

公認会計士法の改正

原, 征士

(出版者 / Publisher)

法政大学経営学会

(雑誌名 / Journal or Publication Title)

The Hosei journal of business / 経営志林

(巻 / Volume)

26

(号 / Number)

4

(開始ページ / Start Page)

67

(終了ページ / End Page)

79

(発行年 / Year)

1990-01-31

(URL)

<https://doi.org/10.15002/00003340>

〔論文〕

公認会計士法の改正

原 征 士

〔目次〕

- I. はじめに
- II. 公認会計士法改正の概要
- III. 公認会計士法の改正の経緯
 - 1. 第4および第5国会の改正法
 - 2. 第7および第10国会の改正法
 - 3. 第16および第19国会の改正法
 - 4. 第46国会の改正法
- IV. むすび

I. はじめに

わが国職業的会計士制度の発展の過程をひるがえれば、明治末期に職業的監査人制度の導入の必要性が関係者の間で論議されはじめ、つづく大正期の会計士立法運動を経て、昭和2年の計理士法の制定をもって職業的会計士が制度的に確立されてきたのである。

この計理士法は、職業的会計士を法的に認め、その計理士という称号を保護するものとして制定された。計理士の資格要件の高度化と共に、計理士業務の保護育成を要求する計理士法の改正運動が、戦前期を通じて、計理士業界によって展開されたのである。昭和10年代の戦時非常事態その他の事情のために、計理士法の改正は実現していない。

戦後の経済民主化の動きの中で、外資の導入、証券投資の民主化の制度改革の一環として、昭和23年7月に、公認会計士法が制定されたのである。公認会計士法の制定にあたり、すでに存在する計理士制度との調整が重要な課題とされたが、計理士制度の廃止と、新たな時代の要求にかなう制度として公認会計士制度が創設されたのである¹⁾。

公認会計士法制定過程において、計理士業界か

ら、計理士の公認会計士への移行について強く要望され、法案審議の過程で議論されたものの、その要望は受け入れられずに終わったのである。

公認会計士法中の計理士制度に係わる条文は、以下の諸条文であった。

- 1. 計理士法を廃止する(第61条)
- 2. 監査・証明業務を公認会計士の独占業務とする(第47条)
- 3. 計理士が財務書類の監査・証明業務を行う期間は、昭和24年3月31日までとする(第56条但書)
- 4. 計理士が監査・証明業務以外の業務を行う期間は、昭和26年7月31日までとする(第63条)
- 5. 特別公認会計士試験を昭和26年7月31日まで実施する(第57条)

公認会計士法の制定後、これら計理士制度に係わる諸条文の改正が計理士業界の要求でなされて行ったのである。本稿は、公認会計士法の改正を、計理士制度との関係で把握することを課題としている。

〔注〕

- 1) 公認会計士法の制定に関しては、拙稿「公認会計士法の制定」経営志林 第20巻第4号(昭和59年1月)、で論じたところである(拙著『わが国職業的監査人制度発達史』白桃書房 平成元年、第8章参照)。

II. 公認会計士法改正の概要

昭和23年7月に、公認会計士法は制定された(法律第103号)。しかし、その公布直後から、計理士業界の意見を体現した改正法案が議員提案と

して、くりかえし国会に提出され、さらにそれを受けて政府が改正法案を提出し、こうして公認会計士法は、短時日の間に、改正をくりかえしたのである。その主要な改正法と改正の要点を以下に表1として、表示しておく¹⁾。

これら改正法の主要な改正点として、2つの点

をあげることができる。すなわち、第1は、監査・証明業務の独占に関する改正であり、第2は、公認会計士資格取得のための特別措置に関する改正である。以下では、これらの改正点に注目しつつ、それぞれの改正法の内容を要約することにする。

表 1 公認会計士法の制定と改正の沿革

法令名	施行年月日	国会名	提案者	改正の要点
(1) 公認会計士法 (昭23.7.6法第103号)	昭23.8.1 (但し第62条は昭23.7.6第47条及び第48条は昭24.4.1より施行)	第2国会	政府	<ol style="list-style-type: none"> 1. 計理士法を廃止する(第61条) 2. 監査・証明業務を公認会計士の独占業務とする。(第47条) 3. 計理士が財務書類の監査・証明業務を行う期間は昭和24年3月31日までとする。(第56条但書) 4. 計理士が計理士の名称を用いて監査・証明業務(第2条第1項)以外の業務を用いる期間は、昭和26年7月31日までとする。(第63条) 5. 特別公認会計士試験を昭和26年7月31日まで実施する。(第57条)
(2) 公認会計士法の1部を改正する法律 (昭23.12.28法律第275号)	昭23.12.28	第4国会	大上議員 外4名	<ol style="list-style-type: none"> 1. 計理士が財務書類の監査・証明業務を行う期間を昭和25年3月31日まで延長する。(第56条但書改正) 2. この法律施行の際、計理士の経験3年以上の者は、昭和24年3月27日までに登録を受けて会計士補となることができる。(第57条第7項、第8項追加) 3. 計理士の業務が10年以上の者は、レポートをもって特別公認会計士試験にかえることができる。(第57条第9項追加)
(3) 公認会計士法の1部を改正する法律の1部を改正する法律 (昭23.12.28法第276号)	昭23.12.28	第4国会	大蔵委員長	<ol style="list-style-type: none"> 1. 公認会計士法の1部を改正する法律(昭和23.12.28法第275号)の施行期日を昭和24年4月1日に延期する。
(4) 公認会計士法の1部を改正する法律 (昭24.3.31法第22号)	昭24.3.31	第5国会	政府	<ol style="list-style-type: none"> 1. 公認会計士法の1部を改正する法律(昭和23.12.28法第275号)を廃止する。 2. 計理士が財務書類の監査・証明業務を行う期間を昭和24年9月30日まで延長する。(第56条但書改正) 3. 計理士が計理士の名称を用いて監査・証明業務以外の業務を行う期間を昭和33年7月31日まで延長する。(第63条改正)

