

# 經理統制令に於ける強制監査

太田 哲三

—

會社經理統制令の目的は産業經濟を健全淨化し、經濟人をしてその眞の使命を自覺せしめ、利潤追求を制すると共に低物價政策を完遂することにある如くである。その内容を要約すれば、(イ)配當の抑制、(ロ)役員及び社員給與制限、(ハ)特殊の經費に關する統制、(ニ)資金運用についての若干の束縛、(ホ)諸報告の徴取並に強制監査の五項目に分つことが出来る。このうち特に重點と認められて居るものは配當及び給與の制限であり、經費の統制も亦同一目的に對し相當の役割を演じてゐる。

元來私人の團體たる會社の配當率の決定や給與及び諸經費の支出は、それが債權者を害しない限りには、事業所有主が自己の財産を處分することである。従つてこれを制限し、これに干渉を加へることは私權の一部分を侵すことになる。けれどもこれが認容せられる所以は企業が社會的存在であることにある。現時の事業を往昔のものに比して特色となすべきはこの社會性の増加と、その認識の普及とである。事業は全部その所有者個人のものと考えられ、

經理統制令に於ける強制監査

従業者も消費者も總てその外廓に在つた。經營者が漸次に資本所有者から脱離するや彼は従業者に結び付く傾向を示し、所謂産業王國が出現した。唯消費者の利益は可成り永い間閑却せられてゐたのであつた。けれどもこれは地域的獨占權を享有する公益事業については可なり古くから考慮されたのである。即ち公益事業に於ける料金（即ち成果の賣價）に對しては統制が行はれ、少くとも監督官廳の許可を必要條件としたのである。近時適正價格の公定が問題となつたのは總ての事業に對してその公益性を認めた結果に外ならない。また多數の國策會社に於ける理事や總裁、即ち經營主腦者の任免については従前から國家が權利を保有して居た。これ等事業の經營は國民經濟全般に關與する所が大であることに依るのである。經濟新體制が強行され、資本と經營との分離が完全になされるに至つても、從來四五の國策會社に對し實行せられ、何等の摩擦もなかつた經驗を一般事業會社にも及ぼすに過ぎない。今かかる問題を詳細に論議する暇はない。けれども個人が社會の一分子としてその約束に服しなければならぬと同様に企業も社會の經濟組織の一部分に重責を荷つて居るものであるとの考方は、經理統制令を一貫して流れてゐる思想であり、これを理解することが最も必要であると思はれる。

さて配當の制限や役員及び社員給與を抑へることは會社の財政を安全堅固ならしめることは云ふまでもない。これと同時に一方その會社の生産原價を低下せしめ、他方購買力の徒らに散佚するを防止するので、物價の昂騰を制することとなる。利潤統制と云ふ言葉は屢々用ひられる。何等副作用を伴はない利潤追求は生産技術の進歩を結果し、國民經濟に福利を齎らすものである。自由主義經濟は特にこの點を強調するのである。けれども單なる利潤追求は殊に戦時非常時に於ては國民經濟を犠牲としてなされることがあり、結果に於て産業經濟を破壊するに至る惧がある。利潤

の制限はここに必要を生ずる。併しながら利潤自體を統制することは困難である。何となれば利潤は經營遂行の結果であり、その巧拙を原因とする場合が多いからである。假令統制するとしても賣價決定に對して原價に割掛ける利潤率を制限する程度に止まらざるを得ない。所で配當や給與の制限は利潤追求の意味を減ずると共に、低物價の維持は過大利潤の發生の機會を減じて、經濟界を健全淨化する目的は達せられるわけである。

配當や給與の制限に上述の如き意味があるとしても、その目的を達成するためには更に進んで經費を統制しなければならぬ。機密費や交際費の名目で重役賞與や社員手當を補足し、福利施設費を以て従業員の給與を實質的に増加する手段は出來ないことはない。それで統制令は機密費、交際費、福利施設費、寄附金及び研究費等については豫算を提出せしめ、これを査定し、これによつてのみ支出することを得せしめたのである。また固定資産の減價償却は事業維持のために絶對的必要であるので、これについてはその不足なきやうに規定された。事業の基礎を薄弱化するを顧みないで利益を處分せんとする企を排したのである。

