

会計監査人の独立性

久 留 島 隆

- I. はじめに
- II. 会計監査人の選任
- III. 会計監査人の任期
- IV. 会計監査人の解任
- V. 会計監査人の地位
- VI. 会計監査人の独立性
- VII. まとめにかえて

I. はじめに

「株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律」（以下、商法特例法と略称する。）が、昭和49年の商法改正の際に新設され、会計監査人制度が創設されることとなったが、昭和56年商法改正に伴ない、商法特例法も改正され、会計監査人制度についても、重要な改正が行なわれている。

現行の商法特例法によると、資本の額が5億円以上または負債の合計金額が200億円以上の株式会社（以下、大会社と略称する。）は、計算書類について（営業報告書およびその附属明細書にあっては会計に関する部分について）、定時株主総会前に、監査役の監査のほかに、公認会計士または監査法人から選任される会計監査人の監査を受けなければならない。

監査役は、会計監査人の監査の方法または結果を相当と認めるか否かを判断すればよく（商法特例法14条2項1号）、不審な点がなければこれに依拠することができる¹⁾。会計監査人の監査報告書に、貸借対照表および損益計算書が

法令および定款に従い、会社の財産および損益の状況を正しく示したるものという記載があり、かつ、監査役の監査報告書にその事項についての会計監査人の監査の結果を相当でないとした旨の記載がないときは、取締役は、定時株主総会の承認を求めることを要せず、取締役は、定時総会にこれらの書類を提出し、その内容について報告すればよいことになっている（商法特例法16条1項・2項）。また、貸借対照表および損益計算書（営業報告書とその附属明細書については、会計に関する部分にかぎる。）が、法令または定款に適合するかどうかについて、会計監査人が監査役と意見を異にするときは、会計監査人（会計監査人が監査法人であるときは、その職務を行なうべき社員。）は、定時総会に出席して意見を述べることができるし、そうでないときでも、定時総会において、会計監査人の出席を求める決議があったときは、会計監査人は、定時総会に出席して意見を述べなければならない（商法特例法17条）。

このような会計監査人の監査報告を可能にする前提として、会計監査人は、何時でも、会社の会計の帳簿および書類の閲覧もしくは謄写をし、または取締役および支配人その他の使用人に対して会計に関する報告を求めることができるし、その職務を行なうため必要があるときは、会社の業務および財産の状況を調査し、あるいは、子会社に対して会計に関する報告を求めることもできる（商法特例法7条1項・2項・3項）。さらに、会計監査人が、その職務を行なうに際して、取締役の職務遂行に関し、不正の

行為または法令もしくは定款に違反する重大な事実があることを発見したときは、これを監査役に報告しなければならない(商法特例法8条1項)。

商法特例法のこのような会計監査人に対する措置は、会計専門家である会計監査人の監査を重視するものである。すなわち、取締役による影響をできるだけ排除し、監査役の関与によって、会計監査人による監査の適正化をはかっているのである。しかし、会計監査人による会計監査制度が有効に機能するかどうかは、会計監査人の独立性とその専門的能力に大きく依存するといつてよい²⁾。そこで、会社と利害関係を有するなどの一定の事由を設けて、会計監査人になれない者を規定する(商法特例法4条2項、同法5条後段)とともに、会計監査人の選任・解任は、原則として、株主総会の決議による(商法特例法3条、同法6条及至6条の3)こととし、その任期についても特別の配慮(商法特例法5条の2)をしている。

本稿では、会計監査人の選任・任期・解任・地位に論及することにより、会計監査人の独立性を検討することに主たる目的を置いた。会計監査人の独立性については、本稿で検討する問題だけにとどまらず、会計監査人の欠格事由・職務権限・責任、あるいは会計監査人制度そのものの意義というように広い範囲にわたって検討すべき課題ではあるけれども、これらの問題については、別の機会に検討することとした。

II. 会計監査人の選任

(一) 昭和49年商法特例法における選任

昭和56年商法特例法改正前においては、会計監査人は、監査役の過半数の同意を得て、取締役会の決議をもって選任し、取締役はその選任の報告を株主総会においてすればよいこととなっていた。会計監査に関しては、監査役は、實際上会計監査人の監査報告書を参考にすることが多いと考えられるから、監査役としては、す

でその選任の際にその人物や能力について充分の調査をなし、信頼しうる人物かどうかを確かめておく必要がある³⁾からであると解されていた。また、監査役の職務と会計監査人の職務とは関連を生ずるので、監査役の信頼できない者が会計監査人に選任されることは好ましくないなど、監査役の意向を無視することができないからであり、また、取締役会の決議だけでよいとすると、会計監査人が取締役会に従属し、馴合いで監査することになるおそれもあるため、取締役会からの独立性を会計監査人に与える必要があるからである⁴⁾と解されていた。要するに、取締役会に対する会計監査人の地位の独立性を確保するため、監査役の過半数の同意を必要としたのである。したがって、監査役の同意は取締役会決議の効力要件と解され、取締役会を会計監査人の選任機関に定めたのは、特に重要な会社の業務執行に属するとみられたからである⁵⁾と考えられていた。しかし、監査役の独立性が確保されていれば、その過半数の同意を要求することによって、監査を受ける者が監査をする者を任逸することの弊害が少なくなるし、株主総会への報告という形で公開することによって、株主総会で任逸するのに近い結果が得られる⁶⁾のかもしれないが、このような効果を期待できるかどうかは、今後の運用いかんにかかるところが大きい⁷⁾と指摘されていたのである。

けれども、監査されるべき計算書類の作成義務者たる取締役ないし取締役会が、監査する主体たる会計監査人を選任または解任することは妥当ではなく、また不合理でもあり、また實際上、株主総会が候補者の適否を判断することは難しく、会社の提案が問題なく可決されることを配慮した結果、昭和56年改正商法特例法は、監査役に会計監査人の指名権を認め、株主総会の決議による選任を認めたのである⁸⁾。

重要なことは、経営者たる取締役の影響をできるかぎり排除することであり、取締役の裁量を許さないだけの会計監査人の独立性をどこま

で実現できるかということである。

(二) 昭和56年商法特例法における選任

日本公認会計士協会は、昭和54年9月18日に「監査制度に関する意見」として、会計監査人の選任に関して、次のような見解を表明している。

イ. 職業的専門家としての公認会計士（監査法人を含む。）の監査業務は、本来、選任母体、選任方法等のいかにかわからず、独立性を保持しつつ、高度の質的水準を維持すべきものである。