法令名	施行年月日	国会名	提案者	改正の要点
				4. 特別公認会計士試験の受験資格を1部制限し、(資本金5百万円以上の会社の経理課長等に限定する。)経験年数のしんしゃくを行うこととする。(第57条第2項第5号改正、第57条の2追加)
(5) 公認会計士法の1部を改正する法律(昭24.5.30法第119号)	昭24.5.30	第5国会	宮幡議員外2名	1. 計理士が財務書類の監査・証明業務を行いうる期間を昭和25年3月31日まで延長する。(第56条但書改正)
(6) 公認会計士法の1部を改正する法律(昭24.6.10法第209号)	昭24.6.10	第5国会	三宅議員外2名	1. 計理士経験15年以上の者は、陪審式試験をもって特別公認会計士試験にかえることができる。(第57条第7項第8項追加)
(7) 公認会計士法の1部を改正する法律(昭25.4.1法第94号)	昭25.4.1	第7国会	政府	<ol style="list-style-type: none"> 1. 陪審式試験を廃止する。(第57条第7項第8項の削除) 2. 公認会計士審査会を大蔵省の外局である公認会計士管理委員会とし、公認会計士に関する事項を管理する。(第35条-第46条) 3. 公認会計士の独占業務である監査・証明業務の制限規定を削除する。(第47条削除) 4. 計理士が監査・証明業務を行いうる時期についての制限を廃止し、昭和26年3月31日までに再登録を受けて計理士の名称を用いて旧計理士法第1条の業務を終生行うことができる。(第63条改正) 5. 司法試験第1次試験に合格した者は第1次試験を免除する。(第7条第3号改正) 6. 司法試験第2次試験に合格した者は、第2次試験の当該科目を免除する。(第9条第4号改正) 7. 第3次試験の受験の要件に実務従事の制度及び実務補習団体による実務補習の制度を加える。(第11条、第12条第1項改正)
(8) 公認会計士法の1部を改正する法律(昭26.3.29法第51号)	昭26.3.29	第10国会	平岡議員	<ol style="list-style-type: none"> 1. 旧法第47条を復活し、財務書類の監査・証明業務を営むことを公認会計士等(計理士は含まれる)に限定する。(第47条の2追加) 2. 特別公認会計士試験の施行期間を昭和28年7月31日まで延長する。(第57条第1項改正) 3. 第3次試験科目中に税に関する実務を含める。(第10条改正) 4. 第3次試験受験の要件について、会計士補となる資格を有する者も受験できることとする。(第11条、第12条第1項改正)

法令名	施行年月日	国会名	提案者	改正の要点
(9) 公認会計士法の1部を改正する法律(昭28.7.24法第82号)	昭28.7.24	第16国会	苦米地議員外24名	1. 特別公認会計士試験の施行期間を昭和29年7月31日まで1ヶ年延長する。(第57条第1項改正)
(10) 公認会計士法の1部を改正する法律(昭29.6.11法第175号)	昭29.8.1	第19国会	政府	1. 特別公認会計士試験を廃止する。 2. 特別公認会計士試験に代え、特別公認会計士試験の受験資格者(商学に属する研究により学位を授与されたものを除く)に対して昭和32年7月31日まで第3次試験の受験資格検定を行って、この検定の合格者には第3次試験受験資格を与える。(第57条改正) 3. 昭和32年7月31日までに、商学博士の称号を授与された者及び14年以上の現業計理士、税理士等に対して第3次試験の受験資格検定を免除し、第3次試験の受験資格を与える。(第60条改正)
(11) 公認会計士特例試験等に関する法律(昭39.6.30法第123号)	昭39.7.1 (ただし附則5条、6条は昭和42.4.1より施行)	第46国会	政府	1. 計理士制度を昭42.3.31をもって廃止する。(附則第1条、第5条、法第63・64条削除) 2. 公認会計士特例試験を昭和39年7月1日から昭和42年3月31日までの間に、5回に限り実施する。(第2条) 3. 昭和39年4月1日において、大蔵省に備える計理士名簿に登録を受け、かつ計理士の名称を用いて、主として旧計理士法第1条に規定する業務を営んでいる者は税理士委員会の認定を受け、税理士の資格を取得することができる。(第12条)
(12) 計理士の名称の使用に関する法律(昭42.8.2法第130号)	昭42.8.12	第55国会	衆議院 大蔵委員会	1. 昭和42年3月31日において、計理士名簿に登録を受けている者は、財務書類の調製をし、財務に関する調査・立案・相談業務を営むについて計理士の名称を使用することができる。

〔注〕

- 1) 大蔵省証券局企業財務課監修『公認会計士審査会の答申及びその関係資料集』(昭和40年)に収録されている「公認会計士法の制定と改正の沿革」(45~49頁)を基礎にし、若干の補充と訂正を施した。

III 公認会計士法改正の経緯

1. 第4および第5国会の改正法

第4国会(昭和23年)に、議員提案として提出

された改正法の内容は、(1) 監査・証明業務を公認会計士に制限する第47条の施行日を規定する第56条但書を、昭和24年4月1日から1年間延長して昭和25年4月1日に改めること、(2) 特別公認会計士試験を規定する第57条に、次の規定を加えること、① この法律施行の際に3年以上計理士業務に従事していた者は、3ヶ月以内に登録をうけて、会計士補となることができる。② この法律施行の際に10年以上計理士業務に従事していた者は、会計に関する研究報告または意見書(リポート)を会計士管理委員会に提出し、その審査をもつ

