

日本会計士会創立期における会計士

—『日本会計士会々報』にみる会計士業務—

山下 修平

はじめに

本稿は、『日本会計士会々報¹⁾』に掲載された論説・講演記録・資料・説苑・雑録等（以下、論説等）を紹介し、これらを考察することにより、我が国における戦前の会計士業務を明らかにすることが目的である。これまで注目されることの少なかった『日本会計士会々報』を用いて、当時の会計士業務の一端を明らかにしたい。

戦前の会計士は、現代の公認会計士とは異なる。後に誕生する計理士の前身となる、日本における最初の職業会計人であった。当時の会計士は、法律の規定はなく、イギリスやアメリカの会計士を範として²⁾、自ら会計士と称し³⁾、会計事務所を営んでいた。現代の公認会計士は、公認会計士法によって監査を独占業務とし、その地位を保証されている⁴⁾。他方、戦前の会計士は、法律によって成り立つものではなく、その業務内容については詳細には明らかになっていない。初めて法律によって職業会計人としての地位が認められるのは、1927年の計理士法の成立を待たなければならなかった。先行研究により、計理士法の制定されるまでの過程は明らかにされている（原1989、百合野1999）。計理士法の制定の前は、法案名を会計監査士法案または会計士法案として繰り返し帝国議会に提出され、議論が重ねられてきた。計理士法制定以降も法改正の動きが活発で、その過程も詳細に明らかにされている（原1989、平野2012）。しかし、計理士法成立前における会計士の業

務は、不明な点が多い。Ⅲ章において後述するように、断片的に明らかになっているのみである。

本稿は、1921年に誕生した会計士の初めての団体である日本会計士会の会報『日本会計士会々報』を用いて、当時の業務の一端を明らかにしたい。日本会計士会は、実務界の団体であり、その会報の記載内容から、当時の会計士の業務の一端を明らかにすることができると考えたからである。当時の業務を明らかにすることは、我が国における職業会計人の業務の変遷を知るうえで、また、日本における監査業務の発展を考察するうえで、重要な意義を持つものである。『日本会計士会々報』は、その重要性にもかかわらず、これまでほとんど注目されることはなかった。これは、Ⅰ章で詳述するように、文献のデータベースに掲載されていないことと、所蔵されている図書館が少ないためである。

まずⅠ章では、『日本会計士会々報』と、後続の『日本計理士会々報』の概要を整理する。これまで明らかにされていなかったタイトル一覧を提示し、論説等の扱う内容について、その傾向を概観する。Ⅱ章では、『日本会計士会々報』の詳細な考察を行う。本稿では『日本会計士会々報』の前半4冊、つまり第1号から第4号までを取り上げ、掲載された論説等を吟味・考察し、日本会計士会創立期における会計士の業務について検討したい。Ⅲ章では、先行研究により明らかになっている当時の会計士業務を整理し、『日本会計士会々報』から明らかになった当時の会計士の業務を考察する。

I 『日本会計士会々報』の概要

(1) 日本会計士会の概要

『日本会計士会々報』は日本会計士会によって発行されている。日本会計士会は、1921年に、職業会計人の団体としてはじめての職域団体として誕生した（全日本計理士会職業会計人史編纂委員会編 1973、8頁）。

会計士が誕生した背景には、株式会社の増加と大規模化、会計事務の増大

や複雑化があった。日本における最初の株式会社である第一国立銀行が1873年に設立され、1890年に旧商法、1899年に改正商法が公布された。その間、会社の数、規模ともに増加し続けている。全国の会社数は、1881年に1,803社、1890年に4,296社、1900年に8,598社に増加している。資本金合計額は、1881年に27,775千円、1890年に225,477千円、1900年に779,251千円と増加している（高村1996 40-59頁）。商法は商業帳簿の作成、提出、保存を規定しており（黒澤1976 3-29頁）、会計の知識を必要とする事務作業が求められた。1899年には、所得税制の改正により、法人に対する所得課税が実施されることになった（高木2007 39-41頁）。さらに会計事務作業が増加したものと考えられる。加えて、1909年の「日本製糖汚職事件」⁵により職業会計人による監査制度の導入が論じられるようになった（原2005 188-194頁）。後述するように、1890年には日本で最初の会計事務所が設立され、1907年には監査を行う事務所が設立された。その後、日本各地で会計士が誕生したものと思われる。

日本会計士会は、1920年に開催された会計士懇話会が母体となっている。会計士懇話会は、東夷五郎、宮原六郎、森田熊太郎、中瀬勝太郎、奥田大造の5名が発起人となり、懇談会を呼び掛けたことに端を発している。同メンバーで会合を重ねたのち、会計士の地位向上と信用の保持増進を目的とし、1921年6月9日に総会を開いて日本会計士会が設立された。設立当時の会員は27名である⁶。同会の社員（会員）となるためには、試験と実務修習を課して厳選していた。当時の会計士の正確な人数は明らかになっていない。1921年1月の農商務省商工局の会計士の現在調べによれば、開業者は12名と英国会計士4名となっているが、調査漏れによるものが何名かあったとされる（日本公認会計士協会25年史編さん委員会編1975 48頁）。また、『日本会計士会々報』第1号（1922年）の説苑（説話のこと）において、会計士竹内恒吉は「今や会計士と称する者の数、全国を通じて五十を算し」と述べており、さらに『日本会計士会々報』第2号（1923年）において、会計士東夷五郎は「東京及附近に会計士の職務を開始するものは精々三十名、大

阪及神戸附近にて二十名に足らず、其他全国を通じて数名若くは拾数名に達せざる現状」と述べている。業界内で知られた会計士の半数ほどが日本会計士会に参加したものと思われる。

(2) 会報の概要

『日本会計士会々報』と、後続の『日本計理士会々報』は、第1号（1922年発行）から第20号（1940年発行）まで発行された。各地の図書館に分散して所蔵されている⁷。20号の全てを所蔵している図書館は存在しないと思われる。また、会報であるためか、国立情報学研究所のデータベース CiNii において『日本会計士会々報』の論説等のタイトルを検出することはできない。これらの理由により、『日本会計士会々報』はこれまで注目されることはほとんどなかった。しかし、当時の会計士の業務を知る手掛かりとして、会報に掲載された論説等を検討することは意義あるものであると考える。日本会計士会は、実務界で活躍する会計士の集まりであり、その会報は当時の実務を明らかにする材料になりうる。

