

研 究

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 —

平 野 由美子

目 次

はじめに

第 1 章 「玉石混淆」状態の計理士業界

第 2 章 計理士法改正運動の概要

第 3 章 木村禎橋の「理想主義」

第 4 章 木村禎橋による運動を再評価する

おわりに

は じ め に

1927 年(昭和 2 年), わが国で初めての会計士制度である計理士法が制定された¹⁾。しかし, 「計理士法は生まれながらにして既に無力に等しいものであった」(太田, 1968, 79 頁)。計理士法は全 13 条と附則から構成され, 条文数は決して多くはなかったが, 問題点は実に多かったのである。そこで, 問題点を解消すべく, 施行後早々から改正運動が起こった。

本稿は, 計理士法施行後から第二次世界大戦終戦までの計理士法改正運動がいかなる概念に基づいて展開されたのかを明らかにすることを目的とする。改正運動は, 主に計理士で構成された職業団体によって担われた。なかでも, 木村禎橋計理士²⁾によって結成された団体は, 非常に熱心に活動を続けた。木村禎橋の主張は計理士としての基本業務が会計検査業である点で一貫していたが, 改正運動の途中から計理士制度とは別に新たな制度を設けるという職能分化を主張するようになり, また多くの反発を招いた。本稿では, 昭和初期に展開された計理士法改正運動のなかでも, 特に熱心に活動した木村禎橋による運動に焦点を当てる。本稿の構成は次のとおりである。次章では, 改正運動が起こるきっかけとなった計理士法の問題点について

1) 計理士法制定にあたり, 「会計士」か「計理士」という職業名について議論があった。しかし, 本稿では名称問題については取り上げないため, これらの文言は当時の法案や法律に従って用いる。なお, 引用文中の旧字体は新字体に改めた。

2) 木村禎橋氏の略歴は以下のとおりである。

1885 年(明治 18 年)出生。1903 年(明治 36 年), 東京高等商業学校に入学。1912 年(明治 45 年)に関西学院高等部教授に就任。1918 年(大正 7 年)に神戸海上火災運送保険会社に入社し, 1920 年(大正 9 年)から翌年にかけてロンドンに駐在。1924 年(大正 13 年)に会計事務所を開設。1927 年(昭和 2 年)に計理士登録(登録番号 34 番)。第二次世界大戦後は公認会計士法の立案に参画。しかし, 自身は 1948 年(昭和 23 年)に計理士業を廃業し, 公認会計士にならなかった。その後は, 1960 年(昭和 40 年)に甲南大学を退職するまで, 関西学院大学, 大阪商業大学などの教授を歴任した。1964 年(昭和 44 年)死去。主な著書には, 1916 年(大正 5 年)発行『最近簿記計理學綱要』と 1936 年(昭和 11 年)発行『貸借対照表監査』がある(『会計学大辞典』, 1971, 190 頁)。

整理する。第 2 章では、計理士団体を中心に展開された計理士法改正運動の流れを概観する。第 3 章で木村禎橋の改正運動に焦点を絞り、彼の「理想主義」を確認する。第 4 章で、木村禎橋が強調した計理士としての会計検査業について検討し、昭和初期における木村禎橋の計理士法改正運動を再評価する。

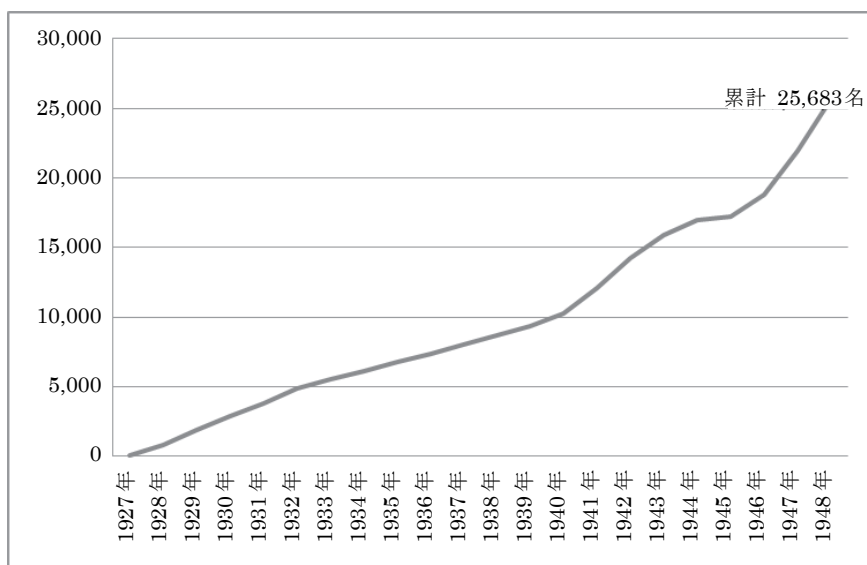
第 1 章 「玉石混淆」状態の計理士業界

計理士法は、1927 年（昭和 2 年）3 月に公布され、同年 9 月から施行された³⁾。また、同年 11 月から計理士登録が開始された。登録開始後、年々の登録者数は膨れ上がり、計理士法の施行直後から早くも「玉石混淆」状態の業界という問題点が浮き彫りになった。

第 1 節 計理士登録者数の急増

図表 1-1 は、計理士登録者の累計数の推移を表している。

図表 1-1：計理士登録者の累計数の推移



（出所）日本公認会計士協会，1975b，364 頁を基に筆者作成。

計理士登録者数は初年度の 64 名に始まり、2 年目には累計 820 名、3 年目には累計 1,850 名と、急激に増大した。計理士法施行から 21 年経った 1948 年（昭和 23 年）の計理士法廃止時には累計で 25,683 名の計理士登録者がいた。戦後の公認会計士制度における登録開始 21 年目（1969 年度）の累計登録者数 5,097 名（内 935 名は会計士補）に比べて（日本公認会計士協会、

3) 計理士試験などを規定した計理士法施行令は 1927 年（昭和 2 年）9 月に公布、同月施行。

1975b, 925-926 頁), 非常に多い数であることがわかる。このような状態は, 計理士法施行当時から, 計理士業界は「玉石混淆」状態であると批判されていた。

第 2 節 登録者急増の理由

図表 1-2：計理士試験結果の状況

(単位：名)

西 暦	筆記試験			口述試験	計理士登録	
	受験者	合格者	合格率	最終合格者	全 体	無試験
1927 年	12	4	33.33%	4	64	60
1928 年	13	6	46.15%	4	756	752
1929 年	33	6	18.18%	7	1,030	1,023
1930 年	43	6	13.95%	5	1,040	1,035
1931 年	34	7	20.59%	6	919	913
1932 年	28	5	17.86%	5	1,085	1,080
1933 年	30	6	20.00%	5	657	652
1934 年	16	5	31.25%	5	605	600
1935 年	26	8	30.77%	8	618	610
1936 年	25	6	24.00%	4	619	615
1937 年	25	5	20.00%	4	610	606
1938 年	24	5	20.83%	6	656	650
1939 年	27	7	25.93%	5	685	680
1940 年	27	8	29.63%	9	954	945
1941 年	38	9	23.68%	7	1,755	1,748
1942 年	47	8	17.02%	9	2,184	2,175
1943 年	64	10	15.63%	7	1,656	1,649
1944 年	戦争のため中止				1,119	1,119
1945 年	戦争のため中止				194	194
1946 年	26	4	15.38%	4	1,597	1,593
1947 年	44	9	20.45%	9	3,180	3,171
1948 年	計理士法廃止				3,700	3,700
合計	582	124	(平均) 23.40%	113	25,683	25,570

※ 1927 年から 1947 年までは各年とも 12 月末日, 1948 年は計理士法廃止時 (7 月) の数字である。

(出所) 日本公認会計士協会, 1975b, 364-365 頁より筆者作成。

図表 1-2 は計理士試験結果の状況を表している。最終合格者数は毎年 1 桁台である。計理士試験には筆記試験と口述試験があり, 両方に合格した者が計理士資格を獲得できたが⁴⁾, その数は非常に少なかったのである。そもそも受験者数が少なかった。要するに, 計理士登録者数のほとんどは無試験での登録者で占められていた。無試験登録制度は計理士法第 3 条に規定さ

4) 筆記試験合格者は翌年 1 回限り筆記免除が認められていたことから, 各年の筆記試験受験者数と最終合格者数が対応しないため, 図表 1-2 では最終合格率ではなく, 筆記試験合格者を算定した。21 年間の平均合格率は 23.4% である。合格率によって試験の難易度を単純に判断することはできないが, 75% 程度は不合格であったことになる。なお, 黒澤 (1987) は, 計理士試験規定から判断すると, 「今日の公認会計士法に定める第二次試験に比肩するに足るものである」(9 頁) と述べている。

れていたが、第 3 条は第 2 条の例外規定である⁵⁾。しかし、第 3 条適用による計理士登録者が多数を占めたことで、あたかも例外規定が原則規定かのような状況になった。