て特別公認会計士試験にかえることができる、というものであった。

この改正法に対して、その成立直後に、衆議院大蔵委員会より、「改正法の改正法案」が提出されている。それは、改正法の施行期日を「公布の日から」と規定しているところを、「昭和24年4月1日から」と改正することを内容としていた。同法案は、衆参両院を通過し、同一国会で、「改正法」と「改正法の改正法」が成立するという事態となった。

この計理士業界の要求を反映する改正法につき、「寝耳に水というか晴天の霹靂と申すか、関係当事者さえも全く知らなかった間に地震の如く急襲した事」¹⁾といわれており、関係者の間で大きな反響を呼んだ様子を伝えている。さらに、この改正によってはなはだしい衝動をうけたものとして、「我国企業会計の健全な発展を図るために設立された企業会計制度対策調査会」をあげ、同調査会は、「若し万一にもこの法律が公布実施されたりすれば、それは本調査会を設立した意義の大半を失わしめる事になる」との認識のもとに、その対策を協議し、意見書を作成し政府その他の関係方面に上申することとしたと伝えられている²⁾。この意見書の内容は、特別公認会計士試験に関する事項、試験科目の整理、計理士の称号使用期間の延長、会計士管理委員会委員の任命など、広範にわたっているが、その中には、前述の改正法を廃止するという項目を含んでいた。

つづく第5国会（昭和24年）には、政府提案の改正案と議員提案になる2つの改正案が提出され、それぞれ成立している。

政府提案になる改正法の主要な改正点は、(1) 計理士が財務書類の監査・証明業務を行いうる期間を規定する第56条但書を改正し、昭和24年3月31日から6ヶ月延長し、昭和24年9月30日までとする、(2) 計理士が計理士の名称を用いて監査・証明業務以外の業務を行いうる期間を規定する第63条を改正し、昭和26年7月31日から7年間延長し、昭和33年7月31日までとする、(3) 特別公認会計士試験を規定する第57条に、合否決定にあたり筆記試験の成績のほか経験と年数を斟酌できるとする規定を追加する、というものであったが、それにあわせて、前回国会で成立した議員提案の

改正法（法律第275号）を廃止する規定も含まれていた。

第5国会に提出された議員提案の改正法のひとつは、第56条但書を改正して、計理士が財務諸表の監査・証明業務を行いうる期間を、さらに6ヶ月延長して昭和25年3月31日までとする、というものであった。他の改正法は、特別公認会計士試験に関して、陪審式試験制度を導入しようとするもので、15年以上計理士業務にたずさわっていた者は、特別公認会計士試験にかえて、大蔵省令の定めるところにより公認会計士試験委員の行う陪審式試験を受けることができる、という規定を追加するものであった³⁾。

この陪審式試験を導入する改正に対して、社会的に大きな反響をよび、多数の意見が表明された⁴⁾。公認会計士制度の確立に深く関係された太田哲三博士は、この陪審式試験に対して、「これは公認会計士の目標を無視し、公認会計士制度を破壊するもの以外の何ものでもない。此の方法によって理想的な公認会計士を得んとしても徒勞である」と述べられ、次の3点をあげて反対されている⁵⁾。

- (1) 登録15年以上の計理士は数千名に上る。その総てが権利を主張して受験せんとしたら如何にして陪審式試験を実施するのであるか。
- (2) 巷間伝ふる所の如く陪審試験官が計理士中から選ばれることになれば、恰も自己証明であり効力なきものである。
- (3) もし限られたる関係の者のみが選に入ることになれば公平を失し、全く封建的なボス擁護に陥るものである。

従って、「陪審式試験によって其の能力を検し、人物を判定することは至難であり、情実に陥り、適者を求め得るものではない」。さらに次のように述べられ、公認会計士制度の基礎を危うくするものと論じられる⁶⁾。「陪審式試験による選定は、計理士が厳正な試験を回避し安易な方法で特権を勝ち得る如き印象を与へ、公認会計士が従来の計理士の変名に過ぎないものであると誤まれる惧がある。其の結果、公認会計士の能力及び素質に関し、一段の信用を失ひ、昭和2年の計理士法の失敗を繰り返すことになる」と。

第4および第5国会に提出された公認会計士法

の改正法のうち、計理士制度に係わる改正について触れてきた。扱われた期間は、公認会計士法制定より約1ヵ年間である。この間に、計理士が監査・証明業務を行いうる期間は、当初の期間よりさらに1年間延長されて昭和25年3月31日までとされ、監査・証明業務以外の業務を行いうる期間は、当初3年間のところをさらに7年間延長して昭和33年7月31日までとされた。また、特別公認会計士試験の可否決定にあたり、経験年数を斟酌することにしたたり、公認会計士の資格取得についての特別措置として、レポート試験や陪審式試験の制度を導入する改正がなされているのである（前者はその後の改正で廃止され、後者についてはつづいて触れる第7国会に対する政府案により廃止されることになる）。この期間は、公認会計士制度にとっては、その創設の時期であり、第1回特別公認会計士試験の実施（予備試験は昭和24年4月1日～3日、本試験は5月28日～29日）、合格発表（9月16日）、その合格者60名により日本公認会計士協会の創立（10月22日）という時期であった。この時期に、新設の公認会計士制度の存続に係わる改正がなされていたのである。

