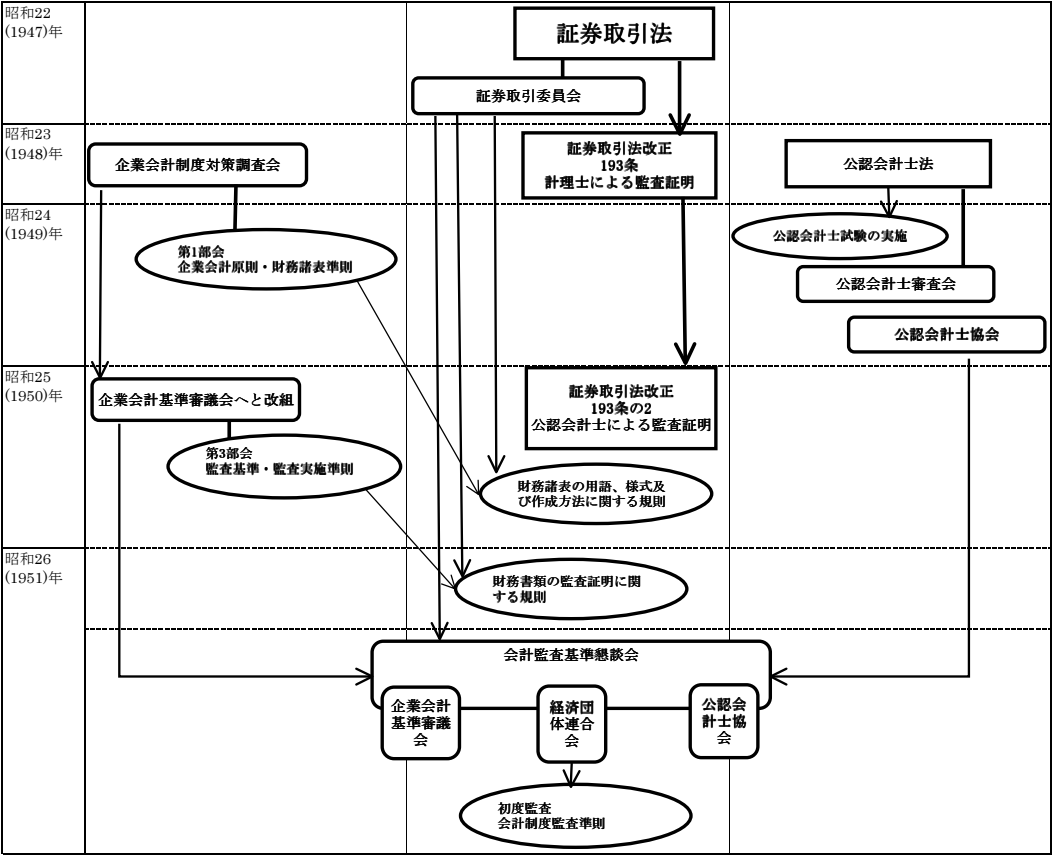
26) 岩田巖[1951a][1951b]を参照。または、原[1950]p.11を参照。

27) ここでは簡易化とは監査手続の選択に制限を設けるという意味である。岩田巖[1951]p.44。

28) 岩田巖[1950]p.1。

29) 監査基準は、米国会計士協会が1947年に発表した「監査基準仮報告書—その一般に認められた意義と範囲—」、監査実施準則は米国会計士協会が1936年発表した「独立の公共会計士による財

図1 財務諸表監査実施までの経緯



出典：日本公認会計士協会[2000]pp.4－7，をもとに筆者作成。

然発生的に発達してきたものであるため³⁰⁾、監査基準は高度な専門家としての監査人、被監査会社の受け入れ体制としての内部統制の整備及び財務諸表監査関係者の理解と協力があることを前提としていた。

すでに確立されている基準等を模範にするときには、それが確立された地における基礎条件を加味する必要がある。当時の日本は、そうした前提条件が備わっていないことを認識して