ロ. しかし、会計監査人は取締役等と同列に株主総会において選任される方式が、会計監査人の地位の強化につながるのと受けとり方が一般に見られること。

ハ. 会計監査人の監査を受ける会社については、株主総会による計算書類（利益処分案を除く。）の承認を要しないこととされた場合に、それとの権衡上、会計監査人は総会で選任する方式の方が総会権限との関係でふさわしいこと。等の理由も考えられるので総会選任方式に賛意を表する。

ニ. ただし、総会選任方式を採るときは、会計監査人候補の決定は、通常総会提出議案の決定と同様の手続によるものとする。

この意見の総会選任方式は、昭和56年商法特例法の採用するところとなったが、意見のニのただし書きは、商法特例法と異なり、監査役が会計監査人候補者を決定するという方式に消極的な態度を表明したものといえよう⁹⁾。

昭和56年商法特例法のもとでは、会計監査人は基本的には株主総会で選任されることになっているが、会計監査人の選任についての発議の仕方には3つの方式が認められることとなった。すなわち、第一に、取締役会による場合であり、第二に監査役の取締役に対する請求による場合であり、第三に、株主の提案権の行使による場合である。

以下、会計監査人の選任に関する若干の問題点を検討してみよう。

(1) 監査役の過半数の同意による選任

取締役は、会計監査人の選任に関する「議案」すなわち、候補者を株主総会に提出するには、監査役の過半数の同意¹⁰⁾¹¹⁾を得なければならない（商法特例法3条2項）。会計監査人は、取締役の会計に関する議務の執行を監査することを職務とする（商法特例法2条）から、このような会計監査人を取締役会が選任したり、指名するのでは、会計監査人の地位の独立性を確保できないから、監査役の過半数の同意を要件としたのであり、また監査役の全員の同意を要件としなかったのは、そうすると会計監査人の選任が困難となるからである¹²⁾。すなわち、取締役が会計監査人の選任に関する「議題」（「会計監査人選任の件」という会議の目的）を提出することであれば、そのことが会計監査人の地位の独立に特に影響するというものもないので、議案（「会計監査人の候補者を何某とする」という議題に対する具体的な議決案）の場合と異なり、特に監査役の同意を必要としないこととされている¹³⁾。

監査役から会計監査人の選任を株主総会の「会議の目的」とすることを請求されたときは、取締役会は、会計監査人候補者を指定したうえで、会計監査人の選任に関する議案を株主総会に提出することにし、それにつき監査役の過半数の同意を得なければならない（商法特例法3条2項）。また、監査役から会計監査人の選任に関する「会議の議案」を株主総会に提出することを請求されたときは、取締役会は、この議案を株主総会に提出しなければならない。この場合、会計監査人について、取締役会の過半数の意見が対立するときは、監査役の過半数の意見が、会社側の議案として総会に提出されることになる。

結局、議題に対して具体的な会計監査人の候補者を株主総会に提出するときは、取締役は常に監査役の過半数の同意を得なければならない

のである。

監査役は、その過半数の同意をもって、取締役に対し、会計監査人の選任を株主総会の会議の目的（議題）とすることを請求することができるとともに、会計監査人の選任に関する議案の提出についても取締役に請求することができる（商法特例法3条3項）。したがって、取締役が推薦する候補者に同意を与えるときでも、あるいは同意を与えないときでも、監査役はその過半数の同意をもって、特定の候補者を株主総会に提案することを取締役に請求することもできる。これによって、会計監査人の選任につき、選任のための議題にし、議案にし、監査役がいずれについても積極的に関与できることが明らかとなった。これは、取締役会が株主総会議案の提出権を有することに対する制約なのである¹⁴⁾。もし、監査役の同意を得ていない者を取締役会で候補者として指名し、株主総会に提出したときは、監査役は、その議案が法令に違反するものとして、株主総会にその意見を報告しなければならない（商法275条）。この監査役による意見報告もなく、株主総会が選任決議をしたときは、その決議は取消の対象になる¹⁵⁾と解すべきであろう。

いずれにしても、監査役の過半数の同意は、監査役会制度が認められていない以上、議事録への記載ということも法律上考えられないから、書面あるいは口頭でもよいが、後の紛争を避けるためには書面に記録しておく方が適切である。また、過半数の同意は決議によるのではなく、各監査役の個別的な同意が、過半数に達すればよいのである。監査役は取締役会に出席することができる（商法260条ノ3第1項）ので、取締役会の席上で監査役の過半数の同意が得られれば、それでも差し支えない。この場合は、取締役会の議事録に記載されることになる¹⁶⁾（商法260条ノ4第2項）。

(2) 株主提案権による選任

株主が、株主提案権（商法232条ノ2第2項）の行使として、会計監査人候補者を指定して会

計監査人の選任に関する議案を株主総会に提出することを請求したときは、取締役会は、監査役の過半数の同意を得ることなく、その議案を株主総会に提出することができる。このように、少数株主の請求により、株主の提案する会計監査人選任の議案を株主総会に提出する場合には、会計監査人の選任に対する取締役の支配、すなわち、取締役がその個人的な関係等から、妥当でない者を会計監査人の候補者に指定するなどのおそれもないから、監査役の過半数の同意は必要ではないと解されるからである。さらには、この場合においても、監査役の過半数の同意を要件とするならば、株主提案権の行使を監査役の過半数の意向によって実質的に阻止しうることになりかねないからである¹⁷⁾。

株主が株主提案権を行使して、会計監査人候補者を指定する場合とは、たとえば、監査役の間でどうしても過半数が得られないとか、3人の監査役の場合に3人が各々異なる候補者を推しているときなどであり、このような場合、効果的に会計監査人を選任することができる。なお、この場合、監査役の過半数の同意が得られないというのが、合理的な範囲内の問題でないときは、監査役の善管義務違反が認められることもあり、監査役の解任理由となりうる。

(3) 株主総会における選任手続

会計監査人は、株主総会で選任されるが、会社の設立の場合においては、会計監査人は、発起人が会社の設立に際して発行する株式の総数を引き受けたとき（発起設立の場合）は、発起人によって選任され、この場合、発起人の議決権の過半数をもって決し、その他のとき（募集設立の場合）は、創立総会において選任され、この場合は、株式引受人の議決権の3分の2以上にして、かつ引受ある株式の総数の過半数にあたる多数をもって決する（商法特例法3条1項・4項・5項、商法170条2項、同法180条2項）。設立の場合に、会計監査人の選任を認めただのは、会社が設立したときから、ただちに会計監査人の監査が行なえるようにしておくこと