『日本会計士会々報』は、A5サイズで、第1号は144頁の分量であった。各号ともに、論説等が掲載され、巻末には定款・設立趣意書・役員名簿・社員名簿などが記載された。

『日本会計士会々報』は第1号（1922年）から第8号（1927年）まで発行された。1927年の計理士法の成立に伴い、日本会計士会は日本計理士会と改称し、会報も『日本計理士会々報』とその名を変えている。『日本計理士会々報』は第9号（1929年）から第20号（1940年）まで発行された。

(3) 『日本会計士会々報』『日本計理士会々報』に掲載された論説等

表1は、『日本会計士会々報』の論説等のタイトルである⁸。表2は、『日本計理士会々報』の論説等のタイトルである⁹。『日本会計士会々報』は、計理士法の成立前に発行されており、会計士が法律によって規定されることなく、世間にさほど知られてはいなかったと思われる。会計士法案や会計監

表1：『日本会計士会々報』における論説等のタイトル一覧

号	発行年月	種別	タイトル	肩書	著者
1号	1922年 (大正11年) 5月	講演	税務より観たる会計士の必要	東京税務監督局事務官	中村鑑男
		講演	会計士法案の来歴	会計士	森田熊太郎
		資料	我國会計士制度創設に就て		
		説苑	日本に於ける会計士の職務範囲と会計士養成の必要	会計士	竹内恒吉
2号	1923年 (大正12年) 1月	論説	会計士会麗澤問題に就て	明治大学教授、商学士	中村茂男
		講演	企業に於ける会計の職分	会計士	奥田大造
		資料	英國会計士に対する所感	東会計士事務所員	渡部義雄
		説苑	会計士の職務私見	会計士	東夔五郎
		説苑	会計士法制定に伴ふ三問題	会計士	竹内恒吉
		研究	銀行為替整理法に就て	会計士	村田謙造
		判例	不当評価に基づく計算上の利益は配当することを得ず外二件		
3号	1923年 (大正12年) 12月	建議	商法の規定中一部適用停止に関する建議		
		宣言	災害と会計士の職務		
		論説	大震災火災と商工業の会計処理	会計士	奥田大造
		論説	日本会計士会の事業に就て	会計士	森本彌吉
		資料	英國に於ける戦時慈善会取締法		
		資料	英國会計士協会の勸許状及基本規則	会計士	渡部義雄
		雑録	大阪工業会の会計士法制定建議		
		雑録	会計士の職務と各種事業との関係		
4号	1924年 (大正13年) 7月	講演	帳簿の必要	東京商科大学教授	下野直太郎
		講演	誤れる損益計算と其結果	東京商科大学講師	太田哲三
		講演	販売業における原価計算法	会計士	東夔五郎
		資料	米国の会計士法及会計士協会の規則	東会計士事務所員	渡部義雄
		判例	帳簿と證據能力		
		漫録	商工いろは歌		悦堂生
		報告	第五十回帝國議會に於ける会計士法案		
5号	1925年 (大正14年) 5月	資料	ニューヨーク州の会計士法案に就て	東会計士事務所員	渡部義雄
		言議	第五十一回帝國議會と会計士法		
6号	1926年 (大正15年) 7月	論説	本邦現行法制下に於ける会計士活動の範囲	本会々員 大阪高等商業学校講師	陶山誠太郎
		雑録	会計士の職業道徳	本会々員	魚谷傳太郎
		雑録	商業学を建設せし人々	本会々員	岡本卯之助
		彙報	会計士国際会議		
		彙報	我國に於ける会計士諸団体		
		彙報	中華民國会計士		
		新法律	商事調停法		
		7号	1926年 (大正15年) 11月	論説	会計士の職務と会計士法問題
判例	虚偽の貸借対照表を広告した場合に於て、其取締役監査役が会社債権者其他の第三者に対して負担すべき責任如何				
8号	1927年 (昭和2年) 6月	言議	計理士法の公布		
		論説	手形勘定の研究	本会社員 大阪高等商業学校教授	陶山誠太郎
		雑録	会計士の職業道徳(中)	本会社員	魚谷傳太郎