2. 第7および第10国会の改正法

第7国会（昭和25年）に対し、政府は主としてシャープ税制使節団の勧告にもとづいて、公認会計士法改正案を提出している。その改正案の主要な改正点は、(1) 陪審式試験を規定する第57条第7項および第8項を削除すること、(2) 監査・証明業務を公認会計士の独占業務として規定する第47条を削除すること、さらにその改正と関連して、(3) 計理士が監査・証明業務を行いうる期限についての制限を廃止し、昭和26年3月31日までに再登録を受けて、計理士の名称を用いて旧計理士法第1条の業務を終生行うことができること（第63条改正）、であった。これらの規定は、修正されることなく可決されている。

シャープ使節団の報告書「第一次日本税制報告書」（昭和24年10月3日発表）第4編の付録の中で、公認会計士制度にふれ、当時問題となっていた陪審式試験について次のように記述されている⁷⁾。

「陪審式試験に、厳密な客観性を持たせ、情実を交えぬようにすることは至難の業である。かかる計理士に対して、客観的な筆記試験の要件を免除するだけの十分な理由は存しない。従ってこの改正はこれを廃止すべきである。」
さらに、公認会計士試験制度について、次のように指摘している。

「改正前の公認会計士法の下で要求されている客観的な試験を弱めるような試みに対しては今後一層強力に抵抗すべきである。信頼しうる会計士の育成という重要な仕事を妨げるような政治的考慮も妥協もこれを許すべきではない。

会計士のおそろしい欠乏も、これを標準の引き下げによって満たしてはならない。真に適当な資格のある会計士の数を徐々に増加させる長期的解決は、程度の落ちた多数の者を速成する短期的解決よりはあきらかに勝っている。」

このシャープ使節団の勧告にもとづいて、政府は、陪審式試験を廃止する改正案を提出したのである。

さらに今次の改正には、上述のように第47条削除と第63条改正という公認会計士制度の根本に係わる改正が含まれていたのである。この2つの規定の改正に対して、「現行法制定の主旨を根本的に覆えたもの⁸⁾」ということができるのである。

公認会計士法制定当時、職業会計士制度のあり方として、時代の要請に応えるものとして新たに職業的監査人として公認会計士制度を創設するとともに、従来の計理士制度は存続させるべきであるという、いわゆる二本建論と、計理士制度はなるべく早く廃止し、新しく創設される公認会計士制度一本で行くべきであるという一本建論があったが、現行法は、後者の立場をとっていたのである⁹⁾。ところが今改正で、二本建論をとることになり、まさしく現行法の主旨を根本的に変更したものと見える¹⁰⁾。

この二本建論への変更には、同じ第7国会において証券取引法が改正され、第193条の2が新設されて、特別法による公認会計士の独占的監査が制度化されたこと、また第5国会において労働組合法が改正され、「職業的に資格がある会計監査人」による労働組合監査が制度化されたことが関連していたといえるのである。

翌昭和26年、第10国会に、議員提案による改正法案が提出され成立している。主な改正点は、(1) 旧第47条を復活し、財務書類の監査・証明業務を営みうる者を、公認会計士、外国公認会計士、計理士に限定する (2) 特別公認会計士試験の施行期間を2年間延長し、昭和28年7月31日までとする、ことであった。

今次改正に先立ち、再び来日していたシャープ税制使節団に対する公認会計士業界および計理士業界の諸要請と、それらに対する反応を含む同使節団の「第2次日本税制報告書」の発表（昭和25年11月8日）がなされていたのである。

日本公認会計士協会の要望書では、公認会計士の監査制度に関連して、(1) 旧第47条の復活 (2) 商法や税法における監査その他の監査制度の法制化 (3) 証券取引法による財務書類の監査証明業務の促進 (4) 官公営事業の会計に対する公認会計士の監査の実施等を求めており、さらに税務に関しての要望も含まれていた¹⁰⁾。日本計理士会の提出した報告書には、(1) 特別試験の経験年数しんしゃくの強化 (2) 計算を主とした筆記試験のみによる特別試験制度の改正 (3) 再登録後の計理士を含めた監査人制度確立のため、公認会計士法第47条の復活、などが要望されていた¹⁰⁾。

シャープ使節団「第2次日本税制報告書」は、公認会計士法に関して、次のように述べていた¹⁰⁾。

「財務報告書の検査と証明とを、それをやるだけの資格のある公認会計士に限っていた公認会計士法旧第47条は、復活すべきであるが、これは、以下に述べるように若干の修正を加えた上で行うべきであろう。これは広く世界中で理解されている公認会計士制度の概念を法制的に再興するのに役立つであろう。

旧第47条をもとのまま復活することは、新しい公認会計士のみが財務報告書を証明することができて、計理士はそのような証明をすることができないということの意味するとも考えられる。新しい公認会計士と資格のある計理士とが、復活された条文のもとにおいて証明の資格を与えられる二つのものとなるのが、おそらく望ましいであろう。資格のある計理士は、公認会計士管理委員会によって行われる審査の方法によ

て確認することができるであろう。しかしながら、このやりかたのもとにおいても、例えば証券取引委員会によって要求される証明の場合のように、法律又は規則によって証明が要求される特定の場合においては、要求される証明を行うことを新しい公認会計士に限定することが、依然として認められるべきであろう。そして、もちろん、新しい公認会計士と計理士との間の法律上その他の区別は残されるであろうし、その区別は明瞭にしておくべきである。」