さらに、第 3 条要件を充たさない現業会計士のために経過措置規定(附則第 3 項, 第 4 項)が設けられていた⁶⁾。計理士法成立直前の 1927 年(昭和 2 年)1 月に実施された商工省商務局の調査では、現業会計士の数は 214 名と報告されていた(日本公認会計士協会, 1975a, 77 頁)。それにもかかわらず、附則第 3 項による現業会計士の登録者が多かったとされる 1928 年(昭和 3 年)までの登録者は累計 820 名にのぼった(日本公認会計士協会, 1975a, 77 頁)。附則第 4 項による登録期限は 1932 年(昭和 7 年)9 月までであったが、それまでは年 1,000 名前後いた登録者が翌年以降 600 名台まで減少しており、附則第 4 項(専門学校以上の学校において経済諸学科を修め、3 年以上会計業務に従事した者)による登録者も相当数いたことを示している(日本公認会計士協会, 1975a, 77 頁)。

このように、計理士法においては、無試験登録制度を利用して、「失業したからとにかく計理士になっておけというもののものあり、卒業したから登録だけしようとする者もできてきた」(太田, 1968, 79 頁)。そして、計理士としての実務能力の有無も確認できず、彼らのレベルは千差万別で⁷⁾、「真にこれを職業としているかどうかの判別すらつかない」(太田, 1968, 79 頁)、業界はまさに「玉石混淆」状態であった。

第 3 節 「玉石混淆」を打破するための担い手

このような「玉石混淆」状態を打破するために、計理士による計理士法改正運動が起こった

5) 計理士法第 2 条と第 3 条は以下のとおりである。

第 2 条 左ノ条件ヲ具フル者ハ計理士タル資格ヲ有ス

一 帝国臣民又ハ主務大臣ノ定ムル所ニ依リ外国ノ国籍ヲ有スル者ニシテ私法上ノ能力者タルコト

二 計理士試験ニ合格シタルコト 計理士試験ニ関スル事項ハ勅令ヲ以テ之ヲ定ム

第 3 条 左ノ各号ノ一ニ該当スル者ハ前条第一項第二号ノ規定ニ拘ラズ計理士タル資格ヲ有ス

一 会計学ヲ修メタル経済学博士又ハ商学博士

二 帝国大学若ハ大学令ニ依ル大学ニ於テ会計学ヲ修メ学位ト称スルコトヲ得ル者又ハ専門学校令ニ依ル専門学校ニ於テ会計学ヲ修メ之ヲ卒業シタル者

三 主務大臣ニ於テ前号ニ掲グル学校ト同等以上ト認ムル学校ニ於テ会計学ヲ修メ之ヲ卒業シタル者

6) 計理士法附則第 3 項と第 4 項は以下のとおりである。

本法施行ノ際迄引続キ一年以上会計ニ関スル検査、調査、鑑定、証明、計算、整理又ハ立案ノ業務ニ従事シタル者ハ本法施行ノ日ヨリ六月以内ニ出願シタルトキニ限り第二条第一項第二号ノ規定ニ拘ラズ計理士試験委員ノ銓衡ヲ経テ計理士タルコトヲ得

帝国大学、大学令ニ依ル大学若ハ専門学校令ニ依ル専門学校又ハ主務大臣ニ於テ之ト同等以上ト認ムル学校ニ於テ経済ニ関スル諸学科ヲ修メ定規ノ課業ヲ卒ヘタル者ニシテ引続キ三年以上会計ニ関スル検査、調査、鑑定、証明、計算、整理又ハ立案ノ業務又ハ職務ニ従事シタル者ハ本法施行ノ日ヨリ五年以内ニ出願シタルトキニ限り第二条第一項第二号ノ規定ニ拘ラズ計理士試験委員ノ銓衡ヲ経テ計理士タルコトヲ得

7) 計理士法上に規定されていた「会計学ヲ修メ」た認定は教育機関ごとにされたが、教育機関では職業訓練は行われていない。計理士資格に実務経験は要件とされず、無試験登録者が一定水準の実務能力を持ち合わせているか試される機会がなかった。

が、「業界として決して1つにまとまって運動を展開したわけではなかった」（原，1989，269頁）。図表1-3は、計理士法施行後から1933年（昭和8年）までに設立された主な計理士団体である。計理士法に計理士団体に関する規定がなかったこともあって、図表1-3のように計理士団体は分立した⁸⁾。そして、これらの計理士団体が、各々の方針に沿った計理士法改正運動に取り組んだのである。

図表 1-3：計理士法施行後から1933年までに設立された主な計理士団体（創立順）

団体名	創立年月	事務所	備考
日本計理士会	1921年6月（日本会計士会）	東京	1922年11月、社団法人認可。
東京計理士会	1925年10月（東京会計士協会）	東京	1928年6月、社団法人認可。
全日本計理士協会	1928年4月	東京	1929年5月、社団法人認可。
西日本計理士会	1929年1月	大阪	1930年10月、計理士会日本連盟に加盟。
大阪計理士会	1929年1月	大阪	1933年12月、(社)大阪府計理士会に改称。
東日本計理士会	1930年10月	東京	1930年10月、計理士会日本連盟に加盟。
日本検査計理士会	1933年1月	大阪	別働体として検査計理士法期成会がある。

※網掛けした計理士団体は木村禎橋が中心となって設立しており、創立当初から理事長を務めた。

（出所）平井・渡部，1932，403-404頁；日本公認会計士協会，1975a，98頁を参照して作成。

なかでも、自らの理想とする計理士制度を追求し、その運動のために団体結成するという顕著な動きをしたのが木村禎橋である。図表1-3で網掛けにした団体は、木村禎橋によって結成された団体である。木村禎橋は、計理士登録後は全日本計理士協会⁹⁾に所属していた。しかし、主張が合わず、当該協会の西部部会より分離して、1929年（昭和4年）に西日本計理士会を創設し、理事長に就任した。西日本計理士会創立の翌年には、計理士法改正運動を進めるための別働体として計理士法改正期成会¹⁰⁾を結成し、帝国議会へ提出する法案を起案するなどの運動を進めた。さらには、理想を同じくする東日本計理士会と連携し、計理士会日本連盟を結成して活発に改正運動に取り組んでいった。

木村禎橋が西日本計理士会を立ち上げた約1週間後に、同じく全日本計理士協会の西部部会から分離して設立された団体が大阪計理士会である。大阪計理士会の主張は西日本計理士会のそれと悉く対立し、両者の対立構造が計理士法改正運動の展開にも表れた。次章では、計理士法改正運動の内容について概観する。

8) 図表1-3では、本稿で取り上げる団体のみを列記した。図表1-3に列記した以外には、純計理士団体ではないような団体や、府県別に設置された団体があった。計理士団体の変遷については、日本公認会計士協会（1975b）の巻末資料「職業会計人団体の変遷」を参照されたい。

9) 全日本計理士協会は、地域ごとに東部・中部・西部の3部会に分かれていた。木村禎橋は大阪を中心に計理士業を営んでおり、西部部会に属していた（木村，1952b，137頁）。

10) 木村禎橋は、計理士法制定前から「英国ト国情ヲ異ニスル我国ニ於テハ自治的発達ノミニ依頼セズ、寧ロ法律ヲ以テ本制度ヲ確立スルノ優レルニ如カズ」（木村，1932，144頁）と、会計士制度の立法運動に熱心であり、1925年（大正14年）には会計士法期成同盟会を結成した。計理士法改正期成会は、会計士法期成同盟会5周年記念会において提唱され、結成された（原，1989，276頁）。

第 2 章 計理士法改正運動の概要

計理士業界の「玉石混淆」状態は、計理士自身によってその改善が図られた。具体的な活動として、計理士団体は計理士法に関連する法案を作成した。そして、それらの法案が何度も帝国議会に提出された¹¹⁾。

計理士法改正運動を大別すると、現行計理士法を改正するという動きと、計理士法はそのまま新法を制定しようとする動きがあった（日本公認会計士協会，1975a，87 頁）。前者の動きは、計理士法施行後から終戦までの期間を通してみられた。後者の運動が試みられたのは、1934 年（昭和 9 年）頃からである。そして、1940 年（昭和 15 年）には、分立していた計理士団体が商工省の働きかけによって 1 つに統合され、計理士法改正運動は新たな局面を迎えた。本章では、計理士法改正運動の流れに合わせて、計理士法施行後から 1933 年（昭和 8 年）までの初期の改正運動と、新法が提案された 1934 年（昭和 9 年）から 1940 年（昭和 15 年）までの運動と、計理士団体の統合後の 1941 年（昭和 16 年）から終戦までの動きを 3 期間に区分して整理する¹²⁾。

第 1 節 初期の計理士法改正運動

分立した計理士団体は、それぞれの主張を反映した計理士法の改正案を提案していった。まずは、計理士法施行後から 1933 年（昭和 8 年）までに、帝国議会に提出された計理士法関連の法案（建議案を含む）を挙げる。