「会計制度監査」を構想した。

証券市場を前提とすると、より質の高い基準に準拠するのは妥当といえる。しかし、財務諸表監査を導入した時に高水準の監査基準に基づく財務諸表監査を即時に実行しうる環境が整っているとは限らない。日本では、財務諸表監査を初めて行うにあたり、財務諸表監査に関する社会的認識を得ることや実施体制を整える必要性から、前段階として会計制度監査を行うことになった。こうした措置が、その後に財務諸表監査制度が理解と協力のもとに定着することを促進させたと考えられる³¹⁾。

務諸表の検査」及び1939年発表の「監査手続の拡張」などを模範とし日本の諸事情を考慮して設定された。日本公認会計士協会[2000]p.18を参照。

30) 全日本計理士協会[1972]pp.18-19を参照。

31) 例えばパラグアイでは、準拠すべき監査基準と

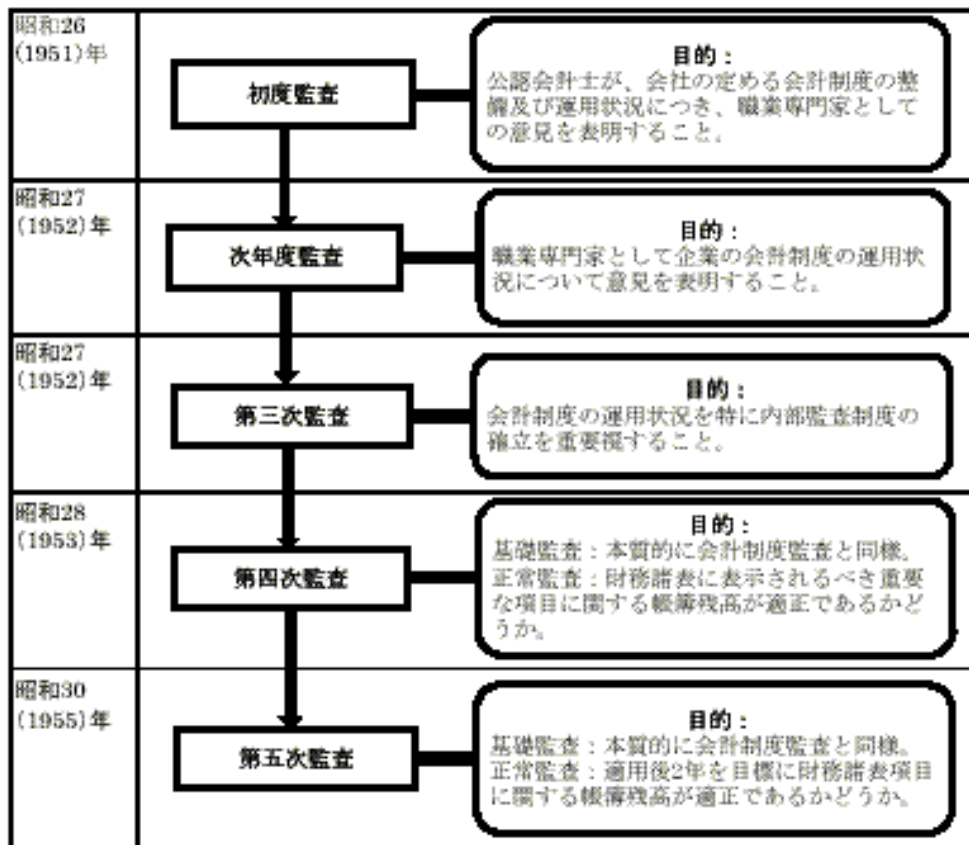
4 財務諸表監査実施の準備段階としての会計制度監査

「会計制度監査準則」が構想した初度監査は、正規の財務諸表監査が行われた場合において必要とされる監査計画編成のための予備調査の手続を「会計制度監査」と位置づけた³²⁾。証券取引委員会は「会計制度監査」を初年度のみ有効として、昭和 26(1951)年 7 月 1 日以降から開始する事業年度に適用し、昭和 27(1952)年 1