資料) 『日本会計士会々報』各号の目次より採録。巻末の「本会記要」「定款」「名簿」「附録」等は省略。

査士法案が毎年議會に提出されていた時期と重なることもあり、会報に掲載された論説等はイギリスやアメリカの職業会計人の紹介、法律の資料紹介、

号	発行年月	種別	タイトル	冊書	著者
9号	1929年 (昭和4年) 2月	国際会計会議	国際会計会議報告講演	本会委員	下野田太郎
		国際会計会議	国際会計会議報告講演	本会々員	東興五郎
		国際会計会議	下野氏論文に対する米誌の紹介批評		
		国際会計会議	東氏に対する米誌の紹介批評		
		国際会計会議	国際会計会議概況		
		論説及研究	計理士法施行の実績	本会委員	平井泰太郎
10号	1930年 (昭和5年) 12月	論説及研究	会社設立目録見書中の会計士氏名	本会々員	北畑與四朗
			計理士の現状に対する所感		関俊吉
		論説及研究	処分し得べき益金の算出と財産状態の表示	本会々員	伊藤性芳
		論説及研究	監査上計理士が負担すべき責任の範囲	本会々員	渡部義雄
		論説及研究	会計業務の分類	本会々員	佐生齊知
		論説及研究	ソロバン礼讃	本会々員	村田謙造
11号	1932年 (昭和7年) 2月		取締役、監査役と法律上の義務		
		論説及研究	第三者に対する計理士の責任	本会々員	北畑與四朗
		論説及研究	個人の所得並に営業純益の申告	本会々員	石津徳七
		論説及研究	海外支店決算書取扱方法及び之に関係せる問題若干	本会々員	田沼始
		論説及研究	『会計士の報告書』に就て	本会々員	佐生齊知
		論説及研究	会計士の責任に関する米国の一判例		本会調査
12号	1932年 (昭和7年) 12月	論説及研究	標準原価計算の一例	本会委員	陶山誠太郎
		論説及研究	合理的経費と会計	本会々員	陶山登吉
		論説及研究	計理士法改正に就て	本会々員	佐生齊知
		論説及研究	新組合員加入の際に於ける暖簾の取扱法	本会々員	北畑與四朗
		論説及研究	会計事務所会計		本会調査
			第四回国際会計会議 国際会計会議晩餐会に於けるH.R.H.Prince, George, K.Gの挨拶		
13号	1934年 (昭和9年) 2月		第四回国際会計会議 論談に於ける国際会計会議 (藤本幸太郎博士、本会を代表して出席)		
		論説及研究	計理士の監査報告書を公表せる本邦の実例	本会々員	佐生齊知
		論説及研究	配当金に就て	本会々員	北畑與四朗
		論説及研究	会計士の第三者に対する責任に関するヒンメンプロウ氏の所説	本会々員	渡部義雄
			判例 株式会社が増配当を行つた場合の課税問題と増配当の返還請求権に関する判例		
			判例 会社役員が第三者に対する損害賠償義務に関する判例		
14号	1935年 (昭和10年) 3月	論説及研究	貸借対照表と損益計算表 (シュマレンバッハの学説を中心として)	本会委員	陶山誠太郎
		論説及研究	計理士の発展を望みて	本会々員	石津徳七
		論説及研究	計理士の監査報告書を公表せる本邦の実例 (追録)	本会々員	佐生齊知
		論説及研究	所得調査委員としての感想若干	本会々員	石津徳七
		論説及研究	計理士法の改正	本会々員	渡部義雄
		資料	租税上同族会社の決算を否認せる実例		本会調査
15号	1935年 (昭和10年) 12月	論説及研究	計理士利用者に対する希望	本会々員	北畑與四朗
		論説及研究	利子と原価計算	本会々員	近澤弘治
		論説及研究	英国会社法の改正と監査規定の強化	本会々員	佐生齊知
		資料	賞与金及退職慰勞金に就ての税金問題		本会調査
		論説及研究	計理士の自信を望む	本会々員	陶山登吉
		論説及研究	計理士と税務代辦	本会々員	石津徳七
16号	1936年 (昭和11年) 11月	論説及研究	国債利子課税問題につき	本会々員	近澤弘治
		論説及研究	税制改革に対する所感	本会々員	渡部義雄
		論説及研究	中小工業者に苛酷なる現行営業収益税法	本会々員	石津徳七
		論説及研究	税金と計理士	本会々員	渡部義雄
		論説及研究	府県別計理士会の設立に就て	本会々員	渡部義雄
		論説及研究	計理士の監査報告書を公表せる本邦の実例 (追録)	本会々員	佐生齊知
17号	1937年 (昭和12年) 6月	論説及研究	税務署内規並に取扱の改正を希望す	本会々員	北畑與四朗
		資料	増税案の第七十議案に於ける議事経過		
		論説及研究	独伊会計士界近状	本会委員	平井泰太郎
		論説及研究	税法の不備欠陥に就て	本会々員	渡部義雄
		論説及研究	暖簾の評価	本会々員	佐生齊知
		論説及研究	計理士の報酬に就て	本会々員	北畑與四朗
18号	1938年 (昭和13年) 8月	資料	第七十三議案に於ける税法案の議事経過		
		通信	第五回国際会計会議、本會代表者の出発其他		
		論説及研究	柏林に於ける国際会計会議		
		論説及研究	税制改革に関する試験	本会委員	中村巖男
		論説及研究	時局と計理士	本会々員	渡部義雄
		論説及研究	再び計理士の報酬に就て	本会々員	北畑與四朗
19号	1939年 (昭和14年) 7月	論説及研究	計理士制度の改革	本会々員	渡部義雄
		論説及研究	物と金・離金の会計	本会々員	土肥東一郎
		資料	計理士報酬に関する鑑定書		
20号	1940年 (昭和15年) 11月				

資料) 『日本計理士会々報』各号の目次より採録。巻末の「本会記事」「定款」「名簿」「附録」等は省略。

どこまでの範囲を会計士の業務とするかの提言など、会計士としてどのようなべきかを模索している様子がうかがえる。他方、『日本計理士会々報』では、会計処理の紹介や、国際会計会議における講演の紹介など、より実務的な内容となっている。

Ⅱ章では、『日本会計士々報』の前半、つまり日本会計士会の創立期にあたる第1号から第4号を対象とし、論説等の吟味・考察を試みる。

Ⅱ 『日本会計士会々報』の詳細な検討

『日本会計士会々報』における論説等の詳細な検討を行う。なお、会計士の業務に関連する箇所について重点的に吟味・考察を行う。業務にほとんど触れていない論説等は、割愛、または簡単に内容を紹介するのみにとどめている。

(1) 『日本会計士会々報』第1号（1922年5月発行）

第1号は、講演記録2本、資料1本、説苑1本が掲載されている。また、巻末に本会記要として、定款や役員名簿・社員（会員）名簿が記載されている。本号では日本会計士会の設立に関する記載に多くの誌面が割かれている。

講演記録の1本目は、中村繼男¹⁰による「税務より観たる会計士の必要」である。中村は、東京税務監督局事務官として講演を行っている。中村は後に衆議院議員¹¹を務めている。計理士法案の立案に影響を与えている可能性がある。講演記録には、「現在の税務行政」が「官民の調和が保たれて居ない」とし、「調和」のために「仲介機関」の「出現を希望」する旨の発言が記載されている。これによると、所得税や営業税が申告税の形式を採用していることから、税務行政の視点から税負担の「公正」を期する必要があるとしている。官の側には、調査に携わる人員の少ないことや「官界に居る人は民情に疎い」こと、民の側には、不正な申告が行われていることが欠点であると述べている。不正には、負担の軽減を図るものだけでなく、税務の知識の

欠如に由来するものも多いとし、民に対して税務の知識を伝える役割の必要性を説いている。これら官民調和の機関として、日本会計士会にその役割を期待していた¹²。本講演では、税務のみに言及しており、そこに監査や検査の言葉は見られない。むしろ現在の税理士に近い役割を期待していたことがうかがえる。第1号の巻頭を飾る講演記録に、税務が取り上げられていることは、当時の会計士にとって重要な業務であったことがうかがえる。