図表 2-1：帝国議会に提出された計理士法関連の法案（1929 年～ 1933 年）

西暦（和暦）	帝国議会	法案（建議案）	中心的計理士団体	結 果
1929 年（昭和 4 年）	第 56 回	計理士法中改正法律案	—	審議未了
1930 年（昭和 5 年）	第 58 回	計理士法中改正二関スル建議案	計理士法改正期成会	院議に至らず
1931 年（昭和 6 年）	第 59 回	計理士法中改正法律案	計理士会日本連盟	審議未了
1932 年（昭和 7 年）	第 62 回	計理士法中改正二関スル建議案 税務代理人法制定二関スル建議案	計理士会日本連盟	審議未了
1933 年（昭和 8 年）	第 64 回	計理士法中改正法律案 税務代理人法案	計理士会日本連盟	審議未了
1933 年（昭和 8 年）	第 64 回	計理士法中改正法律案	全日本計理士協会など	審議未了

※網掛けした案は、木村禎橘が中心となった計理士団体の発案による。

（出所）日本公認会計士協会，1975a，86 頁より筆者作成。

11) 本稿では帝国議会へ提出された計理士法関連の法案を中心に述べるが、閣僚への建議などの活動も随時行われていた。

12) 木村（1961）は、計理士法改正運動を以下の 3 期間に区分している（246 頁）。

① 1927 年（昭和 2 年）～ 1933 年（昭和 8 年）：計理士法制定から計理士会分立まで

② 1934 年（昭和 9 年）～ 1940 年（昭和 15 年）：計理士会分立から計理士会統合まで

③ 1940 年（昭和 16 年）～ 1947 年（昭和 22 年）：計理士会統合から再分立まで

なお、計理士法改正運動を分析された原（1989）も、この 3 区分は一致している（269-271 頁）。

計理士が中心となって作成した法案が帝国議会に提出されるようになったのは、1930年（昭和5年）の第58回帝国議会以降である¹³⁾。第58回帝国議会への建議内容は、計理士法第1条中「計理士ノ称号ヲ用ヒテ」を削除し、同条中の「又ハ立案ヲ」を「立案又ハ会計ニ関スル代理」に改めること、第3条の無試験登録制度の撤廃、計理士団体に関して新たに第14条を設けることであった。

図表2-1にみられるように、この時期に帝国議会に提出された法案のほとんどが、木村禎橘が中心となった計理士団体の発案による。しかし、これらの案に他の計理士団体は必ずしも同調していなかった。1933年（昭和8年）の第64回帝国議会には2種類の計理士法中改正法律案が提出された。一方は木村禎橘が属する計理士会日本連盟によるもので、無試験登録制度の撤廃や計理士の業務保護などの資格改善を訴えていたが、大阪計理士会や全日本計理士協会は計理士団体の法定を提案した¹⁴⁾。さらに、計理士による税務代理業務の是非について、計理士会日本連盟は計理士制度から税務の職能分化を主張し、1932年（昭和7年）以降、税務代理人制度の創設についても並行して帝国議会に提案していった¹⁵⁾。一方で、大阪計理士会は「税務が会計と密接不可分の関係にあり、税務に関する業務は計理士がもっとも適用な資格を有し」（原，1989，283頁）ているとして、計理士法第1条中に「会計ニ関スル代理」を加えようと主張し、計理士会日本連盟の主張に真っ向から反対した。

このように、初期の計理士法改正運動は「計理士業界の一致団結した運動ではなく」（原，1989，292頁）、しかも、運動に尽力したのは少数の団体に限られていた。そして、業界が団結することなく、計理士法改正運動は次の展開を迎えることとなる。

第2節 検査計理士制度

初期の計理士法改正運動は、分立した計理士団体がそれぞれ異なる主張で運動を展開したため、いずれの団体の主張も実現しなかった。ただし、初期の改正運動は現行の計理士法を土台とし、それに修正もしくは条項を追加するような改善策が提案されていた点では、どの計理士団体においても共通していた。しかし、1933年（昭和8年）11月以降、木村禎橘を中心とした団体の主張は変わり、翌年からは従来から提案していた現行計理士法の改正ではなく、新たに検査計理士制度の創設について提案し始めた。ただし、計理士団体による主張の対立は依然として続いており、現行計理士法を改正する提案も続いていた。本節では、検査計理士法案が

13) 第56回帝国議会に提出された改正案は、計理士からではなく、法律家が破産者欠格条項の削除を提案したものであった（木村，1952b，138-139頁）。

14) 計理士団体の法定についても2通りの主張があった。大阪計理士会などの「地方計理士会は、府県別を、中央計理士会（全日本計理士協会）は、全国単一を主張して」（木村，1952c，109頁、括弧内は筆者挿入）いたが、「計理士会の法定とそれへの強制加入を求めている点で共通して」（原，1989，305頁）いた。

15) 既に、1930年（昭和5年）と1931年（昭和6年）には「計理士法改正期成会ニヨツテ政府当局ニ対シ税務代理人規則制定ヲ建議」（木村，1942，106頁）されている。

帝国議会に初めて提出された 1934 年（昭和 9 年）から 1940 年（昭和 15 年）までの計理士法改正運動について整理する。図表 2-2 は、この間に帝国議会に提出された計理士法関連の法案（建議案を含む）である。

図表 2-2：帝国議会に提出された計理士法関連の法案（1934 年～ 1940 年）

西暦（和暦）	帝国議会	法案（建議案）	中心的計理士団体	結 果
1934 年（昭和 9 年）	第 65 回	検査計理士法制定二閣スル建議案	日本検査計理士会	衆議院可決
1934 年（昭和 9 年）	第 65 回	計理士法中改正法律案	全日本計理士協会	審議未了
1935 年（昭和 10 年）	第 67 回	検査計理士法案	日本検査計理士会	審議未了
1935 年（昭和 10 年）	第 67 回	計理士法中改正法律案	全日本計理士協会	審議未了
1936 年（昭和 11 年）	第 69 回	計理士法中改正法律案	大阪府計理士会	審議未了
1937 年（昭和 12 年）	第 70 回	検査計理士法案	日本検査計理士会	審議未了
		計理士制度改正調査委員会設置二閣スル建議案		衆議院可決
1937 年（昭和 12 年）	第 70 回	計理士法中改正法律案	大阪府計理士会等	審議未了
1938 年（昭和 13 年）	第 73 回	検査計理士法案	日本検査計理士会	審議未了
1938 年（昭和 13 年）	第 73 回	計理士法中改正法律案	大阪府計理士会等	審議未了
1939 年（昭和 14 年）	第 74 回	検査計理士法案	日本検査計理士会	審議未了
1939 年（昭和 14 年）	第 74 回	計理士法中改正法律案	大阪府計理士会等	審議未了
1940 年（昭和 15 年）	第 75 回	検査計理士法案	日本検査計理士会	衆議院可決
1940 年（昭和 15 年）	第 75 回	計理士法中改正法律案	大阪府計理士会等	衆議院可決

※網掛けした案は、木村禎橋が中心となった計理士団体の発案による。

（出所）日本公認会計士協会，1975a，86-87 頁より筆者作成。

既述のとおり，木村禎橋は 1929 年（昭和 4 年）に西日本計理士会を設立し，計理士法改正運動に尽力していた。しかし，税務について西日本計理士会内部でも意見の食い違いがあり，1933 年（昭和 8 年）に新たに日本検査計理士会を設立して肅正を図った（木村，1961，247 頁）。そして，日本検査計理士会は，現行計理士法の改正案ではなく，新たな検査計理士法の制定について主張するようになった（図表 2-2）。一方，全日本計理士協会をはじめとする計理士法改正運動も依然として続けられており，図表 2-2 のとおり，現行計理士法の改正案は頻繁に提出されたのである¹⁶⁾。

1934 年（昭和 9 年）から 1940 年（昭和 15 年）までの期間は，複数の計理士団体が法案を作成し，帝国議会に提出したが，帝国議会議録を見る限り，「審議は，概して簡潔で，衆議院を通過した（委員会のみ通過も含む）第 65，70，74 および 75 の諸議会にしても，提案理由の説明，政府委員による政府の見解の開陳，そして若干の質疑応答がなされるにすぎず」（原，1989，323-324 頁），計理士法改正も検査計理士法制定も実現しなかった。

16) 図表 2-2 で掲げた期間を通して，全日本計理士協会をはじめとする計理士団体が提案した主な内容は，第 64 回帝国議会提出分の改正案とほぼ同じである。

第3節 計理士団体の統合と終戦までの計理士法改正運動

1940年（昭和15年）に商工省から計理士団体統合の働きかけがあり、挙国一致の戦時体制に即応させるために、同年11月、全国単一団体の計理士会が誕生した¹⁷⁾。1940年（昭和15年）の第75回帝国議会以降、計理士法関連の法案が帝国議会に提出されることはなかったが¹⁸⁾、大蔵省が計理士会と連携して計理士法改正案の作成に動いた¹⁹⁾。例えば、1942年（昭和17年）9月に大蔵省監理局によって作成された計理士法改正案には、計理士会の要求どおり、無試験登録に関して明記されていない（日本公認会計士協会、1975b, 333-334頁）。この他、大蔵省作成案はこれまでの計理士業界の主張を反映したものであり²⁰⁾、この方向で改正されていれば、計理士業界にとって理想的であったとされる（原、1989, 334頁）。