月 1 日からは新しい段階に入ることが予定されていた³³⁾。しかし、初度監査を終えて正規の監査へ移行するのは困難との結論から、昭和 32(1957)年の正規の財務諸表監査に至るまでに、制度的枠組み、公認会計士や企業の受け入れ体制などの整備を目的として会計制度監査が順次行われた。

会計制度監査のそれぞれの段階における主な目的を簡単に示せば、図 2 のとおりである。

図 2 会計制度監査の経過とその目的



出典：会計監査基準懇談会[1952a][1952b][1953][1955]，を基に筆者作成。

して 823/04 法規決議の付属書類 V が公表されている。その監査基準の「監査手法及び法的枠組」において、監査業務が証券市場法、証券委員会規範、国際監査基準、国際会計基準、国際会計士連盟(International Federation of Account-

ants)の定める倫理規定その他特例法(銀行・金融法、組合法)の定める法に付合することとある。パラグアイにおいては財務諸表監査は導入された当初から即座に、国際監査基準に準拠することが求められているのである。

(1) 会計制度監査に基づく初度監査

初度監査の「監査証明の実施について」は、公認会計士が会社の定める会計制度の整備及び運用状況につき、職業専門家としての意見を表明することを目的とした。そのため監査項目として次の6項目を挙げた³⁴⁾。

イ。被監査会社の内部機構、業務の状況その他当該会社の概況を把握するために必要な重要事項

ロ。被監査会社の帳簿組織、勘定体系、伝票系統、証憑整理等の会計組織が正規の簿記の原則に従って確立されているかどうか

ハ。被監査会社が、採用する会計処理の原則及び手続が一般に公正妥当と認められた企業会計の基準に準拠し、且つ、当該監査の対象となった事業年度の直前の事業年度から継続して適用されているかどうか

ニ。被監査会社が原価計算制度を実施している場合には、その制度が一般に公正妥当と認められた基準に準拠して確立され、且つ当該会社の会計組織によって統制されているかどうか

ホ。被監査会社の会計組織が適切な内部けん制組織によって有効に統制されているかどうか

ヘ。被監査会社が内部監査を実施している場合には、その組織が適正に確立され、且つ有効に運用されているかどうか。

監査手続については、「関係書類の閲覧、職員に対する質問、現場の視察または証憑書類による帳簿の試査」に限定して目的を達成するものとした。また監査人数は補助者を含み2名とした。

監査の時期及び日数は、内部事情及び会計制度の整備状況を調査検討する基礎調査を7日以内で、会社の定める会計制度の運用状況の検査をする期中監査を8日以内(ひと月につき2日以内にし、かつ4回以内)で、そして決算手続の実施状況を検討する期末監査を7日以内で行うものとして、6ヶ月の会計期間中に合計22日を超えないとした。

会計制度監査に基づく監査報告書には、公認会計士が実施した監査の概要および会社の会計制度に関する公認会計士の意見を明瞭に記載するものとされた。監査報告書は、外部に公表する監査報告書と会社及び証券取引委員会の参考にする監査概要書との二種に区別された。外部に公表する監査報告書は、上記に加えて、作成の日付と、当該監査報告書を作成した公認会計士の署名捺印が記載された。そして、会社及び証券取引委員会の参考にする監査概要書には、公認会計士が実施した監査の範囲及び手続の概要をなるべく明細に記載するものとして、その会計制度の適否に関する公認会計士の意見を会計組織、会計処理の原則及び手続並びに内部けん制又は内部監査の組織に区別してなるべく明細に記載するものとした。また、必要がある場合には、会計制度の改善に関する公認会計士の勧告を記載するものとされた³⁵⁾。