が望ましいからである¹⁸⁾。ともあれ、会計監査人の選任を株主総会の権限としたことは取締役に対する会計監査人の独立性を保障するための適切な措置であった¹⁹⁾。

株主総会において会計監査人を選任するには、普通決議（商法 239 条 1 項）で行なうことができる。その定足数については、取締役・監査役の選任のような制限（商法 256 条ノ 2，同法 280 条 1 項）はない。この場合、議決権を有する株主の数が 1,000 人以上の会社にあつては、株主総会の招集の通知には、議決権の行使について参考となるべき事項として、法務省令で定めるものを記載した書類を添付しなければならない（商法特例法 21 条の 2）から、会計監査人の選任に関する議案の場合、イ. 補候者が公認会計士であるときは、その氏名、事務所、生年月日および略歴、ロ. 候補者が監査法人であるときは、その名称、事務所および沿革を記載することを要し、監査役の請求により提出されたものであるときは、その旨も記載し、議案が株主の提出に係るものであるときは、議案が株主の提出に係る旨、その株主の持株数および議案に対する取締役会の意見を記載しなければならないが、当該議案に関する事項を記載した書面が、株主の提案権に基づいて株主総会の会日の 6 週間前までに提出されているとき（商法 232 条ノ 2 第 2 項）は、明らかに虚偽である場合を除いて、その内容を記載しなければならない（大会社の株主総会の招集通知に添付すべき参考書類等に関する規則 3 条 1 項 1 号・2 号、4 項、同規則 4 条 1 項 2 号）。

(4) 会計監査人の員数

会計監査人の員数については、商法特例法は特別な規定を置いていないので、1 人または 1 法人を選任しておけばよいのであるが、必要に応じて複数の会計監査人を選任することもできる。この場合、定款でその最低限または最高限を定めておくこともできる。

会計監査人を複数選任したからといって、その職務の責任までその割合に応じてその分だけ

軽減されることはなく、会計監査人は各々職務全体の責任を負うことになる。職務分担を定めないときは、理論上は、複数の監査報告書が提出され、それぞれ、監査意見を異にするということも生ずる。この場合、最終的には、株主総会の判断に委ねることになる²⁰⁾。各会計監査人は監査の能率をはかるためにその職務を分担することは差し支えないが、その職務を他人に委任することは許されない。ただ、その職務を行なうに際して、会計監査人自身の責任において、たとえ公認会計士の資格を有しない者であっても、補助者としてその者を使用することはできる。けれども、会計監査人の欠格事由（商法特例法 4 条 2 項）に該当する公認会計士、会社または子会社の取締役、監査役または使用人である者、および会社またはその子会社から公認会計士または監査法人の業務以外の業務により継続的な報酬を受けている者を使用してはならない（商法特例法 7 条 5 項）。

なお、会計監査人として、監査法人を選任する場合は格別、公認会計士を選任するときは、複数の公認会計士を選任することが実際には望ましいと思われる。単独の公認会計士が、会計監査人として会計監査を担当する場合には、監査の過程で生じた過誤や見落としが訂正されにくく、また、被監査会社の都合に応じた不当な監査意見の表明が行なわれる危険が伴ないやすいからである。

(5) 監査法人の選任

監査法人が会計監査人に選任された場合²¹⁾は、その職務を行なうべき社員、すなわち職務担当社員を指名し、会社に通知しなければならない（商法特例法 5 条前段）が、これは、責任の所在が明らかになるという点で、会社にとっても便利である。監査法人が財務書類について証明をする場合には、当該証明に係る業務を執行した社員は、当該証明書にその資格を表示して自署し、かつ、自己の印を押さなければならない（公認会計士法 34 条の 12 第 2 項）。

監査法人が会計監査人に選任された場合、そ

の職務を行なうべき社員を指名するときは、会計監査人の欠格事由（商法特例法4条2項）のうち、会社の子会社もしくはその取締役もしくは監査役から公認会計士もしくは監査法人の業務以外の業務により継続的な報酬を受けている者またはその配偶者を指名することができない（商法特例法5条後段、同法4条2項2号）。この規定によって、公認会計士法でふれていない欠格事由について、監査法人の職務担当社員についても及ぼすことが明らかにされているのである。監査法人の社員のうち半数以上がこの欠格事由に該当するときは、その監査法人は会計監査人になることはできない（商法特例法4条2項4号後段）。しかし、社員の半数未満がこの欠格事由に該当していても、その監査法人は会計監査人となることができる。この場合、欠格事由に該当する社員によって監査が行なわれた場合、その監査の効力が問題となる。監査した当事者は、法律上監査法人であるから、監査の効力に影響を及ぼすことはないが、当該社員が関与したことによって不適正な監査がなされ、会社に損害が生じたようなときは、当該監査法人またはそのような事態を看過した取締役の責任が生ずる場合があると解すべきであろう。

また、監査法人の社員のうちに、業務の停止の処分を受け、その停止の期間を経過しない者が1人でもいれば、その監査法人は会計監査人となることはできない（商法特例法4条2項4号前段）。監査法人についてのその他の欠格事由に関しては、公認会計士法34条の11第3項において明らかにされている（商法特例法4条2項1号）。

なお、会計監査として現在就任している公認会計士が、監査法人の社員となり、この監査人の関与社員として、従前どおり監査を続ける場合にはこの公認会計士個人との監査契約を解消して、改めて当該監査法人を会計監査人として選任する必要がある。

(6) 会計監査人代行者の選任

会計監査人が欠けた場合、または定款で定めた会計監査人の員数が欠けた場合において、遅滞なく会計監査人が選任されないときは、監査役は、その過半数の同意をもって²²⁾、一時会計監査人の職務を行なうべき者（会計監査人代行者）を選任しなければならない²³⁾（商法特例法6条の4）。この場合、取締役会の意向を徴し、あるいはその承認を得ることを必要としない。

「会計監査人が欠けた場合」とは、欠格事由（商法特例法4条2項）の発生、辞任、死亡、監査法人の解散、その他監査役全員の同意による解任（商法特例法6条の2）があったときである。株主総会による解任（商法特例法6条）によっても、会計監査人が欠けた場合が生ずるが、この場合は当該株主総会において後任者を選任することが容易であるから、会計監査人が欠けた状態にはなりにくいものと考えられる。「遅滞なく」というのは、会計監査人を選任しないで、そのまま放置することによって監査の業務が支障をきたさないようにすることを意味する²⁴⁾。したがって、その時期に応じて個別的に判断することになるから、会計監査人が欠けた場合であっても、株主総会がすみやかに開催される場合には、監査役は会計監査人代行者を選任する必要はないということになる。