講演記録の2本目は、森田熊太郎¹³による「会計士法案の来歴」である。森田は、我が国で最初に会計事務所を開いて監査業務を行ったとされ¹⁴、実務家として活躍した（安藤他編 2007、1294頁）。1907年、東京に森田会計調査所を開設し¹⁵、後に計理士登録を行っている¹⁶。本講演において、1914年に「会計監査士法案」が第31帝国議会に提出されて以来、毎年のように議会に提出されている「会計監査士法案」「会計士法案」の審議の経緯¹⁷を説明し、これまでの法案の問題点を挙げている。これによれば、「明治四十年来会計調査所を経営して居る経験によれば英米殊に英国に盛に行はれて居る事業会社の会計監査及び証明は、種々の事情もありて直に我国の事業会社に之れを移植することは困難である」とし、「寧ろ個人経営等の相談役となりて、一般商工会の会計組織等を改良しゆき（原文ママ）、会計士の何者たるを知らしめ、漸次公共団体より会社組織の経営に及び向上発展してゆくことが、日本に於ける会計の職業を安全に発達せしむる最良の方法である」と述べ、監査や証明の業務のみにこだわらない姿勢を示している。「監査証明等は漸次法律規則の改正によりて歩を進めて行きたいと思ふて居る」とし、将来は監査を法律によって規定することは考えていたようである。「個人経営等の相談役」になるべき旨を発言しているが、他方では、「企業目論見書の起草」や「株式及社債の発行登録並に名義書換に関する事務」などの業務は、「第三者の位置に立ち不羈独立に執務すべき会計士本来の職務」としては不適當であるとし、「会計士と会計代弁業者」とを区別してこれらの職務を法律で列記することに反対している。また、弁護士が会計士を兼務できる条文にも反対している。監査業務を法律で規定することには時期尚早と考え

る一方で、「第三者」「不羈独立」を重んじ、法律で会計士の立場を強化したいと考えていた。

説苑は、竹内恒吉¹⁸による「日本に於ける会計士の職務範囲と会計士養成の必要」である。本説苑では、実務の発展が先か、法律の制定が先かの議論があるとしつつ、「吾国会計士の職務をして将来如何なる方向に進ましむべきかを先決するを要す」と述べ、会計士における職務のあり方を提言している。この中で、「英国の如く主として監査の方面に進展せしむべきか」「経営の方面にも接触せしむべきか」「二者を併せて、特定の業種に狭く深く関与せしむるを以て得策とすべきか」と3つの選択肢を挙げて、竹内は「経営上の技師やらしむべし」と結論付けている。具体的には、業種ごとに専門の会計士を養成し、会計組織の立案、業績及び会計の監査を行うだけでなく、法律上経営上の顧問としての職務を行うことが、会計士のあるべき姿だと述べている。そのためにも会計士養成所を設立し、専門家を養成する大切さを説いている¹⁹。会計士業務の柱として監査を挙げてはいない。現代の税理士業務とコンサルタント業務を合わせたような形態を考えていたようである。全国3か所に会計事務所を抱え、実務界で大きな存在であったと思われる竹内の提言は、その後の計理士法案の作成に大きな影響を与えたに違いない。

講演記録2本、説苑1本、いずれも会計士業務として監査業務・証明業務のみにとらわれることなく、税務や経営顧問を業務の中心として考えている。日本会計士会に参加している実務家や官吏の考えが、後の計理士法の成立に何らかの影響を与えていると思われる。

(2) 『日本会計士会々報』第2号（1923年1月発行）

第2号は、論説1本、講演記録1本、資料1本、説苑2本、研究1本、判例1本が掲載されている。

論説は、中村茂男²⁰による「会計士会麗澤問題に就て」である。本論説では、会計士の活動には自由裁量の範囲があるとしつつも、会計士法が実施されるまでは、会員の「知識の交換、相互の麗澤」、つまり会員同士の知識技

術向上が必要とし、「会計処理法に就て法規の関与せざる部分」については統一の見解を示すことを唱えている。ただし、会計士の具体的な業務には触れていない。

講演は、奥田大造²¹による「企業に於ける会計の職分」である。講演は、東京工場懇話会の会員及びその事業従業員に対して行ったもので、聴衆の多くが会計に携わるものではないと思われる。この中で、「製造」「販売」「会計」の三部門が「有機的な関係にあらねばならぬ」とし、会計の重要性を説いている。現状では、会計は他の二部門より軽んじられているとし、企業の健全な発達のために会計を重視するように説いている。また、原価計算の導入や、減価償却を含む損益計算の重要性を挙げている。あくまでも会計に携わる者に対して講演しているわけではないので、会計士の業務についてはほとんど触れていない。

資料は、渡部義雄²²による「英国会計士に対する所感」である。渡部は、東会計士事務所より英国に派遣され、1920年より2年間にわたって視察した。ロンドンの会計事務所において、実地研修も行っている。本資料は、英国ロンドンに滞在していた際の所感を、6つに分け、述べている。「第一 会計士事務所の規模」では、英国では会計士が多数の事務員を雇い、大規模に事務所を経営していることに驚いている。渡部が視察した事務所では、会計士2人と事務員26人で構成され、「中等程度の大きさを有する事務所」としている。最大の会計士事務所は100人から200人を有すると述べている。「第二 会計士の専門」では、保険業・銀行業・鉄道業などの各種事業に精通する事務所、あるいは破産清算等を得意としている事務所等が存在していることを紹介している。その一方で、当地の会計士の多くが、専門に特化すると十分な仕事を得られないと考えていることを紹介している。「第三 会計士事務所の仕事」については、当地の会計事務所における仕事を分類・列記することは困難としつつ、「監査」「会計事務」「税務に関する事務」「破産、清算、信託等の事務」「調査」「秘書役」「帳簿組織又は会計組織の立案改良」「取締役及支配人」「紛議の仲裁」の9つを挙げている。このうち、「会計事務」の業