初度監査においては、内部統制について、企業の監査受け入れ体制の整備充実を図ることを目的に質問書形式で調査が行われた³⁶⁾。

こうして証券取引法において初めての公認会計士監査が行われた。初度監査を終えて公認会計士監査に総じて賛成とする意見³⁷⁾であったが、企業側からも公認会計士側からも、正規の監査へ移行するのはまだ早いとの結論が下された³⁸⁾。

32) 岩田巖[1951]p.4。

33) 当時日本は半期決算が通常であり、最初の事業年度のみ予備的監査を行い第二事業年度からは正規の監査を行うもので、米と比較しても一年を通じると正式の監査と変わりないと考えていた。岩田巖[1951]p.4。その後、第三次まで延長された時には、この点には触れられていない。

34) 証券取引委員会[1951]監査証明の実施について第6を参照。

35) 会計制度監査実施要領14—17条を参照。岩田巖[1954]p182。

36) 岩田巖[1954]pp.305-306を参照。

37) 内山繁[1952]を参照。または、青砥正吉[1952]p.94を参照。

38) 企業側：青砥正吉[1952]pp.94-95を参照。または、古賀養一[1952]pp.95-97を参照。

初年度の会計制度監査は、基礎監査の実施や計理規定等の整理におわれて、運用状況を十分に検討する余裕がなかった。このため、次年度は、「会計制度の運用状況」を主たる監査目的として実施されることになった³⁹⁾。企業会計審議会より「次年度監査準則」(昭和 27(1952)年 2 月)が、さらに証券取引委員会から「次年度監査の実施について」と「財務諸表の検討について」が発表された。

(2) 会計制度監査の延長

— 次年度監査及び第三次監査 —

次年度監査は、公認会計士が企業の会計制度の運用状況につき、職業専門家としての意見を表明することを目的とした。

「次年度監査準則」が構想する監査では、初年度監査の監査項目に「証券取引委員会に提出する財務諸表の形式が、法令等の定める所に準拠しているかどうか⁴⁰⁾」が追加された。さらに実施する手続についても「現金、預金、有価証券、手形債券及び棚卸資産については、実施可能な場合には、実査、確認又は立会等の監査手続も併せて行うものとする」とされた。

次年度監査が終了して全体を通観するとき、第三年度より正規の監査へ移行することは時期尚早であるとして、なお会計制度監査を継続することが決定された。「第三次監査準則」の内容は多少変更が加えられているが、大体において「次年度監査準則」と同様であった。ただし第三年度には、会計制度の充実を加味して、特に内部監査制度の確立が重要視された⁴¹⁾。

昭和 27(1952)年 10 月に会計監査基準懇談会から「第三次監査準則」が、同年大蔵理財局通牒として「第三次監査の実施について」がそれぞれ発表された。第三次監査は、昭和 27(1952)年 7 月 1 日以降に始まる事業年度から実施され

た。

第三次監査は、会計制度の運用状況を検査して、制度の適否及び効果の程度を批判的に検討するものであった。現金、預金、有価証券、手形債券及び棚卸資産について、次年度監査における「実施可能な場合には」の部分が削除された。また実査、確認等の手続を一定の基準日を設けて実施することとしたほかは、実態的には次年度監査の内容と変わりなく、ほぼそのままであった。

第三次監査が終了して、次期監査について公認会計士協会⁴²⁾は公認会計士有資格者が当初の二倍に達していること、また大蔵省も続発する不渡手形により大企業に対する経理上の不信への高まりによる、公認会計士監査への批判が生じている事情からも両者は正規の監査への移行を早期に要望した。だが、経済団体連合会は監査役監査との調整を図ることが前提であり時期尚早として、第四次監査は会計制度監査の基礎の上に正規の監査への前進を示す中間的・過渡的な性格のものであることをやむを得ないとした⁴³⁾。