以上の諸點は相當綿密に規定せられてあり、抜け途も可なりの程度塞いである。配當については昭和十四年四月の配當制限令により、給與に關しては職員給與臨時措置令によつて既に一年有餘の經驗を基礎として立案されて居るのである。以前の諸令が前期の實際高を限度とする所謂實績主義のみであつたに對し、本令は出來得る限り標準の數値を示し、統制の強化を圖つたのである。多少獨斷な箇所もある如くであるが大體に於て實際の數字を基礎として研究された結果であり、穩健なものであると思はれる。

併しながらかかる規定が果してどの程度まで實行されるかを如何にして斷定し得るか。株主配當や役員賞與につ

ては株主總會へも提案されるし、外部にも大體發表される。従つて虚偽の計算は行ひ得ないであらう。けれども役員報酬や社員の給與については内部の關係であるから外部からは適切な判断は下し得ない。給與を受ける者は手當と考へて受取つたものが會社の帳簿では物品費になつて居ないとは誰も確言は出来ない。更に諸經費の如きに至つては全く混沌たるものがある。會社の會計事務擔當者すらも迷ふ場合がある。贈答品の代價が接待費に加ふべきか雜費に計算すべきかは不分明なことが多い。この事情に便乗して本令の規定を遁脱する目的で勘定科目の操作を行はれることになつては折角の規定も何等の効果もないに至るであらう。規定の上にて於て萬全を期し、總ての抜け途を封じたとしても、此の點を放任することは全部を無意味ならしめる懼が無いとは云へない。これ會計監査が本令の實行に伴つて必須の要件となる所以であつて、本令に於ても強制監査の規定を設けたことは最も時宜に適するものと云はなければならぬ。これに依つて初めて畫龍が點睛せられるに至るのである。

由來株式會社に對しては監査役の制度があり、常任監査役が設けられて居る會社も少くない。けれども現在の制度に於ては監査役が監査の實績を擧げることが頗る困難な立場にあることは一般に認められて居る所である。第一には技能の點である。監査役は決して監査の専門家たる故を以て選任せられるのではない。従つてその點で彼を責めるのは無理である。のみならず常任監査役は用人を用ひ、或は計理士に囑託して監査を實行することは出来るからこれは餘り問題とはならない。獨逸の宣誓検査人や検査會社は從來とても可なり繁昌した職業であるが、大部分の業務は會社の監査役の委囑による監査事務にあつたことである。第二の點はこれよりも更に重要である。即ち我國の監査役は獨立の立場を保ち得ないことである。監査役は取締役を選出する同一選舉母體より選出せられ、普通取締役

より下位の人物が充てられる。従つて彼の監査が有効に行はれてもそれは社員以下の誤謬不正の發見に止まり、經營主腦者の行爲に對しては緘黙せざるを得ないのである。従つて彼の形式的な證明に信賴して安全なりとするは無謀の甚しいものである。かかる實情に於て外部監査の強制は極めて必要であり、會社經營の明朗化に寄與する所は絶大である。配當の抑制や給與の限定は將來經濟界の平調化に伴つて大に緩和せられることがあらう。けれども監査だけは引續いて行はなければならぬ。これは決して戰時體制化に於てのみ必要なことではないからである。唯その實行方法についてはよくこれを吟味する必要があると思ふ。

## 二

統制令第三十五條には

主務大臣ハ會社ノ資産負債及損益ノ内容、利益金ノ處分其ノ他經理ニ關シ國家總動員法第三十一條ノ規定ニヨリ報告ヲ徴シ、又ハ當該官吏ヲシテ必要ナル場所ニ臨檢シ業務ノ狀況若ハ帳簿書類其ノ他ノ物件ヲ検査セシムルコトヲ得