こうして第10国会の改正法は、シャープ勧告に依拠しながら、公認会計士および計理士の両業界の要請が反映されたものとして成立したのである。

3. 第16および第19国会の改正法

第16国会（昭和28年）の改正に先立ち、第13国会（昭和27年）に対する運動として、日本計理士会は、4月30日に法律改正要求の請願書を衆参両院議長に提出し、5月7日には、自民党政調会の審議にのぼり、次のような了解に達している¹⁰⁾。すなわち、(1) 公認会計士の公認の2字を削る(2) 再登録計理士で、5年以上の現業経歴を有する者に、30時間の義務講習を課し、会計士とする。

その後自民党政調会の中に、関係各界の委員より成る公認会計士法に関する特別委員会が設置されているが、そこで日本公認会計士協会は、計理士法復活案を提案している¹⁰⁾。さらに同協会は、計理士会の改正意見書に対応して、衆議院大蔵委員会委員長宛に、「公認会計士法一部改正意見書」を提出している。その内の1項目として、「特別試験終了の時に於て、10年以上の実務経験を有する再登録計理士に公認会計士第三次試験の受験資格を与えること」という項目が、あげられていた¹⁰⁾。

特別公認会計士試験の施行期間が終了する昭和28年7月31日に先立ち、計理士業界の要求を反映した改正案が議員提案として第16国会（昭和28年）に提出されている。改正点は、特別公認会計士試験の施行期日を1年延長し、昭和29年7月31日までとするもので（第57条第1項改正）、原案通り可決されている。

この第16国会に対する日本計理士会の改正目標は、「5年以上の実務経歴を有する計理士に第3

次試験受験資格を与え、10年以上の者は30時間の法定講習と諮問委員会議を経て公認会計士とし、15年以上の計理士には、無条件で公認会計士とする」というものであったが¹⁷⁾、以上の改正に止まった。

翌昭和29年3月、政府は開会中の第19国会に対し改正法案を提出した。改正案の内容は、(1) 特別公認会計士試験を廃止し、昭和29年8月1日から3年以内に限り、第3次試験の受験資格検定を行う(第57条第1項改正)、(2) 資格検定の受験資格者は、昭和29年7月31日現在において、特別公認会計士試験の受験資格者に限る(第57条第2項改正)(3) 資格検定は、第3次試験を受けるため必要な専門的学識を有するかどうかを判定することを目的とする(第57条の2改正)、というものであった。

この政府案は、参議院大蔵委員会で、第60条を改正し、(1) 昭和32年7月31日までに商学に属する科目に関する研究により博士の学位を授与された者、(2) 同日までに特別公認会計士試験の受験資格者のうち、14年以上実務経験を有する者につき検定試験を免除し第3次試験を受験する資格を

与える(第60条改正)という修正がなされ、さらに、次の2つの附帯決議が付され、可決されている。それをうけて、衆議院大蔵委員会も、参議院修正案通りに可決している¹⁸⁾。

1. 第3次試験の試験問題は試験の本旨を達成すれば足りるので、いたずらに奇異に陥らざるよう配慮すること。
2. 公認会計士審査会が公認会計士のギルド化を図るとの非難を払拭するため、委員の人選についてもこの際検討すること。

こうして、公認会計士法制定以来6年にわたって11回実施された特別公認会計士試験は、昭和29年7月31日をもって廃止された。この試験の受験者数は延 15,171名、合格者数は 1,042名、合格率 6.9%であった。また、昭和29年8月1日より昭和32年7月31日まで、3ヶ年間に6回実施された第3次試験資格検定試験については、延べ受験者数 3,813名、合格者数 1,507名、合格率 39.4%であった。

公認会計士の登録者数も、昭和30年末には、1,121名と、千名を超えている。このように証券取引法にもとづく法定監査制度を実施するための

表2 昭和32年以降の計理士側における公認会計士法改正運動の概要

提 案 者	年 月	運 動 の 概 要	結 末
全国計理士会連合会会長 塚田十一郎	昭和32年4月	計理士の業務を明確にするために「旧計理士法第1条に規定する業務」を「公認会計士法第2条に規定する業務」に改めること	この運動は旧計理士法第1条の字句をそのまま明文化することによって解決をみようとしたが、計理士会内部の意見不一致により流れた
公認会計士法改正期成同盟会長 三宅則義	昭和33年4月	旧計理法による計理士登録20年以上に及ぶ計理士は陪審式試験をもって第3次試験に代えるものとする	この改正案は自由党政調会に審議未了のまま預りとなった
全国計理士会連合会会長 塚田十一郎	昭和33年7月	計理士でその職にあった年数が10年以上になる者は試験を受けないで公認会計士となること	この運動は公認会計士制度の建前を崩すものとして反対され流れた
全国計理士会会長 塚田十一郎	昭和35年2月	① 計理士が公認会計士と同一の業務を行い得るようにすること ② 計理士の実務経験を活用した試験制度にすること ③ 会計業務は職業会計人の独占とすること ④ 計理士の団体を特殊法人とすること	この運動は公認会計士特例試験の施行につながることになる

人的側面が整備されて行くのと並行して、昭和25年7月、企業会計基準審議会による「監査基準・監査実施準則」の公表、同年9月、大蔵省令「財務諸表規則」の制定、翌昭和26年3月、大蔵省令「監査証明省令」の制定と、法的側面の整備がなされ、同年7月1日に、初度監査の実施の運びとなるのである。