しかし、計理士会や大蔵省による作成案と、木村禎橘の主張は相容れないものであった。木村禎橘は、新たに計理士より高度な職業を設けるという主張を曲げなかったのである。1943年（昭和18年）10月、木村禎橘は計理検査士法制定について大蔵大臣に建議した（木村、1943, 98頁）。

計理士団体の統合が実現したにも関わらず、結局は業界が一致団結して計理士法改正運動に取り組んだという状況ではなかった。また、大蔵省が計理士法改正に乗り出したが、「戦時立^(ママ)法副^(ママ)轄のために議会提案までには至らなかった」（日本公認会計士協会、1975a, 91頁）。他方、この間にも無試験登録者は増え続けた。1942年（昭和17年）には2,184名が登録し（同年の計理士試験最終合格者は9名）、終戦までの年中登録者数の最高記録となっている（図表1-2参照）。

第3章 木村禎橘の「理想主義」

計理士法の不備によって計理士は無試験で登録できる資格となり、計理士業界は「玉石混淆」状態になった。「玉石混淆」状態を打破するために、計理士業界が計理士法改正運動に取り組んだ。なかでも、木村禎橘は「理想主義」を掲げて活動した。本章では、木村禎橘の「理想主義」について述べる。

17) 計理士会への統合に先立ち、1939年（昭和14年）11月には社団法人の認可を得ていた6団体が統合し、大日本計理士会連合会が設立されている。

18) 税務代理士法案については1942年（昭和17年）の第79回帝国議会に提出され、同年2月に税務代理士法が公布、施行された。

19) 1941年（昭和16年）12月、計理士の主務官庁が商工省から大蔵省監理局に移管された。翌年11月には、大蔵省理財局経理統制課の所管となった（日本公認会計士協会、1975a, 102頁）。

20) 計理士会は1940年（昭和15年）12月に計理士法改正要綱を作成し、1943年（昭和18年）には計理士法改正案要綱を作成した。一方、大蔵省理財局は1943年（昭和18年）11月にも計理士法改正案要綱（案）を作成した。

第 1 節 初期の計理士法改正運動にみる「理想主義」

既述のとおり、全国単一団体を目指して 1928 年(昭和 3 年)に全日本計理士協会は発足したが、全日本計理士協会のような「玉石混淆の業界に於ては形式的集団によりて何等為す所なきを自覚するに及び昭和三年より四年にかけて日本計理士会の不参加、東京計理士会の分離、西日本計理士会の創立となり次いで昭和五年東日本計理士会並に計理士会日本連盟の結成となり理想主義的集団が興つた」(木村, 1932, 151 頁)。すなわち、木村禎橘は「玉石混淆」ではない状態の団体設立を企図した。西日本計理士会は「創立の際以来、『数よりも質』主義を高調し、職務道德基準を定むるとか、『同職者の社交宣伝機関たる以外に修養互助の機関たることを期する』旨を綱領に掲ぐるとか、多分に理想主義的な所を持つて居る。入会には学歴を重んじる様で、計理士として税務に関与する者を排斥するような運動もやる」(平井・渡部, 1932, 326 頁)と、木村禎橘が設立した団体は少数精鋭の計理士で構成された。

この「理想主義」は、計理士法改正運動にも反映された。西日本計理士会が作成した計理士法改正案には、無試験登録制度の撤廃の他、計理士試験補制度(第 2 条改正)、登録更新制度(第 5 条、第 6 条、第 13 条改正)を設け、計理士業界の「数より質」の向上が図られた。

さらに、計理士会日本連盟によって税務代理人制度の創設が主張された。当時の税務に対して、木村禎橘は「会計資料に基づく可き筈の本邦税界の実情は遺憾ながら会計々算を軽視して居る、従つて簿記会計の何の智識なきものでも税務代理の或部分の仕事が出来る」(木村, 1933, 123 頁)と看做しており、税務に携わる計理士が多かったことと、それらの計理士が業界をより一層「玉石混淆」状態にしていると指摘した。また、木村禎橘は「計理士による会計検査制度の確立を目指しており、そのために税務代理を強調するものとはあい入れない」(原, 1989, 274 頁)のであり、計理士の「資格向上を主としこれがためには職務中比較的に社会性国際性の重大ならざる附帯業務たる税務手続代理はこれを分化すべし」(木村, 1933, 123 頁)と、計理士制度の純化のために、計理士制度から税務代理業務を除くことを主張した。そして、「税務代理人法を制定して之を公認すると共にこの取締を行ふ事にすれば……計理士のみならず会計士其他の名称を用ひて税務代理を業とする者でも此統一法規の下に保護職業となり税界の大衆利用を助成するの結果を来し斯業の発展は期し得らるる」(木村, 1933, 124 頁)と、計理士と税務代理人の双方の業界のために、計理士法改正案とは別建てで税務代理人制度を主張したのである。

当時、木村禎橘が考えた計理士法改正運動には、「一、現行計理士法を資格法規とし職業法規として計理士法を別に立案すべしとするもの 二、現行計理士法はそのまゝにして別に高級なる会計検査人法を制定すべしとするもの 三、一方税務代理人法を制定すると共に現行計理士法に根本的改正を加ふべしとするもの」(木村, 1933, 125 頁)の 3 つの手法があった。これら 3 つの手法に対し、木村禎橘が述べたところによると、第 1 案については、現行計理士法

第1条により計理士の称号保護が規定されているので、現行法を資格法規とし、開業者には別に職業法規を設けようとする考え方であるが、第1条は同時に『業とする者』のために制定せられたもので（木村，1933，125頁）あり、『業とせざる者』には登録抹消の途があるのであるから此の案は本法を理解せざる者の考である」（木村，1933，125頁）と一蹴している。第2案については、「高級なる会計検査人法を制定すべしとする案は屋上更に屋を築くもの」（木村，1933，125頁）であると、類似する制度の併存が妥当でないと一般的には考えられていると述べた。第3案が「税務代理人法を制定して計理士の附帯業務を分化し計理士制度を純化する」手法であり、この案を採用しても「計理士法を根本的に改正することは極めて妥当のことゝ思はれる」（木村，1933，125頁）と、木村禎橘はこの第3案によって初期の計理士法改正運動を進めていたのであった。

第2節 検査計理士法案にみる「理想主義」

しかしながら、木村禎橘の主張は、自らが理事長を務めていた西日本計理士会内部でもすべて受け入れられたわけではない。「税務代理人取締については、西日本計理士会員中にも反対者があったので、肅正推進のため、昭和8年1月15日……日本検査計理士会（職能分化団体）が、結成され、計理士法改正期成会は、検査計理士法期成会とその旗色を鮮明にし、東日本計理士会との計理士会日本連盟を更新した」（木村，1961，247頁）と新たな団体が結成され²¹⁾、木村禎橘の「理想主義」は日本検査計理士会において貫かれていくこととなった。日本検査計理士会の標語には「1. 計理士制度ヲ国際的水準ニ 2. 数ヨリ質ヲ先ニ 3. 地域主義ヨリモ人格主義ヲ 4. 社交宣伝ヨリモ修養互助ヲ 5. 理想計理士会完成ト検査計理士制度確立トヲ」（日本検査計理士会，1938，標語）が掲げられ、会員の入会要件として「検査計理士ノ業務ニ従事スル者ニシテ入会申込前2箇年以上会計実務又ハ会計学教授ノ経験ヲ有シ理事会ノ承認ヲ経タル者」（日本検査計理士会定款第3条）が定められ、計理士団体の「数より質」は実践された。

そして、日本検査計理士会は検査計理士制度を提唱した。ここに至って、木村禎橘による計理士法改正運動は、「現行計理士法はそのまゝにして別に高級なる会計検査人法を制定すべしとする」手法に変わった（前節で述べた第2案）。手法が変わった理由は次のとおりである。木村禎橘は、業界の「玉石混淆」状態を打破し、計理士の「数より質」を追求するため、計理士法を改正して無試験登録制度の撤廃を望んでいたが、この改正が実現しても結果として得られる効果が低いことを危惧した。すなわち、無試験登録制度が撤廃されても、法改正には経過措置が必要となる。経過措置規定によって、さらに無試験登録者が増えることが予想された（渡部，1940，14頁）。そこで、現行計理士法はそのままだに、検査計理士法を制定して、「他日適当

21) 木村禎橘が西日本計理士会を脱退して日本検査計理士会を設立した後も、西日本計理士会は計理士会に統合される1940年（昭和15年）まで別に理事長を擁立して存続した。