と定め、次で第三十八條に於て次の如く規定してある。

主務大臣ハ必要アリト認ムルトキハ會社ヲ指定シ決算ニ關シ當該官吏ノ検査ヲ受クベキコトヲ命ズルコトヲ得

前項ノ規定ニ依リ決算ニ關シ監査ヲ受クベキ命令ヲ受ケタル會社ハ當該官吏ノ監査ヲ受ケタルコトノ證明ヲ受ケタル後ニ非ザレバ利益金ノ處分ヲナスコトヲ得ズ

37  
約言すれば（イ）會社を指定し、（ロ）當該官吏をして検査（監査と同意味に解す）を行はしめることの二者が規定されたのである。これで果して所期の効果を擧げ得るであらうか。

經理統制令に於ける強制監査

先づ監査を受くべき會社の指定である。その指定が一般的であり、例へば資本金千萬圓以上の會社は強制監査に服すべしと云ふが如き場合、または指定が極めて多數になされるのであれば餘り大した問題は生じないであらう。然るに若しその會社が僅小であれば必ずその理由の説明が求められ、場合によつてはその會社の信用に關して致命的な打撃を與へることがないとも限らない。殊に本令違反が疑はれた場合の如きは相當大きな影響を與へる惧がある。そこで當局の側でも輕々に指定することが出来ない。例へば屢々注意を與へ、にも拘らず改めないからと云ふ様にすれば、結局指定する場合は絶無になるのではないかと思はれる。監査は誤謬の發見を目的とせず、その絶滅を期待するのであると云ふ。同様に監査を實行するよりも監査を行はずして計算の正確を期する方が更に勝つて居ると論ずるかも知れないが、これは不可能であり、恐らくは偽購の程度を増加するに終るであらう。また指定監査は監査日を知らしめることになり、監査技術の要點となつてゐる抜打的の検査が行はれないで、當面を糊塗する餘裕を與へることになる傾がある。本規定は寧ろ一般的に監査強制を原則とし、除外される場合を別に考査した方が、規定としても強力であるし、前記の如き疑惑も生じないであつたらうと思はれる。

次は監査擔當者の問題である。前述の如く當該官吏をして検査せしめるのであるが、當該官吏は何を意味するか。これについては第四十二條の第二項に次の規定がある。

大藏大臣ハ稅務監督局長若ハ稅務署長ヲシテ第三十五條ノ規定ニヨル報告ヲ徵セシメ又ハ稅務監督局長稅務署長若ハ其ノ代理官ヲシテ同條ノ規定ニヨル臨檢検査ヲナサシムコトヲ得

これ等の點については施行規則にも未だ詳細の規定が示されていないから如何に運用せられるか全く未定であるが、

大體に於て監査擔當者は稅務官吏を以て充てる當局の意圖が窺はれる。これが適當であるかどうか。官吏は第三者として立場を堅守する點に於て最も適當である。殊に我國の實情に於ては權威を以て事に臨むことは官吏の右に出るものはない。のみならず規律嚴格、富貴に諛らざる點に於ても監査人として最もよき條件にある。けれども第一に其の數が制限されてゐる弱點がある。今俄にこれを増員すること制度の上に種々の困難な問題が伴ふであらう。大藏省には銀行検査のために検査官が設置されてある。けれども人員の不足から到底満足な効果は上つてゐないことは多くの人の知る所である。同一の轍を踏むことは避けなければならない。また稅務官吏の片手間にやることなれば、その本來の事務が急を要する場合には全く放棄せられる惧がある。また片手間の仕事は輕視され易い憾もある。次は官吏監査とその能力が問題である。稅務官吏は一般に經理事務に通曉して居ることは普通の官吏とは斷然類を異にするものである。けれども複雑多岐に亙る事業會計の監査を有効に行ひ得るに足るかは尙疑問である。殊に從來に於て主として課税上の立場から觀察したものを改めて、國民經濟上の立場から健全財政を目標とする經營指導の意味を含めた監査を行ふ態度をとり得るかや、困難であらうと思ふ。更に進んで監査の結果について責任を負ふ場合官吏であることは極めて不便である。陸海軍は軍需品工場事業所に對する検査を實行し、主計官をして監査の實行に従事し、その爲めには可なり犠牲を拂つて教育に努めてゐる。全部の事業に就いてこれを行ふには相當の努力を要すると思ふ。