計理士業界の公認会計士法改正運動は、ひき続き行われている。第19国会の後、公認会計士法改正運動を組織的に行うために、業界の連合・合同運動が起こっている¹⁹⁾。昭和30年5月には、全国計理士会連合協議会の発足、翌31年5月には、全国計理士会連合会の発足、そして昭和34年9月には、全日本計理士会の発足へと展開し、改正運動を積極的におし進めて行ったのである（これら3つの組織の会長は、いずれも塚田十一郎であった）。

昭和32年以降の計理士業界における改正運動の概要は、前頁に掲げた表2のようであった²⁰⁾。

4. 第46国会の改正法

日本計理士会の監査証明業務に対する既得権回復要請と、それに対する日本公認会計士協会の反対という職業会計士業界における対立を解決するために、当時の大蔵大臣佐藤栄作は、昭和35年5月2日に、公認会計士審査会長荒井誠一郎宛に、「わが国の職業会計人制度を全体として健全に発達させて行く見地から、現在の公認会計士制度の運営についてどのような改善を行なうべきか」という諮問を行った。さらにそれと併行して、昭和35年5月16日に、証券取引審議会会長井上敏夫宛に、「証券取引法に基づく財務諸表の監査証明制度と職業会計人制度の運営についてどのような改善を行うべきか」という諮問を行っている²¹⁾。

公認会計士審査会は、諮問事項に対する意見聴取を、日本公認会計士協会に対しては、7月26日に²²⁾、全日本計理士会に対しては、8月23日に行い²³⁾、翌昭和36年3月15日に当時の大蔵大臣水田三喜男宛に答申している。答申の概要は、次のようであった²⁴⁾。

1. 公認会計士業務遂行上の問題

- (1) 証取監査証明業務について
- (2) 財務書類の調製その他の業務等について

- (3) 公認会計士の紀律の保持
- (4) 日本公認会計士協会の特殊法人化
- (5) 協同組織体（例えばパートナーシップ）の推進

2. 会計士補の問題

3. 計理士の問題

- (1) 全日本計理士協会の特殊法人化等
- (2) 公認会計士の資格付与の特例

計理士制度に関係する、第3の項目につき、以下に引用しておく。

○ 計理士の問題

計理士法は昭和23年に廃止されたが、その後公認会計士法の附則によって、計理士法廃止の際計理士である者については、一定の再登録手続により従前の計理士業務を終生営むことが認められており、その数は現在約3,200名である。

計理士は、会計に関する検査、調査等の業務分野において活躍し、わが国企業経営の健全化に寄与している。計理士は今後も公認会計士とともにわが国企業経営の向上発展のために活躍することが望ましいと考える。

計理士の業務分野に関連して、計理士が証取監査証明業務を行ない得ることとしてはどうかという主張もあるが、証取監査証明業務の性格からみてこの主張を認めることは適当でないと考える。ただ計理士の中には長年の実務経験からして、証取監査業務を適切に行なう能力を有する者もあるかと思われるので、一定の条件の下にこのような者が公認会計士となる途を開くため特別の措置を考慮することが適当であると考える。

以上の諸点を考慮して、次のように提案する。

(1) 全日本計理士会の特殊法人化等

計理士が相互に研さんを積みその資質の向上をはかり、わが国企業経営の健全化に資するため、公認会計士協会の場合と同様に全日本計理士会を特殊法人とすることが適当であると思われる。

また計理士業務の遂行方法、計理士の活用分野の拡大という点等についても公認会計士の場合と同様に全日本計理士会と大蔵省とが相互に緊密な連絡を保ちつつ努力すべきである。

(2) 公認会計士の資格付与の特例

公認会計士の資格の付与については、原則として高度の会計専門家としての知識を有することを証明する第3次試験を通過することを必要とするものであるから、計理士につきその実務経験を基礎として特別の措置をとる場合にも、これを例外のものと考えなければならぬ。また特別措置の実行にあたっては公認会計士制度の将来の発展のためその社会的信頼を低下させないよう十分な考慮を払う必要があると考える。

特別措置の要綱は次のとおりである。

- (イ) 特殊法人全日本計理士会は、毎年予め大蔵大臣の定める人数の範囲内で、実務経験が一定年限以上の計理士のうち、所定の講習を経て特別考査を受けるのに適当と認められる者を推せんすることができることとする。
- (ロ) (イ)により推せんされた者について第3次試験にかわるものとして財務の監査、分析その他の実務に関する論文を提出せしめ、これについての口述試問を行なって公認会計士となるのに必要な高等の専門的応用能力を有すると認められる者について公認会計士の資格を付与する。

なお、このような特別措置の具体的内容については、更に検討を加えることとする。

また証券取引審議会は、同様に、諮問事項に対する意見聴取を、10月19日に両団体に対して行っている²⁹⁾。そして、翌昭和36年3月15日に、大蔵大臣に答申している。その内容は、(1) 監査証明業務の水準の向上、(2) 公認会計士の紀律保持等そして(3) 証取監査証明を行なう者の資格、となっているが、当面の問題である計理士制度に係わる第3項については、以下の内容であった³⁰⁾。

「計理士に証取監査証明業務を行ない得ることとしてはどうかとの主張があるが、証券取引法の監査証明を行ない得る者を公認会計士に限定しているのは当初述べた如く証券取引法に基づく監査証明がきわめて大きな公共使命を有するためである。したがって本審議会は本制度が漸く軌道に乗りはじめ、その水準をますます向上せしめなければならない現段階において、公認会計士以外の者に証取監査証明業務を行なわせ