務が、渡部が渡英前に考えていたよりも、比重の大きいことに注目している。英国では、単純な帳簿の記入は会社の事務員によって行われているが、諸帳簿の記入の正否の検査・転記の検査・試算表の作成・貸借対照表及び損益計算書の作成などを会計士事務員が出かけて行っているとしている。今後、日本においても、監査業務のみにこだわることなく、会計事務を引き受けることを検討すべきとしている。「税務に関する事務」は、英国で近年著しく増加していると言及し、監査に従事して得られる知識を利用して、税務署への届書を作成し、税務署の質問に答弁している現状を説明している。「第四 会計士事務所員の執務振に就て」では、会計士事務所の事務員全員が、非常に事務的訓練がなされていることに感心している。「第五 会計士に対する法律の保護」では、英国では会計士法はないものの、勅許状によって設立された会計士協会と、会社法の規定によって設立された会計士協会について、説明を行っている。会計士法が存在せず、法律が会計士を保護することが極めて少ないとしながらも、「英人が一般に、不羈独立なる会計士の監査が、出資者の利益を保護する上に於て、非常に有効なることを認識」している現状が記載されている。「第六 我国に於ける会計士事業の前途」では、日本の会計士事業を発達させるためには、法律の力に頼ることの必要性を唱えている。また、会計士による監査の利益を、一般に広く知らしめることが必要であるとしている。渡部の所感として、日本の会計士の現状と、英国での経験から、「会計事務」の将来性に期待を寄せていたことが明らかになった。

説苑の1本目は、東夷五郎²³による「会計士の職務私見」である。本説苑では、「会計士とは、会計に関する特種専門的智識及技能に併せて相当の経験を有し、他人の需めに応じて其勤務を提供するもの」とし、「高等職務 (Profession) たる社会上の地位は、医師・僧侶・弁護士及建築技師等に準ずべき」であるのが英米諸外国の実例であるとしている。会計士の任務は、「使込み・不当支出・横領・背任等」の検挙発見ではなく、「経営事業の損益計算は、会計学の原理に照して正当且合理なるか否かを吟味考察すること」であると述べている。そして、会計士は「経営事業の損益状態を公平誠実に監査し、同時

にその由来を釈明して経営当事者にその経営方針たるべき資料を提供し、斯くして有利の事業には厖々多額の資本を放下し、而して不利なる事業よりは成るべく速にその資本を他へ転換せしめんとの勸奨に努むる」とし、より広範な社会的責務を持つべきものであると説いている。具体的な会計士の業務については触れられていない。

説苑の2本目は、竹内恒吉による「会計士法制定に伴ふ三問題」である。三問題とは、会計士の職務範囲、資格要件、会計士養成を指している。このうち本稿では職務範囲についてのみ取り上げる。職務範囲については、純然たる会計的職務である「会計組織の立案、会計事務の指導」「会計の調査、会計上の鑑定仲裁」「会計監査」と、いわゆる会計代弁業である「会計整理」「会計書類の作成」「清算事務」「財産管理」は、観念としては区別すべきものであると述べている。しかし、依頼者側の要請や、会計士の職務の現状として、全てを含めることが適切であるとしている。竹内は、『会計士会々報』第1号においても、会計士の業務を監査にとらわれず広く扱うことを主張しており、本説苑に於いても、会計士法制定に際して、会計士の業務を広くとらえる必要性を説いている。

『日本会計士会々報』第2号の巻末において、1921年11月9日付けで日本会計士会の社団法人として承認されたことが報告されている。

(3) 『日本会計士会々報』第3号（1923年12月発行）

第3号は、建議1本、宣言1本、論説2本、資料2本、雑録3本が掲載されている。本号は1923年12月に発行されている。この年の9月1日には関東大震災が発生しており、本号は震災の影響を大きく受けた内容となっている。

建議は、「商法の規定中一部適用停止に関する建議」である。罹災商工業の会計処理に係る規定の一部適用停止を、内閣総理・司法・農商務・大蔵の四大臣に建議書を提出している。

宣言は、「災害と会計士の職務」である。災害時の損益計算や会社の清算

などは困難であるとしつつ、会計士の職務は公共的であるとし、その活用を訴えている。

論説の1本目は、奥田大造による「大震火災と商工業の会計処理」である。本論説では、考えられる損額を列挙し、その金額の算定を適正に行うことの必要性を説いている。非常時においても適切な会計処理が復興につながると主張している。

論説の2本目は、森本彌吉²⁴による「日本会計士会の一事業に就て」である。本論説では、「日本会計士会は会計業務の統一的指導機関を設けることが最大急務である」ことを主張している。その第一歩として、「会計用語」と「勘定科目」の統一を挙げている。将来は「会計用紙」や「会計帳簿」の統一に言及し、日本会計士会のフォームを作成することを提言している。

資料の1本目は、「英国に於ける戦時慈善会取締法」である。第1次世界大戦中の英国において、戦時慈善事業として多額の寄付金が集められた。しかし、目的外に使用されるなど、不正の事実が続出したため、戦時慈善事業取締法（War charity Act）が定められた。英国会計士の機関雑誌「The Accountant」に掲載された法律の要領と同誌の批評が掲載されている。本法律は、会計帳簿の作成と監査を求めている。

資料の2本目は、渡部義雄による「英国会計士協会の勅許状及基本規則」である。115の詳細な規定を紹介している。

雑録の1本目は、「大阪工業会の会計士法制定建議」である。会計士制度の確立が、我が国企業の健全な発展と、経済界の信用増進に必要であると考え、大阪工業会が内閣総理大臣等に対して提出した「会計士法制定に関する意見書」を紹介している。

雑録の2本目は、「会計士の職務と各種事業との関係」である。日本会計士会が、社団法人として認可を得たことを機会に、各方面に職務上の了解を得るために、会計士の職務と各種事業との関係についての文書を提出した文面を掲載している。「(一) 各商業会議所会頭宛」では、「会計士の職務は、主として企業に於ける会計の健全なる発達に参画貢献するもの」とし、