会計監査人代行者の選任の際には、仮取締役・仮監査役の場合（商法258条2項、同法280条1項）と異なり、裁判所は関与しない。その理由は、会計監査人代行者といえども、会計監査人と同一の適格性が要件とされている（商法特例法6条の4第2項、同法4条、同法5条）のであり不当に選任が行なわれるおそれが少ないからである。

会計監査人が欠けた場合に、監査役が選任するのは、会計監査人そのものでなく、一時会計監査人の職務を行なう者、すなわち会計監査人代行者（仮会計監査人）であるにすぎない。したがって、会計監査人代行者の任期についての規定²⁵⁾はなく、会計監査人の任期に関する規定（商法特例法5条の2第1項）の適用はない。

また、定時総会において別段の決議がなければ再任されたものとみなされる規定（商法特例法5条の2第2項）の適用もない。会計監査人代行者の任期は、監査役による選任後の株主総会において会計監査人が選任されるまでということになる。

会計監査人代行者は、一時会計監査人の職務を行なう者にすぎない臨時的・暫定的措置であるけれども、会計監査人の資格に関する規定、監査職務を行なうべき社員の指定に関する規定および一定の事由があるときの監査役の解任に関する規定（商法特例法4条、同法5条、同法6条の2）が準用される（商法特例法5条の2第3項）。

会計監査人代行者を、本来の会計監査人とするには、株主総会において改めて選任決議をしなければならない。また、すでに述べたように、いわゆる自動再任ということはないので、本来の会計監査人が欠けている以上、株主総会が開催されるときは、取締役は、会計監査人選任の議題を総会に提出しなければならない²⁶⁾。

会計監査人が欠けているのに、あるいは定款で定めた員数を欠けているのに、会計監査人の選任を取締役が株主総会の議題とせず、監査役もこれを放置するときは、100万円以下の過料に処せられる（商法特例法30条1項1号）。しかし、これに違反して会計監査人または会計監査人代行者の選任が遅れ、あるいは定時総会の会日の8週間前（商法特例法12条1項）を過ぎて選任した場合でも、結局、計算書類および附属明細書について、会計監査人代行者の監査がなされ、監査報告書が作成されたならば、決算の確定ないし計算書類の承認決議の効力に影響はないものと解されている²⁷⁾。

(7) 会計監査人の選任に関する意見陳述権

会計監査人は、会計監査人の選任について、株主総会に出席して意見を述べることができる（商法特例法6条の3）。これは、会計監査人の選任を適正にし、会計監査人の意見を株主総会

に反映させ、もって、会計監査人の地位の安定と強化をはかろうとするものであるから、監査役が株主総会において監査役の選任につき意見を述べることができる（商法275条ノ3）という制度と同一の趣旨のものといえる。株主総会は、会計監査人の意見を参考にして決することになるが、会計監査人が意見の陳述を求めたのに、陳述の機会を与えないで、会計監査人の選任決議をしたときは、決議方法が法令違反として総会決議取消事由（商法247条1項1号）となる。なお、選任についての意見陳述権が認められている会計監査人は、現に在任している会計監査人であって、選任されようとしている者または解任後の会計監査人は含まれない²⁸⁾。

(8) 欠格事由ある者の選任

会計監査人として、欠格事由（商法特例法4条2項）を有する者が選任された場合は、その選任は無効であり、したがってその者がした監査も当然に無効である²⁹⁾。単に公認会計士法違反による懲戒処分にとどまるものではない。また、選任された時点では、会計監査人として適格であった者が、その後、商法特例法4条2項に定める欠格事由に該当することになった場合は、その時点から会計監査人としての地位を喪失すると解すべきである³⁰⁾。したがって、この場合も、会計監査人としての資格のない者が、会計監査人としての監査をしてもその監査報告書は無効な報告書であるから、たとえ監査役の適法意見があったとしても、計算書類は確定するものではない。

また、たとえ株主総会が計算書類について承認決議をしたとしても、無効な監査報告書が有効となるものではないから、あるいは、計算書類が適法な監査を受けていることはその確定のための要件であるから、適格者の作成した監査報告書でカバーされない計算書類は、承認決議としてそれ自体が違法であり、決議の無効原因になると解する立場がある³¹⁾。しかしこの考え方に対しては、決議取消の訴えの事由（商法247条1項1号）になると解する立場³²⁾もあ

り、その理由は、招集通知に監査報告書を添付しなかった瑕疵を帯びる点にある³³⁾。定時総会に監査報告書の謄本を添付することを要する(商法283条2項)としたのは、有効な監査報告書を前提とするものと解すべきであり、そうであれば、無効な監査報告書が添付されても、その場合は、監査報告書が添付されなかったことと同じであるから、総会決議の取消事由に該当すると解すべきである。

III. 会計監査人の任期

会計監査人の任期は、就任後1年内の最終の決算期に関する定時総会の終結の時までである(商法特例法5条の2第1項)。

会計監査人の任期を1年とした理由は、第一に、昭和49年の商法改正以前においては、監査役の任期が1年であったこと、第二に、会計監査人の監査が会計監査であり、通常会社においては1年決算の制度を採用していたことである³⁴⁾³⁵⁾。また、定時総会の終結の時までと定めたのは、計算書類等について会計監査人と監査役とが意見を異にするときは、会計監査人は定時総会に出席して意見を述べることができる(商法特例法17条1項)し、また、定時総会において会計監査人の出席を要求する決議があるときは、会計監査人は定時総会に出席して意見を述べる義務がある(商法特例法17条2項)から、定時総会終結まで、同一の会計監査人によって意見を陳述することが適当だからである³⁶⁾。半年決算の会社では、次の次の定時総会の終結時に任期満了となる。このように会計監査人の任期は1年であるから、これより長い任期または短い任期を定めて、会計監査人を選任しても、その任期の定めは無効である³⁷⁾。

定時総会で別段の決議がなければ、その総会において再任されたものとみなされる(商法特例法5条の2第2項)。会計監査人の独立性を確保し、公正な会計監査を期するためには、毎年会計監査人の地位について考慮することは適