ることについては、本制度の社会的信頼を低下せしめるおそれがあるので、賛成し難いと考える。」

公認会計士審査会の答申は、賛否の議論を生んだが、後の公認会計士特例試験制度へとつながって行くのである³¹⁾。

政府は、昭和39年4月4日第46国会に対して、「公認会計士特例試験等に関する法律案」を提出した。この法案の主要な内容は、以下のようであった。

1. 計理士制度を昭和42年3月31日をもって廃止する（付則第1条・第5条、公認会計士法第63条・64条削除）
2. 公認会計士特例試験を、昭和39年7月1日から昭和42年3月31日までの間に、5回に限り実施する（第2条）
3. 合格の決定には、経験年数をしんしゃくすることができる（第5条）
4. 昭和39年4月1日において、大蔵省に備える計理士名簿に登録を受け、かつ計理士業務を主として営む者は、税理士委員会の認定を受け、税理士の資格を取得するものとする（第12条）

同法案は、昭和39年4月14日に、若干の修正を受け、「政府は、計理士制度の廃止、特例試験の実施期限が延長されることにならないよう最善の努力をつくすべきである」という付帯決議を付し、衆議院大蔵委員会を通過している。

さらに6月26日には、つぎに掲げる付帯決議を付し、参議院大蔵委員会を通過し、同日の本会議で成立している（法律第123号³²⁾）。

「公認会計士制度に対する社会的要請にかんがみ、政府は、昭和36年3月15日の公認会計士審査会の答申を尊重し、公認会計士の業務の拡大と活用について一層の配慮を払うとともに、公認会計士協会と十分な意思の疎通を図り、公認会計士の地位と監査水準の質的向上を図るよう努力すべきである。」

このようにして制度化された公認会計士特例試験は、昭和39年7月から昭和42年3月にかけて5回実施され、その結果は、受験者延 5,109名、合格者 1,204名、合格率 23.6%であった。

その間、全日本計理士会は、新たに特別試験合

格者で結成した全日本公認会計士会（昭和40年4月2日設立）と共に、特例試験制度の期間延長運動を、さらに昭和42年3月31日の計理士制度の廃止期日を経過後は、計理士制度の復活運動を行っていったのである³⁰⁾。

その結果、「計理士の名称の使用に関する法律案」が、昭和42年7月7日に、4党共同による衆議院大蔵委員長提案として、第55国会に提出された。その内容は、「昭和42年3月31日において、大蔵省に備える計理士名簿に登録を受けていた者は、財務書類の調製をし、財務に関する調査若しくは立案をし、又は財務に関する相談に応じる業務（他の法律においてその業務を行なうことが制限されているものを除く。）を営むについて計理士の名称を使用することができる。」というものであった。

同法律案は、国会会期の最終日である7月21日に可決成立し、8月2日に公布され、同月12日に施行された。

こうして、昭和23年7月に公認会計士法が公布されて以来、約20年にわたる法律の改正過程を経て、計理士制度は廃止されたのである。こうして、わが国における職業的監査人としての公認会計士制度が、新たな発展をして行くことになるのである³⁰⁾。

〔注〕

- 1), 2) 佐藤孝一稿「公認会計士法の一部改正問題」企業会計 第1巻第2号（昭和24年2月）5頁。
- 3) 陪審式試験の具体的内容については、日本計理士会が昭和24年7月22日に大蔵大臣に提出した上申書から知ることができる（全日本計理士会編『近代職業会計人史』昭和48年 88頁。日本公認会計士協会編『公認会計士制度に二十五年史』昭和50年 146頁）。
- 4) 陪審式試験に対する反対意見は、本文で取りあげた太田博士の他に、加賀野宇一稿「公認会計士の陪審式試験について」会計 復刊3号（昭和24年7月）111～113頁。木村禎橘稿「公認会計士法改正運動に対する社会批判」会計 第56巻第6号（昭和24年11月）92～94頁。賛成意見として、片桐勝昌稿「陪審式試験の真意義」会計 第56巻第5号（昭和24年10月）74～77頁。原則としては賛成であるが実施方式を慎重にするという意見、黒沢清稿「パネル試験の経緯について」企業会計第1巻第10号（昭和24年10月）72～73頁。
- 5), 6) 太田哲三稿「公認会計士制度の危機——陪審式試験について——」企業会計、第1巻第9号（昭和24年9月）25頁。
- 7) 福田幸弘監修『シャープの税制勧告』昭和60年9月 408頁。日本公認会計士協会編『公認会計士制度二十五年史・別巻』816～817頁。
- 8) 村瀬玄稿「公認会計士法の改正について」会計第57巻第4号（昭和25年4月）8頁。
- 9) 太田哲三著『近代会計側面誌——会計学の六十年——』昭和43年 204～205頁。
- 10) 計理士制度の存続を主張する二本建論として次の論文がある。太田哲三稿「計理士温存論」産業経理 第8巻第9号（昭和23年9月）4～5頁。同稿「会計士制度の確立」産業経理第9巻第1号（昭和24年1月）13～14頁。なお、今次改正によって二本建論をとったといっても現行法の下で計理士法は廃止され、計理士の登録申請が受理されないものであるから（第61条および第62条）、制定時までの二本建論とは異なるのはいうまでもない。
- 11) 日本公認会計士協会編『公認会計士制度二十五年史』151～152頁。
- 12) 全日本計理士会編『近代職業会計人史』昭和48年 99頁。
- 13) 日本公認会計士協会編『公認会計士制度二十五年史・別巻』824頁。
- 14) 全日本計理士会編、前掲書、108頁。
- 15), 16) 日本公認会計士協会編『公認会計士制度二十五年史』164, 165頁
- 17) 全日本計理士会編、前掲書、119頁。
- 18) 日本公認会計士協会編『公認会計士制度二十五年史』177～178頁。
- 19) 全日本計理士会編、前掲書、124～159頁。
- 20) 西野嘉一郎著『現代会計監査制度発展史』昭和60年 137頁。
- 21) 大蔵省証券局企業財務課監修『公認会計士審査会の答申及びその関係資料集』昭和40年11月 19頁, 34頁
- 22) 日本公認会計士協会編『公認会計士制度二十五年史』