なる機会に計理士法を廃止するか又は根本的処置（検査鑑定証明を計理士職務中より除く）」（木村，1934，179 頁）を施すことを企図したのである。したがって，計理士法温存を考えていたのではない。

木村禎橋は，会計検査業を「計理士制度の中核であるべき」（木村，1961，249 頁）と考えており，検査計理士法案第 1 条で検査計理士の業務範囲は会計に関する検査，鑑定，証明に限定した。加えて，検査計理士法案第 7 条から第 10 条において「業務の公正，独立不羈の立場を保持する必要のため『営利業務兼業禁止』，『利害顕著事項証明回避』並に『秘密保持権義確立』を規定し」（木村，1934，179 頁），「数より質」を追求した検査計理士としての職務の向上も図った。

検査計理士法制定は実現せず，1940 年（昭和 15 年）の計理士会統合により日本検査計理士会やその別働体は解散するに至ったが，木村禎橋は計理士会とは別行動で，1943 年（昭和 18 年）に計理検査士制度の創設を主張するようになった。この制度は「検査計理士法制定運動と軌を一にするもの」（原，1989，339 頁）であり，会計検査業を中核にした職業を新設しようとする木村禎橋の主張に変わりはない。ただし，検査計理士法案の提案時には現行計理士法の改正は後回しで，「屋上更に屋を築く」状態を可としていたところを，計理検査士法案第 25 条においては，計理士法第 1 条から「検査，調査，鑑定，証明」を削除するよう規定された点が異なっている。図表 3-1 は，計理士制度と木村禎橋が考えた検査計理士及び計理検査士制度の業務範囲を図示したものである。

検査計理士制度の提案によって，木村禎橋の計理士法改正運動は新たな展開を迎えた。西日本計理士会が現行計理士法の改正を主張した初期の計理士法改正運動とは，明らかに運動の手法が異なるからである。しかし，手法が変わっても，木村禎橋の「理想主義」に変化はなかった。「数より質」の追求は，無試験登録を認めず，実務修習や考試の法定という方向で進められた。計理士の基本業務が会計検査業であるという考えは，まずは税務代理業務の職能分化の主張に，続けて会計検査業を中核とした職業を新設するという主張につながった²²⁾。木村禎橋による計理士法改正運動は，運動開始当初から一貫して業界の「玉石混淆」状態の打破と，「理想主義」実現を目指した運動であった。

22) 木村禎橋が中心となった計理士団体の起案による税務代理人制度に関する法案は，1932 年（昭和 7 年）の第 62 回帝国議会と翌年の第 64 回帝国議会に提出され（図表 2-1 参照），「其ノ後昭和十年九月，昭和十一年十月，昭和十二年五月，昭和十四年五月税務代理人法制定ニ関スル建議書ガ日本検査計理士会カラ政府当局ニ提出サレ」（木村，1942，106 頁）でおり，帝国議会への提出はなかったものの，木村禎橋による税務代理人制度の創設に対する主張が下火になっていったわけではない。

図表 3-1：計理士制度と検査計理士及び計理検査士制度の業務範囲

1927 年（昭和 2 年）

計理士法	検査	調査	鑑定	証明	計算	整理	立案
------	----	----	----	----	----	----	----

※「税務」は計理士法上、業務範囲に明記されていなかった。

計理士法第 1 条

計理士ハ計理士ノ称号ヲ用ヒテ会計ニ関スル検査、調査、鑑定、証明、計算、整理又ハ立案ヲ為スコトヲ業トスルモノトス

1934 年（昭和 9 年）

検査計理士法案	検査	鑑定	証明	※この状態が「屋上更に屋を築くもの」と批判された。			
計理士法	検査	調査	鑑定	証明	計算	整理	立案

検査計理士法案第 1 条

検査計理士ハ検査計理士ノ称号ヲ用ヒテ会計ニ関スル検査鑑定又ハ証明ヲ為スコトヲ業トスルモノトス

※検査計理士法案第 1 条は、第 75 回帝国議会提出の際に若干の字句修正はあったが、大きな変更はない。

1943 年（昭和 18 年）

計理検査士法案	検査	調査	鑑定	証明			
計理士法改正案					計算	整理	立案

計理検査士法案第 1 条

計理検査士ハ会計経理及原価ニ関スル検査調査鑑定又ハ証明ヲ為スコトヲ業トスルモノトス

計理検査士法案第 25 条

昭和二年法律第三十一号計理士法中左ノ通り改正ス

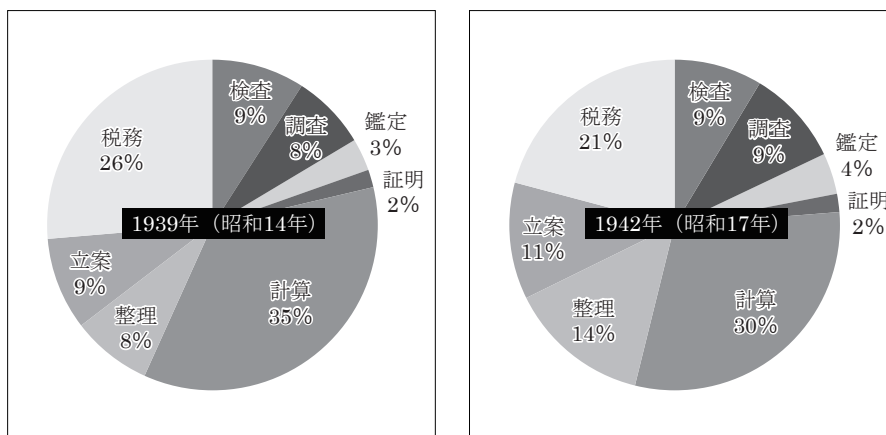
第一条中「検査、調査、鑑定、証明」ヲ削ル

（出所）筆者作成。

第 3 節 会計検査業の実状

木村禎橘は「理想主義」を掲げ、会計検査業が計理士の基本業務であるべきと考えた。しかし、当時、会計検査業は必ずしも計理士業務全体における主要業務ではなかった。「計理士は、『計理士の名称を用いて会計に関する検査、調査、鑑定、証明、計算、整理又は立案』をその主要業務とする独立の自由職業となることが期待された」（日本公認会計士協会、1975a、91 頁）が²³⁾、「実際には社会の認識もまだ低く需要も少なかったために、これら計理士本来の業務に従事する者はむしろ少なく、なかでも監査業務を主とするものは、東・渡部計理士事務所（東京）、木村計理検査所（大阪）などのごくわずかな数の事務所に限られた」（日本公認会計士協会、1975a、91 頁）のが実状であった。図表 3-2 は、1939 年（昭和 14 年）及び 1942 年（昭和 17 年）

図表 3-2：計理士業務の実状（受託件数ベース）



業務（単位：件）	検査	調査	鑑定	証明	計算	整理	立案	税務	合計
1939 年（昭和 14 年） ※ 1	8,111	6,652	2,831	1,620	31,790	7,008	8,113	23,672	89,797
1942 年（昭和 17 年） ※ 2	9,962	10,674	4,536	2,134	34,417	15,936	13,067	23,925	114,651

※ 1 商工省による調査。調査数 9,236 名中、回答者数は 4,967 名（うち開業者数は 1,214 名）であった。

※ 2 大蔵省による調査。調査数 15,299 名中、回答者数は 7,061 名。回答者のうち開業者数は 1,486 名（635 名は税務代理士）であった。

（出所）日本公認会計士協会、1975b、巻末資料「計理士業務実状調査集計表」より筆者作成。

23) 1927 年（昭和 2 年）に実施された第 52 回帝国議会において説明された計理士業務それぞれの意義は以下のとおりである。

「検査とは会計事項に関し過去に於て計算上会計学上又は企業経営上の誤謬ありや否やを調べる手続を云ふ
調査とは不明なる会計事項を明瞭にするため執らるゝ手続を云ふ

鑑定とは会計事項に関し会計学上の特別な知識経験に基き判断を与ふるを云ふ

証明とは会計に関する事実又は判断を第三者に対し自己の責任に於て明にするを云ふ

計算とは会計事項に関し数学上の関係を明にするを云ふ

整理とは会計事項に組織又は秩序を与ふるを云ふ例へば証拠の整理、伝票の整理の如し

立案とは会計に関し新規なる手続形式等を案出するを云ふ」（渡部、1934、19 頁）。

における計理士業務の実状の集計である²⁴⁾。

1939年（昭和14年）と1942年（昭和17年）の計理士業務調査集計について、それぞれの調査回答者に占める開業者数は、前者が1,214名で、後者が1,486名である。集計された開業者数が272名増加しており、計理士業務の全体件数も89,797件から114,651件と、24,854件増加している²⁵⁾。