当ではないからである。具体的な事例でいえば、たとえば、「監査報告書には、会社(取締役)の不利にならないように記載しなければ、他の人に監査をお願いすることになる。」というような会社側の態度に対して、「他の人」が現われにくくするためには、会計監査人の地位を固める必要があるからである³⁸⁾。すなわち、会計監査人の任期は、その他位の堅固・その独立性の保持という点で極めて重要な意味を有するのである。この点、任期が2年と定められている監査役よりは、地位そのものとしては、むしろ安定しているものといえよう。けれども、反面においては、同一の公認会計士や同一の監査法人ないしはその社員が、長期にわたって同じ会社の監査担当者になっていることは決して望ましいことではないといえる³⁹⁾。企業の監査を長い年月にわたり継続することは、実態把握がより充分に行なわれるという利点も考えられるが、問題とすべきであろう。

会計監査人を再任しないという旨の別段の決議をする場合も、選任のときと同様に、監査役の過半数の同意が必要であり、監査役の側から積極的に会計監査人を再任しないことの議題を、監査役の過半数の同意をもって、株主総会に提出するよう取締役が請求することができる(商法特例法5条の2第3項)。当該株主総会で、別の会計監査人が選任されても、現在就任している会計監査人の後任者であることが明らかにされていなければ、退任ということはない。選任のときと同様、株主の提案権行使の結集として、会計監査人を再任しないことを株主総会の会議の目的とする場合には、監査役の過半数の同意は必要としない。会計監査人を再任しない旨の決議については、特定の会計監査人を再任しないということが会議の目的(議題)となるのであるから、この場合には、その議題は同時に議案でもあるため、議題についてだけ規定されているのである⁴⁰⁾。

会計監査人を再任しないことが、株主総会の議案とされた場合、その不再任が自己に関する

か否か、不再任が違法または著しく不当であるかを問わず、会計監査人は株主総会に出席して、それにつき意見を述べることができる（商法特例法6条の3）。

IV. 会計監査人の解任

(一) 昭和49年商法特例法における解任

昭和56年商法改正前においては、会計監査人を解任するには、監査役の過半数の同意を得て、取締役会の決議をもってすることを要し、会計監査人を解任したときは、取締役は、その旨および解任の理由を株主総会に報告しなければならないが、解任された会計監査人が当該株主総会の3日前までに、会社に対して、書面で自己の解任についての意見を通知したときは、取締役は、その意見の要旨を株主総会に報告しなければならない（旧商法特例法6条）とされていた。このような取扱いは、会計監査人の監査の独立性およびその監査に対する信頼ならびに会計監査人の地位の安定をはかることによって、監査の実効を確保するためのものであった。

会計監査人と会社との法律関係は準委任（民法656条）であるから、会社はいつでも取締役会の決議で会計監査人を解任することができる（民法656条1項）が、会計監査人の職務の重要性および監査役との職務と関連があることにかんがみて、その解任については、その選任の場合と同様に、監査役の過半数の同意を要するものとしたのである。解任の理由は別に制限されていなかったから、会社は正当の理由がなくても、会計監査人を解任することができるが、会計監査人の任期について定めがあるときは、解任された会計監査人は、会社に対し損害賠償を請求することができる⁴¹⁾と解されていた。

(二) 昭和56年改正商法特例法における解任

(1) 株主総会による解任

会計監査人は、いつでも、株主総会の決議をもって解任することができるが、取締役は、会

計監査人の解任に関する議案を株主総会に提出するには、監査役の過半数の同意を得なければならないが、また、監査役は、その過半数の同意をもって、取締役に対し、会計監査人の解任を株主総会の会議の目的（議題）とすることを請求でき、解任された会計監査人は、その解任について正当な理由がある場合を除き、会社に対し、これによって生じた損害の賠償を請求することができる（商法特例法6条、同法3条2項・3項前段）。会計監査人は解任について、株主総会に出席して意見を述べることができる（商法特例法6条の3）が、意見を述べるのできるのは、現に在任している会計監査人であって、解任されてしまっている会計監査人は意見を述べることはできない。解任されている会計監査人にこれが許されるのは、監査役全員の同意で解任された場合（商法特例法6条の2第3項）だけである。

取締役または監査役を解任するためには、特別決議を必要とする（商法257条1項・2項、同法280条、同法343条）が、会計監査人を解任する場合は通常決議（商法239条1項）で足りる。これは、会計監査人が、取締役および監査役と異なり、会社の機関ではなく、特別決議を必要としなければならない特段の理由がないためである⁴²⁾。

このように、株主総会の決議で解任できるようにしたのは、会計監査人が株主総会によって選任されることによって、株主との信頼関係のもとに会計の監査を付託された以上、この信頼関係が失なわれた場合には、いつでも解任できるといふべきだからである⁴³⁾。

(2) 監査役全員の決議による解任

会計監査人が、①職務上の義務に違反し、または職務を怠ったとき、②会計監査人たるにふさわしくない非行があったとき、③心身の故障のため、職務の遂行に支障があり、またはこれに堪えないとき、のいずれかに該当するときは、監査役の全員の同意をもって解任することができるが、この場合、監査役は、その旨およ

び解任の理由を解任後最初に招集される株主総会に報告することを要し、その際、解任された会計監査人は株主総会に出席して意見を述べることができる(商法特例法6条の2)。

解任後最初に招集される株主総会とは、この報告のためにわざわざ株主総会を開く必要はないということであるが、株主総会が、この監査役の報告を受けて、解任された会計監査人の解任についての意見がもっともであり、解任は不当であると解したところで、会計監査人の解任の効力は変わるものではない。そのような不当な解任をした監査役が、株主の信頼を失なうことになるにすぎない。

もっとも、解任された会計監査人に対して、解任につき意見陳述権(商法特例法6条の2第3項)が認められていることは、会計監査人の独立性という点で意義深い制度であるといえよう⁴⁴⁾。すなわち、解任された会計監査人の意見表明の権利は、それによって会計監査人の不当な解任を事実上阻止して、その独立性を保持させることができる。したがって、前述のように会計監査人解任後最初に招集された株主総会で、監査役は解任およびその理由を報告する必要があるけれども、その報告の中で会社にとって都合の悪い部分を省略して報告することが、實際上不可能になったと考えられる。

会計監査人の解任事由は、「計算・公開改正試案」、「要綱案」および「要綱」の段階では、「a その職務上の義務に著しく違反し、又は違反するおそれがあるとき、b 心身の故障のため、職務の遂行に支障があり、又はこれに堪えないとき」というものであったが、昭和56年改正商法特例法では、「会計監査人たるにふさわしくない非行があったとき」が独立して追加され、aの事由が①のように修正されている。会計監査人にとって一層厳しくなったこのような解任事由を、会社は定款等によって拡大することも縮小することもできないと解すべきである。