英国の繁栄は会計士の職務上の活動が財界に貢献していると言及している。社団法人日本会計士会を設立し、会員の資格・技能・信用等に基準を定め、安心して企業に利用できる方法を開拓していくと宣伝している。「(二) 各税務監督局長並各税務署長宛」では、先進国英米二ヶ国について、「税務に関する事務は、会計士の取扱ふ職務の内重要なもの、一項」であると主張している。とくに英国では、会計士が監査に従事するだけでなく、会計事務や、税務署に提出する損益計算書の作成にまで関与している実態を説明している。計算書に不備があった際には、税務署と会計士が折衝を行うことにも言及している。日本では納税者の中には税法税務の手続きを理解していないだけでなく、会計組織や帳簿の不備により申告すべき所得の金額すら判明しない実例が少なからず存在するとし、会計士が納税者と税務署との中間に介在する利点を強調している。「(三) 各組合銀行頭取宛」では、「銀行業と会計士の職務とは、極めて密接の関係」があるとし、英米諸外国を例に挙げながら、銀行が取引先に「貸借対照表其他財政状態一覧表」を差し出させる場合に会計士の証明書を添付するように勧めること、巨額又は長期に亘る資金融通の場合に、会計士の監査を受け、監査報告書を提出するように勧めることを要求している。「(四) 大蔵大臣宛」では、大蔵省をはじめとする官署へ提出する計算書表に、会計士の証明を添付するなどの利用を願っている。(一) から (四) は、いずれも各方面に会計士の職務を紹介し、業務の拡大を狙っている。日本会計士会の社団法人認可をきっかけとし、会計士の地位向上と業務の拡大を図っていた。監査業務だけではなく、その他の業務についての言及が目立つ。特に、税務に関する業務に大きな期待を寄せていたように感じられる。他方、銀行や大蔵省に対しては、監査業務の利用を要求しており、英国を範とした監査業務の広がりにも期待していたようである。これらは、日本会計士会が当時における会計士の業務について、どのように考えていたかがわかる貴重な資料であろう。

(4) 『日本会計士会々報』第4号（1924年7月発行）

第4号は、講演記録3本、資料1本、判例1本、漫録1本が掲載されている。

講演記録は、下野直太郎²⁵の「帳簿の必要」、太田哲三²⁶の「誤れる損益計算と其結果」、会計士である東爽五郎の「販売業における原価計算法」である。いずれも東京府産業部と日本会計士会が連合して開催した会計能率増進講演会の記録である。日本会計士会が、実務家だけではなく、大学研究者と連携して運営を行っていたことがわかる。3講演ともに、会計士の具体的な業務に触れることはなく、会計の重要性や会計処理法を説明している。

資料は、渡部義雄による「米国の会計士法及会計士協会の規則」である。米国の2種の会計士²⁷について、各州の会計士法と、アメリカ会計士協会の基本規則等を紹介している。

Ⅲ 会計士の業務

(1) 先行研究にみる会計士の業務

戦前の会計士は、法律の規定はなく、イギリスやアメリカの会計士を範として、自ら会計士と称し、会計事務所を営んでいた。これまでの先行研究や資料から、戦前における会計士の業務は、断片的に明らかになっている。

企業統治の観点から、1920～1930年代における電力業において会計監査の影響があったことが明らかになっているが（北浦2014 166-174頁）、監査の委託先は英国勅許会計士や米国公認会計士であった²⁸。計理士法成立以降、計理士による業務は、計理士木村禎橘による呉羽紡績の監査や、東・渡部会計事務所による川崎造船所の資産査定など、監査の視点から断片的に明らかになっている（北浦2014 229-231頁）。また、計理士法前後には、商工省が会計士の人数等を調査しており、その学歴や県別の分布等が明らかになっている。計理士法制定直前の1926年に、日本経営学会によって当時会計士と称する者の業務の実態調査が行われているが、会計士の創立期の業務は、監査以外の業務を含めその全容は明らかになっていない。

上述した東夷五郎は、自ら経営する会計事務所の職務要領（1916年）に、業務内容の記載があり、当時の会計士業務の一端をうかがい知ることができる。7つの業務を挙げていて、会計監査に近い業務と、それ以外の業務（会計事務、税務など）が挙げられている（全日本計理士会職業会計人史編纂委員会編 1973 45-46頁）。しかし、どのような比重で業務を扱っていたのかは明らかではない。

(2) 『日本会計士会々報』にみる会計士の業務

第1号では、冒頭の講演記録が税務に関する内容である。会報の創刊号の巻頭を飾る講演記録が、税務業務に関することであり、当時の会計士業務における比重が高かったものと考えられる。当時の会計士は、法律によって規定された存在ではない。つまり、講演者の所属する「東京税務監督局」は会計士の監督省庁ではない。しかし、税務監督局や税務署を挟んで、顧問先の存在があったものと思われる。税務が重要な業務であったことを示唆している。また、会計士の森田や竹内の記述からは、会計士の業務の中心が、監査ではなく会計事務や税務であることがうかがえる。

第2号では、会計士の業務を監査のみにとどめることなく、広く会計事務や税務を取り扱うことを主張する論説等が目立つ。とくに渡部の「英国会計士に対する所感」は、日本会計士会の会員に対して発信した影響力が強かったものと思われる。渡部が勤めていた東会計士事務所では、イギリスやアメリカの会計士を模範として会計事務所を営んでいた。その模範となるべきイギリスの会計士は、制度としての監査が発達しているにもかかわらず、業務の実態は会計事務の比重が高かった。渡部は、日本においても監査以外の業務の将来性の高さに期待していた。単にイギリスの会計士業務を紹介するだけでなく、日本の監査以外の業務に依存している実情を発展させることに活路を見出している。

第3号では、雑録として掲載されている「会計士の職務と各種事業との関係」の内容が、当時の会計士の業務の状況を明らかにしている。「各税務監

督局長並税務署長宛」に英米諸外国の例を用いながら、会計士の業務として税務の重要性を強調している。他方、銀行や大蔵省に対しては、監査の活用を訴えているものの、記載の順番は税務の後である。

第1号から第4号において、現代の公認会計士が担っているような監査業務の記載は少なく、業務に関して言及されているのは、税務や会計事務の比率が高かった。会計士の業務の実態を表しているものと言えよう。

おわりに

戦前の会計士の業務の実態は明らかになっておらず、業務内容の手掛かりとなりうる『日本会計士会々報』は、これまでほとんど注目されることはなかった。本稿は、『日本会計士会々報』を考察することにより、当時の会計士業務の一端を明らかにしようと試みた。

当時の会計士は、法律によって規定された存在ではなく、イギリスやアメリカを模範として、業務を行っていた。渡部義雄のイギリス留学の経験とその紹介からは、とくにイギリスの会計士業務を、日本の会計士が倣おうとした形跡が見られる。そして『日本会計士会々報』の論説等からは、当時の業務として、税務や監査に付属する会計事務の比重が高かったことをうかがい知ることができる。会計士のあるべき姿として、業務内容の現状を踏まえ、業務の軸足を税務や会計事務に依拠しようとしていたことが明らかになった。