「検査」業務に注目すると、1939年（昭和14年）は8,111件であり、1942年（昭和17年）には9,962件と増加しているが、計理士業務全体における「検査」の割合はともに9%であり、例えば、両時点で30%以上を占めた「計算」業務と比べると、「検査」が必ずしも計理士業務の主流にあったとはいえないのである。検査計理士制度の業務範囲として提案された「検査」「鑑定」「証明」の合計でも、1939年（昭和14年）には14%で、1942年（昭和17年）には15%であり、決して高い比率を占めた業務であったとはいえない²⁶⁾。少なくとも、計理士業務全体における件数の割合から判断すると、計理士法成立後10年以上経過した時点において「検査」並びに「鑑定」「証明」業務は計理士制度の中核に位置づけられるほどのシェアを占めていなかった。

以上のように、木村禎橘の「理想主義」の1つであった会計検査業こそ計理士制度の中核であるべきという考えと、当時の計理士業務全体の中の会計検査業の現状とは必ずしも一致していなかったのである。

第4章 木村禎橘による運動を再評価する

木村禎橘は計理士の基本業務が会計検査業であると考え、税務代理業務を計理士制度から分離し、計理士制度を純化する方針で計理士法改正運動を進めた。そして、会計検査業を中心とした検査計理士制度や計理検査士制度を提唱することで、木村禎橘の主張はより鮮明になった。しかし、社会における計理士による会計検査業の需要と供給は、概して低いものであった。では、木村禎橘自身はどのように計理士実務に取り組んでいたのであろうか。彼の一連の運動と関連性があったのか。本章では、木村禎橘の計理士実務における会計検査業の位置づけと、計理士制度を中核に据えるための運動手法について検討し、彼の運動の再評価をする。

24) 1937年（昭和12年）の第70回帝国議会に計理士制度改正調査委員会設置ニ関スル建議案が提出され、衆議院を通過し（図表2-2参照）、全国の計理士を対象とした調査が実施されるようになった。

25) 1942年（昭和17年）分は税務代理士法制定後の集計であり、税務について法整備された点では1939年（昭和14年）の状況と異なる。

26) もっとも、図表3-2に示した調査報告は、計理士法上に規定された業務に加え、「税務」業務について集計されているが、「その他」項目はないため、調査項目以外の計理士が行っていた業務についてはわからない。

第 1 節 木村事務所²⁷⁾の業務

木村禎橘が計理士（会計士）として開業していたのは、1924 年（大正 13 年）7 月から 1948 年（昭和 23 年）12 月までである。本節では、木村事務所での会計検査業の位置づけを説明する。

図表 4-1 は、木村事務所の受託業務の種類とその件数を示したものである。木村禎橘は事務所開業期間を次のように 3 区分して、事務所の受託業務件数を集計した。事務所開業の第 1 期が日本産業経済界の整理期であり、第 2 期には満州事変後の中間景気があり、第 3 期は戦時下の統制経済期という社会的背景が期間区分の基準となっている（木村、1961, 249 頁）。

木村事務所の第 1 期には臨時財務調査が多かった。臨時財務調査の内訳は、和議 5 件（「会社和議」1 件含む）、会社私整理 3 件、破産 2 件、株主のれん調査 1 件あった（木村、1961b, 249 頁）。他にも、破産管財人に任命されており²⁸⁾、産業経済界の整理期という世相を反映した業務が多かったと考えられる。しかし、第 2 期以降、この臨時財務調査の件数は急速に減少した。木村事務所で扱う臨時財務調査の受託件数が減った理由として、計理士法第 1 条に規定された計理士の職務に関する条文中に「和解」「仲裁」が明記されなかったことが考えられる。計理士法成立前に帝国議会で審議されていた会計士法案には、条文上に「和解」や「仲裁」が会計士の職務の 1 つとして明記されていた²⁹⁾。1919 年（大正 8 年）と翌年の衆議院通過案で『会計に関する事項の監査、整理、管理、証明、及び鑑定の職務』に限り和解仲裁等を削除（木村、1951, 116 頁）となり、以降、法案上に、あるいは成立した計理士法上に「和解」「仲裁」は明記されなかった。木村事務所では、帝国議会での審議状況や計理士法に準拠した運営をしていたと考えられる。

図表 4-1：木村事務所の受託業務と件数

第 1 期：1924 年（大正 13 年）から 1933 年（昭和 8 年）	
臨時財務調査	11 件
定期検査	5 件
破産管財人	1 件
第 2 期：1934 年（昭和 9 年）から 1940 年（昭和 15 年）	
定期検査	14 件（うち 3 件は共同検査） ※
第 3 期：1941 年（昭和 16 年）から 1948 年（昭和 23 年）	
定期検査	22 件 ※
臨時財務調査	1 件（他の計理士との協同引受）

※第 2 期の定期検査 14 件には、第 1 期からの 5 件が含まれている。同様に、第 3 期の定期検査の件数も、第 1 期、第 2 期からの定期検査が含まれている。
（出所）木村、1961b, 249-250 頁より筆者作成。

27) 木村禎橘の事務所は、文献によって「木村会計事務所」や「木村計理検査所」など名称が様々である。恐らくは事務所名を何度か改称したと思われるが、本稿では文献からの引用以外は統一して「木村事務所」を用いる。なお、木村事務所の廃業時期について、木村（1952a）では 1949 年（昭和 24 年）と記されている。

28) 木村禎橘は、裁判所から破産管財人に任命された本邦初の計理士であった（木村、1961, 249 頁）。

29) 計理士法が成立するまで、大正年間を通して帝国議会では会計士法案（会計監査士法案）について審議された。計理士法成立前の会計士制度構築をめぐる議論については別稿しているため、本稿では詳細を省く。

木村事務所の第1期に多かった臨時財務調査が第2期以降は減少したが、一方で定期検査は主流となっていくた（図表4-1）。木村（1961）によると、「木村会計事務所は、呉羽紡績および関係諸会社検査を主として、その発展を遂げた」（249頁）とある。この第2期は、日本検査計理士会が検査計理士制度を提唱していた時期と重なる。検査計理士法案では計理士の基本職能として会計検査業を強調し、第1条に列挙した職務範囲を計理士よりも限定して「検査、鑑定、証明」に止めた。検査計理士制度を主張する立場上、木村禎橘は自らの事務所で扱う業務を定期検査に限定したのであろう。

一方、木村事務所の第3期には、臨時財務調査1件を取り扱っている（図表4-1）。この時の臨時財務調査は、陸軍省の嘱託として、満州にあった燃料会社を買収するための調査であった（木村，1961，250頁）。「陸海軍省ハ軍需督監制度ヲ創設シ計理検査ニ依ル軍需産業計理ノ合理化ヲ促進シ又生産拡充ノ計画化ニ貢献スル所大ナルモノアリ」（木村，1943，98頁）の時勢にあって、木村禎橘は自らも軍の嘱託業務に従事した。前章で述べたとおり、木村禎橘は1943年（昭和18年）に計理検査士制度を建議したが、計理検査士の職務範囲に「調査」を加えたことと無関係ではないであろう。

以上のように、木村事務所の受託業務件数を基準にすると、開業の初期段階では臨時財務調査の取り扱いも多かったが、1934年（昭和9年）以降は明らかに定期検査が中心であった。すなわち、木村禎橘が計理士法改正運動において主張したように、計理士制度の中核業務としての会計検査業を自ら実行していたのである。

第2節 運動手法の変遷

木村事務所では会計検査業が主流であったが、一般的には計理士業務全体における「検査」「鑑定」「証明」業務の受託件数割合は、概して低いものであった（図表3-2参照）。しかし、木村禎橘は、これらの業務を検査計理士の業務範囲に規定した。すなわち、検査計理士法案に規定することで、社会における需要と供給が必ずしも多くはなかったこれら3つの業務は、自ずと検査計理士制度の中核に据えられたのである。ところが、「屋上更に屋を築く」検査計理士制度は計理士法第1条の「検査、鑑定、証明」と制度上競合することになり、帝国議会の審議でも「現在計理士法ハ此儘存置シテ、サウシテ更ニ此法案ヲ又新シク制定スルト云フ、……同ジヤウナモノガニツ出来ル」³⁰⁾（日本公認会計士協会，1975b，314頁）と懸念された。この点、木村禎橘が後に提唱した計理検査士制度では、「計理士法第一條中『検査、調査、鑑定、証明』（計理検査職務）ヲ削リ、……計理検査士制度ヲ創設シ、計理士制度ヲ会計整理（整理計算立案）ヲ業トスル制度トナシ、計理士界ノ実情ニ即応スル職域ノ発展ヲ期シ、又計理士ニシテ計理検査士ヲ兼

30) 第65回帝国議会の衆議院建議委員会（1934年3月22日実施）内での松尾四郎衆議院議員による発言。

スル者ニハ、計理士ニシテ税務代理士ヲ兼スル者ト共ニ夫々ノ専門的職能ヲ發揮セシムル様ニスレバ更ニ徹底的ナ改善トナル」（日本検査計理士會，1943，29 頁）と、初めから業務範囲が抵触しないように制度設計が図られた。既述のように、計理検査士制度は会計検査業を中核に据えた点で、それまでの検査計理士制度と軌を一にしていた。しかし、計理検査士による会計検査業と「計理士制度ヲ会計整理ヲ業トスル制度」のように分けて規定したことは、検査計理士制度を提案していた頃の手法とは異なるのである。