さらに検討すべき事項としては、「職務上の

義務」とは、報告義務を指すのか、それとも最広義に会計監査人の果たすべき責務と解するのか、また、「職務を怠ったとき」とは、監査の方法が相当でないといわれるように、監査手続を一定水準まで実施しなかったことを指すのか、あるいは公認会計士法30条2項に示されるように、「相当の注意を怠り」と同義に解するのか⁴⁵⁾、という課題が提げられている。

会計監査人の解任事由のうち、昭和56年改正商法特例法により新しく追加された「会計監査人たるにふさわしくない非行があったとき」の意味については、緊急に追加された事由だけに疑義が生ずる。この表現は、国家公務員法82条3号の「国民全体の奉仕者たるにふさわしくない非行」という表現にならったもの⁴⁶⁾と伝えられている⁴⁷⁾。この事由に該当する場合は、その会社についてではなくてもその他の場所、たとえば他の会社において、職務上の義務違反、任務懈怠があった場合等⁴⁸⁾が考えられている。具体的には、会計監査人が他の会社の監査において、その会社の粉飾決算を黙認した場合⁴⁹⁾や秘密保持の不遵守等が考えられる。私生活上の非行は直接念頭におかれていないものの、破廉恥罪を犯した場合などは、それが直接に会計監査人としての適格性に関係をもたないものであっても、社会通念上会計監査人としてふさわしくないという評価がなされることがありうる⁵⁰⁾から、かなり相対的に「非行」を理解しうるという点で、運用の仕方いかんによって、会計監査人にとって厳しい適用がなされる余地を多分に残しているといえる。

商法特例法6条の2第1項3号の「心身の故障のため、職務の遂行に支障があり、又はこれに堪えないとき」というのは、国家公務員法78条2号に該当する内容であり、特に議論を要するものではない。

なお、会計監査人にこのような解任の法定事由があっても、株主総会の開催が間近に予定され、それをまって解任しても会社に著しい損害を生じないときは、監査役は解任すべきでな

く、株主総会の解任決議にゆだねるべきである⁵¹⁾と解されているが、疑問である。

会計監査人の選任権が株主総会にあるにもかかわらず、監査役全員の同意があれば、会計監査人を解任できるとしたのは、会計監査人の任期の途中で解任を適当とする事由が生じた場合、臨時株主総会を招集し、解任決議をしなければならないとすれば、大会社にあっては会計監査人の改選のためにのみ臨時総会を至急開催することは、不可能であるか、あるいは多くの費用と時間を要するため極めて困難であるという点が考慮されたからである。このような場合は、事柄の緊急性からして已むをえぬ措置と認めざるをえない。

監査役による解任が不容易になされないよう解任事由を設け、しかも、このような解任事由に該当するか否かを判断する際に、軽率にならないよう、慎重を期するという趣旨から、監査役全員の同意という要件を課している。監査役全員の同意があれば、ただちに会計監査人の解任の効力を生ずる。監査役全員の同意がない場合は、または解任事由がない場合は、仮りに監査役による解任がなされてもその会計監査人の解任は無効である。この場合の解任無効ということは、後任の会計監査人が選任され、あるいは一時会計監査人の職務を行なうべき者を選任する手続がとられても変るものではない⁵²⁾、と解されている。その後の最初に招集された株主総会で、監査役がその旨を報告しても法律上意味のあるものではなく、必要があれば、当該会計監査人は、当該総会において意見を述べることができる(商法特例法6条の2第3項類推適用)。監査役全員の同意のない解任であっても、その後、全員の同意が得られたならば、要件の瑕疵は治癒され、会計監査人の解任は有効になると解すべきである。しかし、次の総会で別の会計監査人の選任がされれば、その決議は、解任された前会計監査人を解任し、または再任しないとの趣旨を含むものと解されるから、もはやその地位にあることを主張することはできな

くなると解しても已むをえないといわざるをえない⁵³⁾。

監査役全員の同意をもって会計監査人を解任したときは、解任後最初に招集される株主総会で、監査役が解任と解任の理由を報告することを要するが、これは、解任について株主に周知させるとともに、解任の理由をも株主総会にて、解任の当否を明らかにさせ、かつ、解任された会計監査人に意見を陳述させることによって会計監査人の独立性を保障し、監査役の不当な解任を抑制しようとするものである⁵⁴⁾。不当な解任ということになると、監査役が違法行為をしているということで株主総会で解任されることもありうる。不当な解任であるという立場の会計監査人の防禦手段としては、裁判所に対して、会計監査人たる地位を確認する訴えを提起することになる⁵⁵⁾。

このように解任を前提にして、一時会計監査人の職務を行なうべき者が選任され、その者によりなされた監査は、たとえ、解任された会計監査人が勝訴しても、無効と解することはできない。会計監査人代行者も、公認会計士または監査法人としての資格を有するものだからである⁵⁶⁾。他方、無効な会計監査人の解任を前提としてなされた会計監査人代行者の監査は無効であると解する立場がある。すなわち、この場合は、監査手続に瑕疵があるということになるから、あらためて決算手続を行ない、計算書類を確定し、利益処分決議を行なうことによって瑕疵を治癒することができ、株主が有する新しい利益配当請求権と会社が有する前の配当についての不当利得返還請求権を相殺するということもできる⁵⁷⁾、と解されている。しかし、このように複雑に解する必要はないと考える。

監査役が株主総会への報告を怠った場合は、監査役の任務懈怠とはなっても、会計監査人の解任という効力には影響がない。この場合の株主総会報告は、会計監査人の解任のための要件とは解せられないからである⁵⁸⁾。

なお、会計監査人が解任されるなどして、た

たとえば、会計監査人が交替するような場合には、前任会計監査人と新任会計監査人との間の連絡を緊密にすること、監査役もまたその間にあって、新任会計監査人の監査のために充分の配慮をなすことが必要である⁶⁹⁾と提言されている。他方、アメリカの連邦証券取引所法のもとでの証券取引委員会規則に対応して、わが国でも、会計監査人の交替が行なわれるときは、それが前任会計監査人の解任によるか、新しい会計監査人の選任によるかを問うことなく、会社が、その交替前に会社と前任会計監査人との間で最近2年間に生じた会計処理に関する意見の衝突を明らかにするとともに、前会計監査人にこれについての意見表明の機会を与えるべきである⁶⁰⁾との立法論が主張されている。