(3) 会計制度監査の終了

— 基礎監査及び正常監査 —

第四次監査については、昭和 28(1953)年 1 月以後に始まる事業年度に係る財務諸表に対して大蔵省理財局長通牒「財務書類の監査証明について」で原則的な手続を定め、この実施細目については会計監査基準懇談会より「『財務書類の監査証明について』に関する申合せ(以下、申合せ)」が公表された。これにより第四次監

39) 岩田巖[1952]pp.4-5を参照。

40) 次年度監査準則三、(ハ)を参照。

41) 第三次監査準則「序」を参照。

42) 第三次監査を終了して公認会計士協会は監査対象を資本金一億円以上とする規定を変更し監査対象企業の拡張、また同一会社の法定監査へ連続契約の禁止の法制化などを要望したが、資本金制限については増資により対象企業が相当数増加しているとしていること、及び連続契約については契約自由の原則からいづれも変更が加えられなかった。公認会計士協会[1975]p.342。

43) 日本公認会計士協会[1975]pp.342-343。

査は基礎監査と正常監査に区別された。

「財務書類の監査証明について」において、昭和 28(1953)年 1 月以後に始まる事業年度に係る財務書類に対してはじめて監査証明を受ける会社の当該事業年度及び翌事業年度に係る財務書類に対する監査証明については、財務書類を提出する会社の会計制度の運用状況の監査により行うとし、これを「基礎監査」とした。基礎監査は本質的に会計制度監査と同様のものであった。

昭和 27(1952)年 12 月 31 日に属する事業年度に係る財務書類に対し監査証明を受ける会社の昭和 28(1953)年 1 月 1 日以後に始まる事業年度に係る財務書類に対する監査証明については、基礎監査のほか財務諸表の重要な項目の監査を行うこととし、これを「正常監査」とした。

正常監査で監査すべき事項として新たに加えられたのは、「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⁴⁴⁾」である。「申告せ」は、この重要項目について現金、預金、手形債券、有価証券、社債及び長期借入金を列挙した⁴⁵⁾。

しかし、監査の範囲及び手続が限られている中で「重要項目の監査を行う」ことについて、公認会計士側は監査人の責任が不明確であること、企業側も受けるメリットが見出せない等の不満があがった⁴⁶⁾。

44) なお但し書きでこの重要項目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、その他やむを得ない場合は監査の一部を省略することができると定めた。「財務書類の監査証明について」第三、一、(一)を参照。

45) 『『財務書類の監査証明について』申告せ』第二、一、イ(1)を参照。

46) 監査人の責任及び監査の目的からして正常監査は、監査範囲を全般とし、監査の手続きについて限定事項をつけ、これを徐々に削除していくほうが妥当ではないか(鈴木貞一郎[1954]p.97)、企業側からは監査項目に制限が置かれた上での監査にこれを受ける企業のメリットが現状では見えない(長谷川弘之助[1954]p.76)、通牒や申告せによって様々な制限を設けることは公認会計

士監査の発展を阻害しかねなく、むしろ監査人と会社側とが相互に協力強調して育成が図られなければならないのであるから制限を撤廃して正規の監査に移行すべきである(田島四郎[1954]pp.60-65)を参照とする見解があった。

公認会計士協会は、可及的速やかに正規の監査へ移行すべきことを強く主張した。大蔵省も証券取引法運用上の問題として、従来の内容・方式による監査を続けることは法律違反の疑いがあるとの意見を述べ、また制度の趣旨からいっても全面監査に移行すべきであることが主張された⁴⁷⁾。しかし、第四次監査同様に、経済団体連合会側は、正規の監査へ移行する前提条件として監査役との調整が必要であるとした⁴⁸⁾。この状況に大蔵省側は、問題を解決しつつ絶えず前進することこそ真に会社の健全なる発展の資する途であるとした⁴⁹⁾。