強制監査については我國と國情が類似してゐる獨逸を參考することは有意義である。獨逸の商法が我國商法の母法となつただけあつて、株式會社の監査制度は可なり類似した點が多かつた。即ち監査役は株主總會で株主中から選出されて監査を行つたのである。唯我國とは逆で彼が大資本を代表し、會社の實權を握つて居つたのである。外部に對

する契約の如きも監査役會の承認なくては有効にはならないと條件を附す場合もあつた。監査役は宣誓検査人又は検査會社を用ひて監査を實行するが、結局それは自畫自讀に止まるのである。従つて經濟統制の強化に伴つて國家的見地からする強制監査が必要となつたのである。かくて一九三一年には資本金三百萬馬克以上の會社は貸借對照表監査人(Bilanzprüfer)の證明を必要としたのであつた。此の監査人たるものは從來の検査人ではなかつた。獨逸には以前から商法の規定する検査、例へば會社設立検査等の場合の擔當者として検査人が存在し、これは商工會議所で宣誓を行ひ宣誓検査人(beeidigte Revisor)と稱した。これと並んで信託會社が検査事務を行ふものもあり、これを検査會社(Revisoren-Gesellschaft)と稱した。検査人の資格は最初は寛大であつたが漸次に高められ、相當高級な試験をその條件としたのであつた。けれども強制監査に對するものとしては尙不満足であると考へられ、經營監査人(Betriebsprüfer)なる制度を設けたのである。これは從來の検査人に課した試験を一層嚴格にしたものであり、公共的性質を帯びしめたのである。所が一九三七年株式會社法が改正せられ、此の強制監査は一般會社に擴張されたのであつた。即ち會社は決算監査人(Abschlussprüfer)に検査を受くべく、その證明あるにあらざれば利益の處分をなし得ざることと規定した。決算監査人は株主總會に於て選出されるが、その資格は經營監査人か又は検査會社(經營監査人の重役が二名以上ある)に限り、當該會社と直接間接に利害關係を有するものではないのである。即ち第三者の立場を特に強調したのである。

以上を以て我國の方法と比較すれば大なる相違を發見する。第一に監査の普遍性が異なることであり、第二は監査擔當者の異なることである。獨逸ではこれを官吏とせずして、民間の有能者に資格を與へたのであつて賢明な策であると

思ふ。唯我國の現状に於ては直ちにこれに養成するを躊躇せしめる事情がある。現在計算事務を職業とする者に計理士がある。けれどもこれがかかる重要な責任を以て任務を遂行するに足るだけの才能と人格を有する者を求めて幾人を得るであらうか甚だ心許ないのである。計理士が現在活動しつつある分野は小規模事業か又は個人的色彩の強い會社である。所謂大專業會社は計理士を要としないものが多い。一般水準として見れば計理士の能力は決して稅務官吏のそれに數段勝れりと斷定することは出来ないと思ふ。大阪の木村禎橘氏は檢査計理士なる制度を唱道して數年になつて居る。其の考へ方は必ずしも不適當ではないが、其資格者を求めることは可なり困難であらうと思はれる。

此の會計監査の規定は經理統制令の前身たる配當制限令にも存在したのであつた。けれども寡聞にしてそれがどれだけ實行せられたのであつたか全く聞く所がない。若し嘗て行はれなかつたとすれば甚だ遺憾のことである。寧ろ他の部分を省約しても、この點だけは實行に移すか、實行に移す準備をなすべきである。由來法治國の陥り易い誤謬は形式の整備に囚はれて實質を失ふことにある。規定の完全を期すべきは當然であるが、更にその有效なる實行を念としなければならぬと思ふ。

### 三

41  
獨逸の監査制度の變革については前に述べたがこれに關聯して英米の事情を考へて見よう。英國の株式會社には一九〇八年以來強制監査の規定があり、計理士 (Accountant) が其の任に當つて居る。計理士は我國の辯護士の如く全く獨立した立場にあり、株主の利益のために公平な監査が實行されて居る。全く世界の模範となつてゐる事は周知の