木村禎橘は、検査計理士制度が計理士制度の「屋上更に屋を築くもので立法上一国の法制にして妥当でないとせられて居る」（木村，1933，125 頁）という周囲の意見を理解しながらも、検査計理士制度を提唱した。検査計理士制度の設定と同時に計理士法改正を提案しなかったのは何故か。

この理由は、業界が一致団結して改正運動を行なっていなかった当時の状況から、木村禎橘が新制度設定と現行法改正の実現可能性を比較考量した結果にあると思われる。特に、検査計理士制度を主張し始めた 1933 年（昭和 8 年）当時は、業界内で業務に関連する税務代理についての議論があった。税務代理に従事する計理士が多く所属していた計理士団体は税務代理人制度の創設に強く反対し³¹⁾、計理士法第 1 条に「会計ニ関スル代理」を加えようと主張した。業界内の意見対立が激しい状況で、同条に関連する案件を組上に載せても議論は進まなかったであろう。「計理士法ト云フモノハ、……有害デハナイケレドモ、今ノヤウニ玉石混淆ニナツテ居レバ、計理士仲間デモ御得意ノ奪合ヒナカカラ競争ガ起ツテ、ツイ悪イコトマデシナケレバナラス、……高等ノモノヲモウツ作ツテ置イテ、……良イ人ガ今ノ検査計理士ト云フコトニナツテ行キマスルト、悪イ計理士ハ世間デ頼マナイカラ、段々ト自然淘汰ニナツテ……サウナレバ計理士法ヲ廃シテ、検査計理士法ト云フモノダケヲ残セバ宜イ」³²⁾（日本公認会計士協会，1975b，314 頁）と、検査計理士法制定を優先した。かくして、木村禎橘は計理士法第 1 条改正を後回しにしたのである³³⁾。

しかし、木村禎橘が計理検査士制度を提唱した 1943 年（昭和 18 年）には、計理士を取り巻く状況が変わっていた。まずは、分立した計理士団体は統合された。また、税務代理士法が制定された。大蔵省が計理士法改正に着手したのもこの頃である。そして、時期は前後するが、

31) 関係大臣に「言辞の極めて激烈なる」（藤原，1933，112 頁）陳述書が提出されたこともあり、税務代理人法制定に対する反対運動は激しいものであった。

32) 第 65 回帝国議会の衆議院建議委員会内（1934 年 3 月 22 日実施）での中村繼男衆議院議員による発言。中村議員は検査計理士法制定ニ関スル建議案の提出者の 1 人である。

33) もっとも、木村禎橘は「検査計理士制度の実現により、一方計理士職務中『会計に関する検査鑑定証明』の業務は漸次高級なる『検査計理士』の職務となるが、他方計理士制度としては会計に関する整理立案計算等会計技術者の職務による発達を一層促進することとなるものと信ずる」（木村，1936a，126 頁）と述べ、計理士法をそのままに検査計理士制度の創設を主張していた当時から、検査計理士と計理士の職能分化について触れている。

海軍が計理士制度の改善について意見した。1940年（昭和15年）の第75回帝国議会における検査計理士法案の審議中、「海軍トシテ結論ヲ申上ゲマスレバ、……是非実現シテ頂キタイト云フ風ニ考ヘテ居ル、……其ノ理由ヲ簡単ニ申上ゲマスレバ、海軍ハ約二十年ニモナリマセウカ、海軍部内ノ各種ノ事業ニ付キマシテ、原価計算ノ制度ヲ採用シマシタ、……殊ニ最近数年間ハ或ハ軍艦デアルトカ、或ハ飛行機デアルトカ云フヤウナ重要ナ契約ニ付テ、其ノ契約条項ノ中ニ必要ニ応ジテ計理士ヲシテ内部ニ立入ッテ、書類其ノ他ニ付テ原価ノ取調ヲナサシメルコトガ出来ルト云フ条項ヲ挿入致シテ来テ居ルノデアリマス、尚ホ昨年ノ十月ニ軍需品工場事業場検査令ナル勅令ヲ出シテ戴キマシテ、……更ニ一歩進メテ原価計算ノ制度ヲ海軍ニ密接ナ関係ノアル工場、事業場ニハ、強制的ニ採用セシムコトニ致シマシタ、……今日我国ノ計理士法ハ極メテ率直ニ申上ゲル訳デアリマスガ、玉石混淆ノ傾キガアリマシテ、果シテドノ人ニ頼ンダナラバ、吾々ガ信頼ガ出来ルヤウナ原価ノ監査ガ出来ルカト云フヤウナコトニ付テ、不安ナキヲ得ナイノデアリマス」³⁴⁾（日本公認会計士協会、1975b, 331頁）と、計理士制度の改善について言及された。ここで明確に、「監査」に長けた計理士の必要性和その制度化が海軍から希望されたのである。計理士は、計理士法第1条に規定された「会計ニ関スル検査、調査、鑑定、証明、計算、整理又ハ立案」の7つの業務を業とする。膨大な数となっていた計理士登録者のそれぞれが、7つのうちのどの業務に長けているのかを客観的に表すにはどのようにすればよいか。木村禎橘は、計理士法第1条に規定された業務を会計検査業と会計整理業とに分け、「計理士制度ト計理検査士制度トノ併存ニヨル戦時新体制ヲ完成シ、時勢ニ即応スル制度ヲラシメムコトヲ期スル」（日本検査計理士會、1943, 29頁）と述べ、計理検査士制度の提唱に合わせて、計理士法第1条の改正を主張したのである。

第3節 「監査」を用いなかった理由

検査計理士制度は計理士法の「屋上更に屋を築くもの」であり、計理検査士制度は同時に計理士法改正を行うという違いはあったが、共に会計検査業を中核とした職業として提案された。木村禎橘は、当初より会計検査業が計理士制度の中核であるべきと考え、自らその「理想主義」を貫いて実務を行い、職業制度を起案した。木村禎橘が考えた会計検査業とは、いかなる業務を指すのであろうか。

木村禎橘は、1936年（昭和11年）に『貸借対照表監査』を執筆している。当該文献は、1929年5月に American Institute of Accountants によって公表された *Verification of Financial Statements* と、1934年（昭和9年）8月にわが国の商工省臨時産業合理局によって公表された財務諸表準則を踏まえ、「著者の監査実務経験上より」（木村、1936b, まえがき2頁）

34) 第75回帝国議会の衆議院議員選挙法中改正法律案委員会内（1940年3月25日実施）における武井大助海軍主計中將による発言。

執筆された。当該文献中に、木村禎橘は次のように定義する。「会計監査 (Audit) とは、利害関係者のために、他人の為せる会計記録を審査し、其当否を判定する手続である。而して其目的が一般的であるものは、狭義の会計監査であり、其目的が特殊であるものは、会計調査 (Investigation or Special Audit) と称せられる」(木村, 1936b, 2-3 頁)。この会計監査の定義に、計理士法第 1 条中の「検査」「鑑定」「証明」業務が合致する。すなわち、定義にある「利害関係者のために」は、「会計に関する事実又は判断を第三者に対し自己の責任に於て明にする」(渡部, 1934, 19 頁, 傍点は筆者挿入, 本稿脚注 23 を参照)「証明」業務に当てはまり、「他人の為せる会計記録を審査し」の部分は、「会計事項に関し過去に於て計算上会計上又は企業経営上の誤謬ありや否やを調べる手続」(渡部, 1934, 19 頁, 本稿脚注 23 を参照)である「検査」業務に該当すると考えられる。さらに、上記の定義にある「其当否を判定する」は、「会計事項に関し会計学上の特別な知識経験に基き判断を与ふる」(渡部, 1934, 19 頁, 本稿脚注 23 を参照)「鑑定」業務に当てはまると思われる。したがって、計理士法第 1 条の「検査」「鑑定」「証明」は、木村禎橘が定義した会計監査と同意義であると考えられるのである³⁵⁾。そして、木村禎橘は『貸借対照表監査』において、これら 3 つの業務を「会計監査」と呼んだ。一方で、これまでに述べてきたように、木村禎橘は計理士制度の中核として会計検査業を意識し、検査計理士制度や計理検査士制度の創設を提案するようになった。木村禎橘は、「監査」と「検査」をどのように捉えていたのであろうか。