年史』199～200頁。

- 23) 全日本計理士会編、前掲書、170～172頁。
- 24) 大蔵省証券局企業財務課監修、前掲書、20～24頁。
- 25) 日本公認会計士協会編、前掲書、200頁。全日本計理士会編、前掲書、171～172頁。
- 26) 大蔵省証券局企業財務課監修、前掲書、36頁。
- 27) 西野嘉一郎、前掲書、139頁。
- 28) 日本公認会計士協会編『公認会計士制度二十五年史・別巻』665頁、701頁。
- 29) 全日本計理士会編、前掲書、210～217頁。日本公認会計士協会編、前掲書、239～240頁。
- 30) 昭和42年3月末日現在、計理士登録者 2,586名のうち第3次、特別、特例各試験の合格者の合計は 1,030名、不合格者は 1,556名であった。更に、この1,556名のうち税理士の資格がある者は 1,335名、ない者 221名、また公認会計士、税理士の資格がなく第3次試験受験資格検定にも合格していない者は 105名であった（日本公認会計士協会、前掲書、242頁）。

IV. む す び

公認会計士法は、公布直後から、計理士制度と係わる諸規定の改正が、業界の意を体した議員提案として行われていったのである。本稿では、このような法改正を、(1) 監査証明業務の独占に関する改正、(2) 公認会計士資格の取得のための特別措置に関する改正、という2点に注目しながら辿ってきた。

前者について云えば、計理士が監査証明業務を行いうる期間は、公認会計士法においては、昭和24年3月31日までと規定されていたが、昭和24年(第5国会)の政府提案の法律改正で、半年延長され、さらに同一国会での議員提案の法律改正で、半年延長され、昭和25年3月31日までとされた。

昭和25年(第7国会)における改正で監査証明業務を公認会計士に独占せしめる規定(第47条)を削除することになった。この第47条は、昭和26年(第10国会)で復活され、監査証明業務を、公認会計士と共に計理士にも行いうるようになったのである。しかし、昭和39年(第46国会)で、計理士制度を、昭和42年3月31日をもって廃止する法

律が成立し、ここに、計理士制度は終りを遂げたのである。

公認会計士法定の際には、わが国の職業会計士制度の基本理念として、一本建論、すなわち、計理士制度を廃止し、新設の公認会計士だけの存続を決定したのである。昭和25年・26年の改正で、計理士の監査証明業務を復活させ、基本理念として、二本建論へと変更して行ったのである。

昭和39年の公認会計士特例試験法の制定に伴い、計理士制度が廃止され、再び一本建論へと変更されたのである。この職業的会計士制度における基本理念の変遷は、計理士業界からの既特権回復要求によるものであり、当初一本建論をとったわが国の職業的会計士制度の確立発展を特色づけるものといえよう。

後者については、公認会計士法は、当初向う3ヶ年間にわたって、特別公認会計士試験を実施する(第57条)と規定したが、昭和26年(第10国会)で、1年延長、昭和28年(第16国会)でさらに1年延長し、合計11回実施することとなった。

さらに、昭和29年(第19国会)には、第3次試験受験資格検定を、3ヶ年、6回実施することを決めている。そして昭和39年(第46国会)で、公認会計士特例試験法が制定され、この特例試験を、昭和42年3月31日まで、5回にわたって実施することとなった。

このように、特別試験、第3次試験受験資格検定、そして特例試験を長年にわたって実施し、計理士に公認会計士の資格を付与し、その移行をはかったのである。

公認会計士制度の確立に深く係わってこられた太田哲三博士は、この約20年にわたる計理士制度をめぐる公認会計士法改正の展開を、次のように総括されている¹⁾。

「特例試験は既に終りを告げた。その延長に対する計理士の運動も噂されたが、その形跡もなく、公認会計士に移ったものも可なり実力ある青年千余名であることはまことに幸であった。

三次試験による合格者及び特別試験合格者は二千名を超しており、更に三次試験合格者は年々増加するのである。したがってこのために公認会計士制度は殆ど何等の影響もなかったと云い得るのである。かくて最も少い犠牲を以て、十

数年に亘る難問題が解決されたことは業界の爲めにまことに慶賀すべきであったと思う。」

こうして、「特例法の実施によって、多年にわたる計理士問題に終止符が打たれることになった」²⁾のである。そして、「計理士制度の廃止により、昭和42年4月1日以降、わが国の法制上の職業会計人制度は、公認会計士制度一本で運営されることとなる」のである³⁾。

わが国の職業的会計士制度は、戦後創設された公認会計士制度と戦前より存在した計理士制度との調整の長い過程を経て、新設の公認会計士制度を中心とした制度の確立をなし、その後の発展を経てきたのである。昭和40年代は、企業の粉飾決算の多発した時期であり、公認会計士による法定監査制度が、見直され、制度の充実強化がはかられて行くのである。

〔注〕

- 1) 太田哲三著『近代会計側面誌——会計学の六十年』昭和43年、237頁。
- 2) 西野嘉一郎著『現代会計監査制度発展史』昭和60年、146頁
- 3) 『大蔵省証券局年報（昭和42年版）』昭和42年7月、242頁。

（付記——本研究は昭和63年度法政大学特別研究助成金によるものである）