それでは、『日本会計士会々報』は、その後の会計士業務の発展や、計理士法制定にどのような役割を果たしたのであろうか。日本会計士会は、会計士の地位向上のために設立された。会計士の団体結成は、イギリスの会計士制度を目指していたものと思われる。イギリスでは、会計士の団体に国王(国)より勅許(許可)が与えられ、当該団体の会員になることにより会計士となることができた。会員になるために実務経験や試験などの要件が設けられていた(友岡 2010)。日本会計士会も試験を課すなどの厳格な入会審査を行っていた。しかし、のちの計理士法は、計理士を法律で規定しながら、現代の

公認会計士のように監査の独占業務は与えず、計理士の業務を広く捉え、計理士の地位は決して高いものとはならなかった（太田 1968、原 1989）。日本会計士会に対しても特別な地位を与えたわけではない。

本稿で取り上げた時期における日本会計士会は、有力な会計士が多数参加していた。会報から発信された内容は、計理士法を作成するにあたって、会計士業界の総意として考慮されたと思われる。会報では、当時の会計士業務の実態、つまり税務をはじめとする監査以外の業務に依存した状況を発信することとなった。これは、会計士の役割を広くとらえずぎており、結果として監査業務が軽視されることにつながったのではないだろうか。監査の重要性が社会的に認知されることにはつながらなかったものと思われる。また、日本会計士会がイギリスの会計士団体のような地位を得ることができなかったのは、会員が 20 数人と少なかったことや、会計士業務の歴史が浅かったこと²⁹が影響しているかもしれない。計理士法の制定以降、計理士団体より法律の改正を求める運動が起こされた（原 1989、平野 2012）が、実現されることなく終戦を迎える。戦後、連合国の占領とアメリカの指導のもと、証券取引法（1947 年）と公認会計士法（1948 年）が相次いで施行され、職業会計人の地位向上と、監査の独占業務の付与はここに実現することとなる。

本稿では、日本会計士会の創立期における業務を、『日本会計士会々報』の第 1 号から第 4 号を用いて検討を行った。しかし、計理士法の直前の会計士業務を理解するためには、『日本会計士会々報』の後半の第 5 号から第 9 号を検討する必要があるであろう。さらに、計理士法の成立以降の『日本計理士会々報』や、日本会計士会・日本計理士会以外の業界団体の発言も検討する必要があると思われる。会計士の団体は、日本会計士会以外にも、多くが誕生した³⁰。とくに、全日本計理士協会は『全日本計理士会会報』を発行しており、考察する価値のある資料だと思われる。これらの資料を考察し、当時の職業会計人の業務を明らかにすることが、今後の課題である。

<本文注釈>

- 1 原タイトルは、旧字体を使用していて『日本會計士會々報』となっている。以下、本稿では、新字体を用いる。
- 2 例えば、後述する東会計事務所 of 会計人職務要領の冒頭文（1916年）において、英国の国王特許会計士や米国の州法免許公会計士を範として会計士の職務を開始することが述べられている（日本公認会計士協会 25年史編さん委員会編 1975 45頁）。
- 3 当初会計業務を営む者は、会計人、会計士、監査士、会計監査士など自称していたが、大正末期にはほぼ会計士に統一されていった（日本公認会計士協会 25年史編さん委員会編 1975 49頁）。
- 4 公認会計士法は第二条第一項において「公認会計士は、他人の求めに応じ報酬を得て、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。
- 5 1909年に生じた大日本製糖株式会社の破たんとその後に展開する政界を巻き込んだ疑獄事件である（原 2005）。架空利益の計上などの粉飾が行われた（久保田 1976）。
- 6 『日本会計士会々報』第1号の巻末に記載された日本会計士会定款に、成立時の社員（会員）は27名との記載がある。なお、『職業会計人史』（全日本計理士会職業会計人史編纂委員会編 1973）には、当初の会員は9名であったとの記載があるが（9頁）、誤りであると思われる。さらに、『公認会計士制度 25年史』（日本公認会計士協会 25年史編さん委員会編 1975）には、創立当初の会員は20名との記載があるが（54頁）、誤りであると思われる。20名は『日本会計士会々報』第1報の巻末の名簿の人数であり、設立直後に退会や死去で会員数が減っている。
- 7 国立国会図書館がウェブサイト上に運営する国立国会図書館サーチによれば、国立国会図書館には『日本会計士会々報』第2号の東夷五郎著「会計士の職務私見」の抜刷のみ所蔵されている。また『日本会計士会々報』第1号が熊本県立図書館に所蔵されていることが確認できる（2016年9月26日現在）。国立情報学研究所のデータベース CiNii によれば、『日本会計士会々報』は全国の9大

- 学に、『日本計理士会々報』は11大学に、それらの一部が所蔵されている(2016年9月26日現在)。
- 8 第1号から第4号は、名古屋大学国際経済政策研究センター情報資料室において閲覧した。第5号から第8号は、早稲田大学中央図書館において閲覧した。
 - 9 第9号から第11号、第13号、第14号、第16号、第17号、第19号は、早稲田大学中央図書館において閲覧した。第12号、第15号、第18号、第20号は、名古屋大学国際経済政策研究センター情報資料室において閲覧した。
 - 10 後に『日本会計士会々報』第4号(1924年)から第8号(1927年)の役員名簿において、監事として名を連ねている。
 - 11 『日本計理士会々報』第9号(1929年)から第15号(1935年)の名簿で、肩書が代議士と確認できる。
 - 12 文中には「行政の民衆化」「税務の民衆化」の文言が登場しており、大正デモクラシーの影響を感じ取ることができる。
 - 13 森田は、日本会計士会の創立メンバーの一人で、当初より当会の理事に名を連ねている。なお、『会計士会々報』第6号(1926年)において日本会計士会を退会したことが記されている。
 - 14 『会計学大辞典』(安藤他編2007)によると「最初に会計事務所を開いて監査業務を行った」のは森田であると記載されている。他方、『近代職業会計人史』(全日本計理士会職業会計人史編纂委員会編1973)には、大坪文次郎が我が国で初めて「職業会計人として業務を営んだ」と紹介されている。「わが国で初めて職業会計人としての業務を営んだのは森田熊太郎であるとするのが通説であった。事務所を設立したのは明治40年である。大坪文次郎が事務所を設けたのはそれより17年も早い。」と記載されている。『公認会計士制度25年史』(日本公認会計士協会25年史編さん委員会編1975)では、「会計事務所の出現」として大坪の東京計算局事務所(東京・日本橋)の存在を挙げている。
 - 15 『日本会計士会々報』第1号の名簿には、森田会計調査所と同上大阪出張所の記載が確認できる。
 - 16 『会計学大辞典』には、紳士録の記載から「昭和8年前後に死去したのかもしれ