計理士法施行後から終戦までの計理士法改正運動が展開されていた当時、「監査」と「検査」は大差なく使用された³⁶⁾。例えば、渡部・渡部 (1936) では「会計監査 (検査と同じ) は計理士が行ふ業務の内では最も主要なるものである」(208 頁)や、『検査』と云ふてあるが、意味は『監査』と同一である」(208 頁)と述べている。そして、木村禎橘は「税務代理人法制定運動のため……日本検査計理士会を結成し会計検査業 (査業と略) と、職業倫理とを強調するものとし、……」(木村, 1952b, 138 頁, 傍点は筆者挿入)と書き、「査業」という略称を用いていた。また、「滞英中職業監査人制度に特別の関心を持つようにいたつたので、大正十三年七月、同窓先輩水島鉄也 (神戸高商校長)、平生鈆三郎 (東京海上取締役) その他諸氏の後援を受け、監査役、監事職輔佐機関としての会計監査業を大阪および神戸に開業した。紡績、海事、その他の定時監査の外に、和議、破産、私整理などに関する臨時財務調査相次ぎ、第三者としての監査業務に専念すること二十五年」(木村, 1952a, 112 頁, 傍点は筆者挿入)と、木村禎橘が戦後に書いた

35) 目的が特殊であるものは「調査」と説明した木村禎橘の定義は、計理士法第 1 条中の「調査」の定義である「不明なる会計事項を明瞭にする為め執らるゝ手続」(渡部, 1934, 19 頁, 本稿脚注 23 を参照)と齟齬はない。

36) 計理士法制定をめぐる帝国議会の審議において、会計士の業務の 1 つとして「監査」と「検査」のいずれを用いるのが相応しいかという論点があった。そこでは、「監」という文字が強制的なイメージがあると「監査」は敬遠された (日本公認会計士協会, 1975b, 199 頁)。

論文では「検査」ではなく、「監査」が用いられた。渡部・渡部（1936）が「検査」と「監査」は同一と述べたように、計理士法改正運動に尽力していた頃の木村禎橘も両者を同一視していた可能性は高いのである。では、両者をどのように使い分けていたのであろうか。

木村禎橘が検査計理士制度を構想し始めた 1933 年（昭和 8 年）前後、「監査」という言葉が表に出始めた時期であった。例えば、財務諸表準則の貸借対照表の部総説において「計理士をして監査せしめたものは其旨を附記すべき」と規定され、計理士による「監査」が明記された。既述のとおり、木村禎橘は自らの「監査」経験に基づいて『貸借対照表監査』を執筆したが、財務諸表準則に「計理士をして監査」が明記された同時期に、「近時非常時日本に於て顕著な統制経済の機運が起り、営利企業に対する公正な検査計理士制度の確立を促して止まないものがある」（木村、1936b、まえがき 3 頁）と、「検査」計理士制度を提唱した。さらに、1940 年（昭和 15 年）10 月に公布された会社経理統制令の第 38 条にて「主務大臣ハ必要アリト認ムルトキハ会社ヲ指定シテ決算ニ関シ当該官吏ノ監査ヲ受クベキコトヲ命ズルコトヲ得」と、一般会社に対する「監査」制度が規定されたが³⁷⁾、これより後の 1943 年（昭和 18 年）に木村禎橘は計理「検査」士制度を提案している。すなわち、木村禎橘は著書『貸借対照表監査』では計理士としての自らの実務を「監査」と呼び、提案した新設の職業名称やその業務には「検査」と使い分けていたことになる。では、職業名や業務名に「監査」を用いなかった理由は何か。

この理由は明確に記されていない。しかし、計理士法第 1 条に「検査、調査、鑑定、証明」と規定されていたことから、新設しようとする職業名称にあえて同じ「検査」を用いたと考える。これは、計理士法で明記されていた同じ業務名を用いる方が新職業の創設は実現しやすいと考えたのか、あるいは、計理士から「検査、鑑定、証明」業務を除くために（計理検査士制度の提案時には「調査」も）、故意に計理士法上の文言を利用したのかは判然としない。ただ、木村禎橘が計理士法とその改正を強く意識していたからこそ、自らが提唱する新制度において計理士法上で使われていた「検査」業務を競合させたのではないかと思われるのである。

お わ り に

本稿では、1927 年（昭和 2 年）に制定された計理士法の施行直後から早速起こった計理士法改正運動について取り上げ、なかでも熱心に運動に取り組んだ木村禎橘に焦点を当てた。彼は「理想主義」を掲げ、少数精鋭の業界の構築と会計検査業を中核とした制度設計を望んだ。自身は計理士実務において会計検査業を主流とし、自ら掲げた「理想主義」を実行していた。し

37) もともと、第 35 条では「検査」が用いられた。

会社経理統制令第 35 条

主務大臣ハ会社ノ資産負債及損益ノ内容利益金ノ処分其ノ他経理ニ関シ国家総動員法第三十一条ノ規定ニ依リ報告ヲ徴シ又ハ当該官吏ヲシテ必要ナル場所ニ臨検シ業務ノ状況若ハ帳簿書類其ノ他ノ物件ヲ検査セシムルコトヲ得

かし、社会における会計検査業の需要は決して多くはなく、運動の途中からは会計検査業を中核に据えた新職業を提案することで「理想主義」を達成しようとした。新職業の提案にあたり、木村禎橋は計理士法に規定されていた「検査」を制度名や業務名に用いたが、著書では「監査」を用いた。新職業名に「監査」を用いることで、名称上は現行法との競合を避けることができたにもかかわらず「監査」を用いなかったのは、計理士法とその改正を強く意識したからと思われる。昭和初期に木村禎橋が取り組んだ計理士法改正運動は、必ずしも精鋭ぞろいではなかった計理士業界の浄化のため、業界を「玉石混淆」に陥れていた計理士から会計検査業を取り除くことにより、健全な計理士制度の構築を目指すことにあったのである。

参考文献

- American Institute of Accountants (1929) *Verification of Financial Statements*.
 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・他〔監〕(1971) 『会計学大辞典』中央経済社。
 木村禎橋 (1923) 『最近簿記計理學綱要 訂正九版』寶文館。
 木村禎橋 (1932) 「計理士制度の回顧」『會計』第 31 巻第 5 号, 143-151 頁。
 木村禎橋 (1933) 「計理法改正問題に就て」『會計』第 32 巻第 4 号, 123-128 頁。
 木村禎橋 (1934) 「検査計理士法制定について」『會計』第 34 巻第 5 号, 178-184 頁。
 木村禎橋 (1936a) 「計理士制度の分化向上に就て」『會計』第 38 巻第 2 号, 124-127 頁。
 木村禎橋 (1936b) 『貸借対照表監査』森山書店。
 木村禎橋 (1942) 「税務代理士法制定ニ就テ」『會計』第 50 巻第 3 号, 106-113 頁。
 木村禎橋 (1943) 「計理検査士法制定ニ關スル建議」『會計』第 53 巻第 6 号, 98-103 頁。
 木村禎橋 (1951) 「大正世界戦景氣と会計業者会計士法案」『監査』Vol.2 (1), 110-117 頁。
 木村禎橋 (1952a) 「大正後期会計業界の種々相」『監査』Vol.3 (3), No.110-118 頁。
 木村禎橋 (1952b) 「昭和二年恐慌と職業監査業界」『監査』Vol.3 (5), 130-142 頁。
 木村禎橋 (1952c) 「計理士會法定案から税務代理士法へ」『監査』Vol.3 (6), 107-116 頁。
 木村禎橋 (1958) 「公認会計士制度前史」日本公認会計士協會資料図書室所蔵。
 木村禎橋 (1961) 「昭和前期における職業監査人を論ず」『コウナンケイエイケンキュウ』第 1 巻第 4 号, 241-253 頁。
 黒澤清 (1987) 「財務諸表制度発達史序説」, 黒澤清〔編〕(1987) 『わが国財務諸表制度の歩み—戦前編—』雄松堂出版。
 税理士制度沿革史編纂委員会 (1987) 『税理士制度沿革史』。
 全日本計理士会〔編〕(1972) 『近代職業会計人史』。
 千代田邦夫 (2008) 『貸借対照表監査研究』中央経済社。
 千代田邦夫 (2009) 『現代会計監査論 [全面改訂版]』税務経理協会。
 日本計理検査協会 (1957) 『日本計理検査協会十年史』。
 日本計理検査協会 (1962) 『日本計理検査協会十五年史』。
 日本検査計理士會 (1938) 『日本検査計理士會 要覧』。
 日本検査計理士會 (1943) 『日本検査計理士會 小史』。
 日本公認会計士協會〔編〕(1975 a) 『公認会計士制度二十五年史』。
 日本公認会計士協會〔編〕(1975 b) 『公認会計士制度二十五年史 別巻』。

原征士（1989）『わが国職業的監査人制度発達史』白桃書房。

平井泰太郎・渡部義雄（1932）『計理士要覧 第五版（昭和7年版）』寶文館。

平野由美子（2010）「プロフェッション理論の展開－会計プロフェッションの場合－」『立命館経営学』第49巻第1号，231-251頁。

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，17-42頁。

藤原泰（1933）「計理士法改正運動所見」『會計』第32巻第6号，109-115頁。

渡部義雄（1934）「計理士の職務範囲」『會計』第34巻第3号，18-34頁。

渡部義雄（1940）「計理士制度の改革」『日本計理士會々報』第20巻，4-15頁。

渡部義雄・渡部寅二（1936）『會計監査』東洋出版社。