結局、第五次監査の具体的な内容は、第四次監査の「財務書類の監査証明について」を据え置き、ほぼ同様の方法で行われることとなった。そして、第五次監査については、『『財務書類の監査証明について』の細目の取扱について』と昭和 30(1955)年 1 月に、会計監査基準懇談会より『『財務書類の監査証明について』に関する申告せ』が公表された。

第五次監査における基礎監査は、監査補助者は公認会計士又は会計士補であることを要したのと、監査報告書の様式の変更がなされたこと以外は、第四次監査とほぼ同様であった。

正常監査の対象としては、昭和 30(1955)年 1 月以後に開始する事業年度においては、財務諸表の現金、受取手形、売掛金、有価証券、前渡金、投資有価証券、関係会社株式、支払手形、買掛金、短期借入金、前受金、社債、長期借入金、関係会社長期借入金が挙げられている。そして、昭和 31(1956)年 12 月 31 日の属する事業年度までにおいては、前事業年度までに監査

士監査の発展を阻害しかねなく、むしろ監査人と会社側とが相互に協力強調して育成が図られなければならないのであるから制限を撤廃して正規の監査に移行すべきである(田島四郎[1954]pp.60-65)を参照とする見解があった。

47) 日本公認会計士協会[1975]p.345。

48) 金子佐一郎[1954]を参照。または、渡辺実[1953]を参照。

49) 羽柴忠雄[1955]pp.59-60。

した科目のうち比較的重要性の乏しいものを除き、新たに他の重要項目も加え重要性のある科目すべてについて監査を行うこととした⁵⁰⁾。

第四次監査において財務諸表の重要項目を限定することが問題視されたことを考慮して、重要項目を拡大すること、及び二年を目標に貸借対照表の全項目の監査を終了することとした。第五次監査にあたり各界に様々な意見があった。しかし、第五次監査は正規の監査に移行するためのかけ橋となる役割を果たすもの⁵¹⁾とされ、一歩ずつ前進することが重要であることには各界が賛成していた。そして会計制度監査が来る正規の監査へ移行するための準備段階として、さまざまな制限のもとで行う監査であることが強調された⁵²⁾。

大蔵省は、昭和 31(1956)年 2 月 11 日、公認会計士による財務諸表監査の今後の運営について経済団体連合会との間で「昭和 32(1957)年 1 月 1 日以降に始まる事業年度から、法定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」旨の覚書を取り交わした。これにより昭和 32(1957)年から正規の監査へ移行したのである。

(4)財務諸表監査移行に向けた会計制度監査の意義

会計制度監査は、財務諸表監査を行うための前提条件を整えることを目的に行われた。それは、公認会計士の能力向上と、企業の監査受け入れ体制としての内部統制組織の確立を目指すものであった。企業の内部統制組織の確立のために、会計の専門家として公認会計士がその大きな役割を担っていた。岩田巖は、会社の内部統制組織を全般的に調査検討するということは、初度監査における会計士のもっとも重要な任務

である。わけても我が国の場合のように、初度監査の範囲が会計制度の吟味に限定されているところでは、初度監査とは、広い意味における内部統制組織の監査であるといっても過言ではあるまいと述べている⁵³⁾。

初度監査においては、内部統制組織について質問書形式でその状況の把握に努めていることや、監査概要書で企業の内部統制組織が定める会計処理の原則・手続並びに内部けん制又は内部監査組織について詳細な記載を求めている。そして、必要がある時にはその改善に関する公認会計士の意見を記載することを要請していた。

その後会計制度監査は、財務諸表の重要な項目へとその対象を拡張していった。財務諸表の重要な項目が列挙され、そこに限定して監査意見を表明することが妥当であるかどうかについては意見が分かれる。しかし、会計制度監査は、財務諸表監査を導入するため基礎条件の確立を前提としていた。そのため、最初に内部統制組織の整備を図り、その後にすべての項目ではないにしろ財務諸表が、全体的として企業の経営内容を適正に表示しているかどうかについて監査人が意見を表明することにしたのは、会計制度監査の目的とするところに整合していたといえる。このことから会計制度監査は、財務諸表監査の基礎をなすものとして、来る財務諸表監査の目的と相違ないよう行われていたといえるのである。