V. 会計監査人の地位

現行商法特例法は、会計監査人の資格、欠格事由、選任、任期、解任、欠員の場合の措置、職務権限および責任について規定しているが、これらの規定の多くは、昭和56年の同法改正により、主として会計監査人の地位を強化するために、改正または新設されたものである。この会計監査人の地位に関する問題は、会計監査人と監査役・取締役会との関係、あるいは、会計監査人の権限・責任を理解するうえでの前提となる問題でもある。

(一) 会計監査人の機関性の有無

会計監査人は、計算書類を監査することを職責とする(商法特例法2条)。その場合、営業報告書とその附属明細書は、会計に関する部分にかぎって監査することを要する。そのためには、営業年度中においても会計を監査することが必要になるので、職務執行のあり方は監査役に類似する。もちろん、会計監査人が株主総会のような意思決定機関ではなく、取締役会のような業務執行機関でもなく、また代表取締役のような代表機関でないことはいうまでもない

が、会計監査人は監査役と並列する⁶¹⁾会社の機関であるか否かについて見解は分かれている。

会計監査人は、会社との契約によって事務の委託を受けた者(民法656条)にすぎず、監査役のような会社の機関ではない⁶²⁾、と解する立場がある。その理由は、形式的には、商法第3節「会社の機関」(商法230条の10~280条)の中に規定されないで、商法特例法でもって別に規定されていること、実質的には、上位機関たる株主総会による会計監査人の選任は、選任された会計監査人と取締役において監査契約を締結することによって生ずること、会計監査人を機関として解することは、中立的立場の第三者および外部監査の独立者として実行すべき任務と矛盾すること、定款の規定に基づき支配人を株主総会で選任しても(商法230条ノ10参照)、その支配人が会社の機関となるわけではないのと同じく、会計監査人を総会で選任したからといって、会社の機関になるわけではないこと、すなわち、機関としての株主総会、取締役会、代表取締役および監査役は、株式会社の人的構成要素と考えられているものであり、総会によって選任されるから機関であると解することはできないこと⁶³⁾などである。さらに、実際の取扱いが機関性を認めないこと、特に、会計監査人は、複数の会社の監査を兼任するのが通常であり、また、有資格・専門家として強い独立性を有し、特定の会社との深い密接な関係があると解しない方が適当であること、および証券取引法193条の2の特別利害関係に該当するおそれをなくし、会計監査人が同一会社の監査証明にあたり、費用の節約・手続を簡便にするのが望ましいことなどの理由から、会計監査人を機関とは解しないのである⁶⁴⁾。

これに対して、会計監査人を会社の機関と解する立場は、会計監査人は原則として株主総会により選任され、会計監査人によって実施される監査は、会社の組織に属するものであり、取締役からの独立性を有し、裁判所により選任される検査役(商法173条、同法181条、同法280

条ノ2, 同法 294 条, 同法 388 条, 同法 452 条) も会社の機関と考えられていることとの対比からして, また, 証券取引法上の監査と異なり, 会計監査人の監査手続を経ないと, 一営業年度を確定的に終結させるための株主総会を適法に開催, 終了させることができないのであり, 会計監査人が監査役に近い職務権限を有するところから, 会計監査人を機関と解しているようである⁶⁵⁾。

しかし, 会計監査人を会社の機関と解することができても, その場合, さらに, 機関としての会計監査人の責任の問題および他の機関との理論的整合の問題を検討し, 解決すべき問題が依然として残っているのではなからうか⁶⁶⁾。

(二) 監査契約の締結

株主総会の会計監査人選任決議があっても, それによりただちに会計監査人の就任を生ずることはない。すなわち, 株主総会の決議に基づき, 計算書類およびその附属明細書につき会計面からの監査を行ない, 所定の期間内に監査報告書を作成して提出することを目的として, 代表取締役が被選出者に対して監査契約の申込みをし, 被選出者がこれを受諾する必要があるからである。監査契約の申込みに対して, 受諾するかどうかは被選出者の自由であり, これを拒絶することのできるのは, いうまでもない⁶⁷⁾。もっとも, 実際上は株主総会へ選任の議案が提出される前に, 会計監査人予定者との間で監査契約の内容を実質的に詰めておき, 内諾を得ておく必要がある⁶⁸⁾。

大会社のうち, 証券取引法による監査を必要とする会社にあつては, 証券取引法監査と商法監査との接近はあるものの, 両者の間には若干の相違があるため, 証券取引法監査についてすでに締結されている監査契約が, 当然に商法監査を含むものとは解されないから, 商法監査については別個に監査契約を必要とするものと思われる⁶⁹⁾。しかし, 証券取引法による監査を必要としない会社にあつては, 商法特例法 2 条に

定める計算書類とその附属明細書の監査だけを監査目的とするのが通常であるから, このような問題は生じない。

現行法によると, 監査役の会計監査人指名は, 株主総会への提案に直接つながり, 株主総会に会計監査人の選任決議権を認めているが, これは, 取締役に対する会計監査人の独立性を保障するための適切な措置であるけれども, このような現行法のあり方に対しては次のような指摘がなされている。すなわち, 現行法の趣旨を徹底するならば, 取締役が, 選任された会計監査人と報酬を含めて監査契約を締結することに疑問が残る, あるいは, 選任された会計監査人との契約締結権をも監査役に認め, そのかぎり, 監査役に会社代表権を認め, 監査役が複数のおときは互選により代表する監査役を定めることが妥当ではないか⁷⁰⁾, という立法論が展開されているのである。会計監査人との監査契約の締結の権限を, 監査役にもたせることにより, 会計監査人の取締役会からの独立性の徹底をはかるには, この考え方は, 今後検討すべき立法論として十分に評価できる。

なお, 会計監査人になることのできない欠格事由として利害関係等が, 商法特例法 4 条 2 項に定められているので, 監査契約締結に際しては, 注意すべきである。すなわち, 特別の利害関係ほど複雑にして多岐にわたるものはなく, この関係についていかに法規定を整備しても, それだけで律し切れるものではないから, 監査契約を締結するにあたり, 被監査会社等と会計監査人との利害関係について, みずから査定することが, 特に会計監査人の側において肝要である。

(三) 監査契約の性質

会社と会計監査人との関係は, 会計監査人を機関と解するか否かにかかわらず, 準委任関係(民法656条)と解することができる⁷¹⁾。なぜなら, 監査契約は法律行為以外の事務処理の委託を目的とするものだからである。しかし, 会計