- ない」とされている(安藤他編 2007 1294 頁)。『日本計理士会々報』第12号(1932年・昭和7年12月発行)に「森田熊太郎氏の死を悼む」の訃報記事が掲載されており、1932年(昭和7年)に死去したものと思われる。
- 17 議会における審議の経緯は、原征士(1989)『わが国職業的監査人制度発展史』第2章「大正期会計士立法運動の展開」(51頁～101頁)に審議の経緯が詳細に述べられている。
- 18 竹内は、日本会計士会の創立メンバーの一人で、当初より理事を務めている。また、会計士として会計士竹内恒吉事務所を大阪のほか名古屋と東京に開設していた。『日本会計士会々報』第1号の名簿には、大阪・名古屋・東京の事務所が記載されている。会計士竹内恒吉事務所所属の会計士として、尾川隆二と須田近思郎が名簿に名を連ねている。当時としては規模の大きな事務所であったことがうかがえる。また、大新聞に業務広告を出すなど、派手な経営方針で知られた(太田1968 77-78頁)(日本公認会計士協会25年史編さん委員会編1975 49頁)。
- 19 竹内自身が、自費で会計士養成所を設けていたとされる(太田1968 77頁)。
- 20 中村は明治大学商学部教授で、大正時代における代表的な会計学者であった(安藤他編 2007、1076頁)。日本会計士会では、入会のための試験委員嘱託として名を連ねている。
- 21 奥田は、日本会計士会の創立メンバーの一人で、当初より常務理事を務めている。『日本会計士会々報』第1号より編集兼発行人にその名を確認することができる。東京に奥田会計士事務所を開設していた。
- 22 渡部は、当時は東会計士事務所員で、1928年に会計士となった(安藤他編2007、1385-1386)。後に、東会計士事務所から東・渡部会計事務所と改名し、東の引退後は事務所長となった。『日本会計士会々報』第2号の名簿にその名を確認することはできないが、後に日本会計士会の評議員、日本計理士会の常務理事を経て理事長に就任している。
- 23 東は、神戸高等商業校教授を務めていたが、1916年に教職を離れ、東京において「東会計人事務所」を設立して会計業務を開始した(全日本計理士会職業会

- 計人史編纂委員会編 1973、5)。日本会計士会の創立メンバーの一人で、初代理事長を務めている。
- 24 森本は、神戸に森本会計事務所を開設していた。『日本会計士々報』第2号の名簿より、その名を確認することができる。
- 25 当時は東京商科大学教授である。『日本会計士々報』第1号の役員名簿において、試験委員囑託として名を連ねている。後の日本計理士会の客員之部にその名を確認することができる。
- 26 当時は東京商科大学講師である。後の日本計理士会の客員之部にその名を確認することができる。
- 27 米国における各州の会計士法の規定に従って州政府の免許を受けた会計士であるサーチファイド、パブリック、アカウンタント（Certified Public Accountant）と、試験に合格した者が会員として会計士業に従事している『アメリカ会計士協会々員』（Member of the American Institute of Accountants）である。
- 28 北浦は、日本の電力会社に対する監査が英米会計士によって行われていた状況から、「日本の会計プロフェッションによる保証が、英米の社債引受会社や投資家により信用されていなかったことを示している」（北浦 2014 169頁）と述べている。
- 29 友岡（2010）は、世界最初の会計士団体であるエディンバラ会計士協会（イギリス。1853年に設立、1854年に勅許を受ける）の前に、18世紀には会計プロフェッションの萌芽がみられると指摘している。イギリスでは、歴史的な変遷を経て会計プロフェッションが生まれてきたことに言及している。
- 30 東京会計士協会（1925年創立）、第一会計士会（1926年創立）、全日本計理士協会（1928年創立）などがある。

<参考文献>

- 新井益太郎 (1999) 『会計士監査制度史序説』 中央経済社。
- 新井益太郎 (2005) 『私の知る会計学者群像』 中央経済社。
- 安藤英義・新田忠誓・伊藤邦雄・廣本敏郎編 (2007) 『会計学大辞典 第五版』 中央経済社。
- 太田哲三 (1956) 『会計学の四十年』 中央経済社。
- 太田哲三 (1968) 『近代会計側面誌－会計学の六十年』 中央経済社。
- 北浦貴士 (2014) 『企業統治と会計行動 電力会社における利害調整メカニズムの歴史的展開』 東京大学出版会。
- 久保田音二郎(1976) 「明治以降の監査役監査の発展」、青木茂男編『日本会計発達史』 同友館。
- 黒澤清 (1976) 「近代簿記会計の誕生」、青木茂男編『日本会計発達史』 同友館。
- 黒澤清 (1987) 「財務諸表制度発展史序説」、黒澤清編『わが国財務諸表制度の歩み—戦前編—』 雄松堂出版。
- 黒澤清 (1990) 『日本会計制度発展史』 財経詳報社。
- 全日本計理士会職業会計人史編纂委員会編 (1973) 『近代職業会計人史』 全日本計理士会。
- 染谷恭次郎編 (1981) 『我国会計学の軌跡 第五巻』 雄松堂書店。
- 高木勝一 (2007) 『日本所得税発達史—所得税改革の発展と歴史 創設期から現在まで—』 ぎょうせい。
- 高村直助 (1996) 『会社の誕生』 吉川弘文館。
- 友岡賛 (2010) 『会計士の誕生—プロフェッションとは何か』 税務計理協会。
- 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 (1975) 『公認会計士制度 25 年史』 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展史』 白桃書房。

- 原征士(2005)「株式会社制度と会計監査」、平林善博編『近代会計成立史』同文館出版。
- 平野由美子(2012)「昭和初期における計理士法改正運動：木村禎橋の運動を中心に」、『立命館経営学』第50巻5号、57-79頁。
- 百合野正博(1999)『日本の会計士監査』森山書店。
- 渡辺和夫(2005)「戦前の会計監査」、『商学討究』56巻1号、21-33頁。

(やました しゅうへい・准教授)