昭和 26(1951)年 7 月から昭和 32(1957)年 1 月に正規の財務諸表監査へ移行するまでの過程は、その時々状況に鑑み、その都度議論を重ねて形成されたものであった。日本は、新制度としての財務諸表監査を 5 年という期間をかけて導入した。監査を受ける体制、監査を行う監査人の専門性の向上とこれらに関連する法的措置のすべてを会計制度監査のもとで成し遂げたのである。正規の財務諸表監査を導入するための予備的・段階的に行われた会計制度監査の目

50) 「財務書類の監査証明について」に関する申合せ第二、一、イ(1)(一)及び(二)を参照。

51) 羽柴忠雄[1955] p.60。

52) 企業会計座談会[1955] pp.38-50 を参照。

53) 岩田巖[1954] p.303。

的は、こうして果たされたのである。

むすび

どの国においても財務諸表監査は同様の機能と役割を担うべきである。しかし、国により財務諸表監査の導入プロセスは異なるかもしれない。

日本でも従来から財務諸表監査の必要性が認識されてはいたが、自発的な実施には至らなかった。それが戦後経済の変化に伴い法的強制力のもと導入された。そのため経験を有していない日本は、先に財務諸表監査が行われていた米国を模範とした。

しかし、米国は早くから証券市場が発達しており、それに呼応してプロフェッションとしての監査人やそれに対応する企業体制が整っていた。監査を実施するための基準等は、慣習の中で構築されていた。そのため初めて財務諸表監査が行われる場合には、先ず財務諸表監査についての理解と社会的認識を得る必要があり、日本では財務諸表監査を段階的に導入するプロセスがとられた。

現在の国際化への対応という外圧により、財務諸表監査への認識が高まれば、財務諸表監査制度が一層の制度整備を必要とする可能性がある。その時に現在の情報化が進む経済界において、必要性が認識された時点から長い時間をかけて、自然発生的な財務諸表監査の確立を待つことができるとは考えにくい。相互依存の高い現在の経済界を考えると、ゼロから試行錯誤で制度化を図るよりも、先行事例にならった方が効率的であると考えられる。

日本が採用した財務諸表監査の導入過程は、国際化という環境において財務諸表監査の制度を整備するに際して参考になる点がある。

財務諸表監査になじみのない国では、監査人が職業的専門家としての外観や能力を有することが必要となる。厳格な試験制度を設けることにより監査人に高度な専門的知識を要求し、実

践的技術を獲得するための実務経験を求めることが、監査人に要する社会的信頼を得る上で重要である。

財務諸表監査を有効かつ効率的に実施するためには、企業の理解と協力が重要である。財務諸表監査を実施するための前提としての内部統制が整備されている必要がある。これを即座に整備することは不可能である。このため、内部統制を段階的に導入することが、その後の財務諸表監査の定着にとって有用である。

日本の会計制度監査の内容は当時の日本の状況を考慮して構想されており、それが他の国にもそのまま適用できるわけではない。ただ、会計制度監査は、監査の担い手である専門家としての監査人の育成、被監査側である企業の受け入れ体制の整備、ならびに財務諸表監査を実施するための基準を三位一体として整備することを意図したものであったという点には注意する必要がある。これらは財務諸表監査を行うためには必要なものであり、制度を確立する上で同時に整備される必要がある。

今後法令によって財務諸表監査の導入を考えた場合に、それぞれの状況にあった内容のもとで、日本が採用した段階的な導入プロセスは、1つの参考例として大いに役立つものであるといえよう。