事である。我國に於ても大正年間計理士制度が問題となつたが、これはこの羨むべき事情を模せんとしたのである。上田貞次郎博士の名著株式會社經濟論に於ける所説の如きが世論に與へた影響は極めて甚大であつたことは想像に難くはない。實際に於て會社事業を明朗にする爲めには會計を健全にし、これを明白ならしめるにある。株式會社に於ける計算の公開性は會社經營の合理化に貢獻する所は大である。けれども現在の如く化粧や工作の施された計算はこれを公開されるために却つて誤つて會社を判断する例が少くない。事業主のための監査に非ずして第三者の立場の監査は絶対に必要である。これがよく實行されて居れば寧ろ他の統制は其の必要を大に減するのであらう。役員の賞與や退職金を徒らに減少せしむることが統制の目的ではない。之を公正フェアなものならしめんとするのであらう。會社財政の眞實を公開する事により、その經費の支辨が公正であるか公正でないかは世間が判断する。寧ろ個々の場合について窮屈な束縛を設けるよりも、この方が適當ではないかと思ふ。英國の産業が自由主義經濟を今尙基調とするに拘らず強靱性を示して居ることは、幾多他に原因はあるであらうが、これ等も亦その一に數へることが出来ると思ふ。

かくて我國では昭和二年に計理士法が發布せられて、計理士なる職業が認められる。けれども此の法律は不幸な孤兒を産む結果になつた。産まれ出でた計理士は何等特殊な特權を有するのでもなく、榮養劑を奪はれた嬰兒の如く瘦せ細つた。計理士制度の要求は實質は計理士監査制度の樹立を期待したのであつて、計理士なる職業者を取締ることを意味したのではない。最近検査計理士制度の提唱を聞く。計理士の風格と品位との向上を圖ることは結構であるが、以前の計理士制度の場合と同様になるのではないかと危まれる。英國では監査は強制せられたが計理士に關する法制は永く制定されるに至らない。それでも計理士會の試験制度の嚴格により、有能な人材が計理士界に集まるのである。

この點は最も留意すべきである。

米國の株式會社の主腦者は英國に比して遙かに専制君主である様である。會計監査も必しも強制されてゐない。従つて監査は多く主腦者の爲めに行ふものであり、監査報告書の如きも計算に關するのみでなく經營の問題にまで觸れて居り、經營顧問の如き地位——勿論私經濟的の利益の立場で——を得つつあるのである。然しながら取引銀行はその得意先に對し決算書類を提出することを要求するのが常である。その形式について聯邦準備局は計理士會に委嘱して標準雛形を作成したに止まらず、これに監査證明書の附屬を要件とした。その結果會計監査の範圍と程度とを一定する必要が生じたので、一九一七年所謂「テキスト」を發表した。即ち會計監査の準則とも稱すべきである。殆ど總ての會社はこれに基いて監査を受けて居ると聞いた。近年株式市場に恐慌が発生して以來上場株を發行する會社は監査證明の附屬せる財務諸表を提出すべきことを定めた。その監査についても聯邦準備局の準則を用ひることに定めたのであつた。かくて第三者からする監査制度も普及するに至つたのである。

第三者による公平なる監査は以上に述べた如く極めて必要である。にも拘らず我國で從來これに關して何等顧みる所が無かつたのは被監査會社の側からの反對か、または反對される懸念が濃厚であつたからであると思はれる。強制監査の制度を設けるとすれば現在が最もいい機會である。戦時の非常時局は資本家も經營者も總て一丸となつて國民經濟の支持者としての強い覺悟を示してゐる。今にしてこれを行ひ得なかつたならば恐らく永久に機會は來ないであらう。かくて産業の中樞をなす株式會社の財政を混沌たるうちに置き、闇計算を襲用せしめることは決して永遠の繁榮を希ふ所ではないと思ふ。(昭和十五年十二月十五日)

經理統制令に於ける強制監査