謝辞

本稿の執筆にあたり、北海道大学大学院経済学研究科の蟹江章教授からのご指導により完成することができました。ここに深く感謝の意を表します。なお、本稿にありうべき全ての誤謬は、筆者の責任に帰するものです。

参照・引用文献

青砥正吉[1952]「初度監査の功罪」『産業経理』第12巻第5号, pp.94-95。

内山繁[1952]「公認会計士の監査に対する被監査会社の意見」『会計』第61巻第6号, pp.120-122。

岩田巖[1948]「計理士法の改正と監査制度の改革」

- 『産業経理』第8巻第2号, pp.7-10。
- [1950]「健言」『産業経理』第10巻第6号, p.1。
- [1951a]「会計制度監査の構想」『一橋論叢』第26巻第6号, pp.32-52。
- [1951b]「初年度監査について—会計制度監査準則の説明—」『産業経理』第11巻第7号, pp.3-7。
- [1952]「次年度監査の構造」『産業経理』第12巻第4号, pp.4-10。
- [1953]「正常監査の解説・批判・疑義」『産業経理』第11巻第7号, pp.52-57。
- [1954]『会計士監査』森山書店。
- [1955]『会計原則と監査基準』中央経済社。
- 大蔵省財政史室[1977]『財政制度・財政機関4』東洋経済社。
- 金子佐一郎[1954]「監査制度調整の問題点」『産業経理』第14巻第8号, pp.8-11。
- [1955]「一九五五年度の企業経理の在り方」『産業経理』第15巻第1号, pp.14-17。
- 川北博[2008]『「私本」会計・監査業務 戦後史』清文書。
- 企業会計座談会[1955]「第五次監査の実態を衝く」『企業会計』第7巻第2号, pp.38-50。
- 黒澤清[1954]「人間性の擁護と会計学」『産業経理』第14巻第4号, pp.6-7。
- 古賀養一[1952]「初度監査の実情と次年度監査への要望」『産業経理』第12巻第5号, pp.95-97。
- 羽柴忠雄[1955]「第五次監査の意義と展望」『企業会計』第7巻第2号, pp.59-64。
- 嶋和重[2007]『戦後日本の会計制度形成と展開』同文館。
- 鈴木貞一郎[1954]「公認会計士の責任と第四次監査」『産業経理』第14巻第11号, pp.94-97。
- [1956]「正規の監査の諸問題」『産業経理』第16巻第10号, pp.186-192。
- 澄田智[1948]「企業の監査制度改革の構想—証券取引法第193条に関連して—」『産業経理』第8巻第5号, pp.8-10。
- 全日本計理士会[1972]『近代職業会計人史』社団法人全日本計理士会職業会計人史編集委員会。
- 田島四郎[1954]「制度の撤廃へ—第五次監査に望む—」『産業経理』第14巻第11号, pp.60-65。
- 鳥羽至英[1985]「わが国における財務諸表監査の歩み—1—」『商学研究年報』第10号, pp.113-128。
- 羽藤秀雄[2004]『改正公認会計士法—日本の公認会計士制度—』同文館。
- 日本公認会計士協会[2000]『50年のあゆみ・日本公認会計士協会』日本公認会計士協会。
- [1975]『公認会計士制度二十五年史』日本公認会計士協会。
- 日本証券経済研究所[1981]『日本証券史資料 戦後編第一巻—証券関係帝国議会・国会審議録(一)—』社団法人日本証券経済研究所。
- 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, pp.76-82。
- 原秀三[1950]「財務諸表の強制監査の実施について」『産業経理』第10巻第6号, pp.10-13。
- 太田哲三[1949]「会計士制度の確立」『産業経理』第9巻第1号, pp.13-14。
- [1950]「監査制度の確立」『会計』第58巻第3号, pp.71-84。
- [1951]「計理制度の革新」『産業経理』第11巻第4号, pp.3-6。
- 渡辺実[1953]「財務書類の監査証明について」解説」『産業経理』第11巻第6号, pp.12-22。