監査人は無償で監査を実施するものではないから、委任契約は無償契約を原則とする点に、監査契約に関して問題は残る。けれども、特約があれば有償性が認められている（民法648条1項）から、監査契約を準委任契約と解することに支障はないと思われる。したがって、会計監査人は、委任の本旨に従って善良な管理者の注意をもって、決算監査を遂行すべき義務を負っている（民法644条）。

取締役および監査役の役員報酬は、定款にその額を定めていないときは、株主総会で定めなければならない（商法269条、同法280条）が、会計監査人の報酬請求権については同様の明文規定はないので、その報酬の決定は業務執行に属するものとして取締役会の決定に基づいて、会社（代表取締役）と会計監査人との自由な監査契約において締結される。したがって、役員報酬の総額を決定する際に、会計監査人の報酬を含めて、一括して定めることはできないと解する。この場合、会計監査人または監査法人が強制加入される社団法人日本公認会計士協会が定めた報酬基準が意味をもつ⁷²⁾。会計監査人は、監査手続開始にあたり、必要と認められる費用の前払を請求することができる（民法649条）し、監査事務処理に必要と認められる費用を支出した場合は、その費用および支出の日以後の利息の支払を請求することができる⁷³⁾（民法650条1項）。

会計監査人は、会社の会計監査の誤りを発見してこれを是正し、または誤りに陥ることのないよう指導するものであるから、これに対して報酬を支払うことは当然のことである。ドイツ民法622条・同法675条が有償委任を認めない⁷⁴⁾建前をとっているのに対し、わが国の民法では、委任契約成立の要件としては、報酬については一応無償である⁷⁵⁾（民法643条）。わが国の民法648条は、無償を原則とし、有償を例外としているが、判例によって、黙示の合意または慣習上、有償委任が認定され、有償委任の場合が無償委任よりも事実上多いとされている⁷⁶⁾。委任

契約の特色として、委任が有償である場合と無償である場合とで、委任者（会社）および受任者（会計監査人）の権利義務に差異はない。ところで、会計監査人の報酬については、企業の資本金、純資産あるいは利益金等を勘案して、証券取引所あるいは国において被監査会社から強制納付させ、すなわち、「監査税」のようなものとし、監督官庁あるいは証券取引所から公認会計士団体へ交付金として交付し、公認会計士団体は、監査人公認会計士監査報酬を支払うというような制度にしたならば、報酬関係による公認会計士の独立性は完全に守られると考えられる⁷⁷⁾、との提案が公認会計士自身からずでになされている。

監査契約は準委任契約と解するから、適法な解任手続のほか、会計監査人の死亡・破産・禁治産宣告、または監査法人の解散によって、監査契約は終了する（民法653条）。会計監査人に欠格事由が生じたときも同様であるが、清算会社に会計監査人は必要ないと解すれば、会社の解散も終了原因となる⁷⁸⁾。

ところで、会社と会計監査人との監査契約を、監査意見の表示という仕事の完成により終了する請負契約と解し、監査契約は各事業年度を単位に締結すべきである⁷⁹⁾と解する立場がある。この見解は、被監査会社が行なうべき監査を会計監査人が代って行なうものではなく、会計監査人のなす意見の表明は、学術論文の審査または美術品の鑑定と同じく、民法にいう仕事に該当すると解している。委任契約との関係については、監査意見を表明するため、会計監査人は、被監査会社の財産、取引、会計書類および会計帳簿の調査等、その目的を達するため必要な事務を処理しなければならないが、その事務の処理は、監査意見の表明という仕事を完成するための手段として契約の内容となるものであって、事務の処理自体を内容とする委任とは、その性格が異なるものといわなければならないと解する。

しかし、監査契約は会計監査人による監査

(商法特例法2条)の実施に重点が置かれているのであって、会計監査人の監査意見の表明という仕事の完成に重点を置くものではなく、したがって、監査報告書の作成は、監査活動の結果の表明および書面上の確認としての意味を有するにすぎないから、すなわち、監査契約が仕事の完成それ自体を内容とすることを強調するのは、監査報告書が単に委任が終了したときの顛末報告ではないのであるから、請負契約という仕事とは異なる⁸⁰⁾。さらに、会計監査が会計監査人の業務であることは事実であるが、同時にそれは被監査会社の事務であり、ただ被監査会社はそれを自己の従業員等に担当させることができず、独立の職業的専門家たる会計監査人に委嘱することが、法律上強制されているにすぎないのであるから、この事実をもってして、監査には委任の要素たる事務の他人性が欠けるとみるのはゆきすぎであり、また、会計監査人の義務として、監査報告書の作成提出のほか、取締役の不正行為を発見した場合の特別の報告義務(商法特例法地8条1項)や、定時総会への出席権(商法特例法17条)を考慮すると、監査契約を負請契約と解することは難しくなる。

なお、監査契約を雇傭契約として解することができる面もあるかもしれないが、雇傭契約の性質上使用者の指揮命令に従うことになるから、会計監査人の独立性という点で調和しない。さらに、監査契約の法的性質をめぐっては、雇傭契約、請負契約および無償性を原則とする委任契約にはいずれも問題があるとして、特殊の性質を有する事務処理契約ないしは委任類似の一種特別の無名契約と解する考え方⁸¹⁾もある。

VI. 会計監査人の独立性

会計監査人の独立性という場合、会計監査人が被監査会社から独立した第三者でなければならないということであるが、これについては、

経済的独立性と精神的独立性をもって説明されるのが普通である。

経済的独立性というのは、会計監査人は、被監査会社に対して特別の利害関係をもたないという一定の適格者としての条件である。そして、精神的独立性というのは、会計監査人が独立不羈の第三者として、いかなる圧迫や誘惑にも屈することなく、常に公正不偏の態度をもって監査を実施しなければならないことを要求するものであり、この精神的態度における独立性こそ、会計監査人の最も重要な監査行為上の要件となっていることは、近代監査の制度において、疑いもなき常識となっている⁸²⁾、と説明されている。

アメリカにおいては、証券取引委員会であるSEC〔Securities Exchange Commission〕に提出される報告書に含まれる財務諸表は、公認会計士の監査を受けなければならないが、SECは、監査人たる公認会計士の独立性を強く要求しており、それに応じて、アメリカ公認会計士協会であるAICPA〔American Institute of Certified Public Accountants〕は、みずから倫理規程〔Code of Professional Ethic〕を備えて、独立性の保持に努力を払ってきた。このように、アメリカでは、アメリカ公認会計士協会が、精神的独立性を建前としていることに関連して、会計監査人の独立性は基本的には精神的態度であるけれども、それは財務諸表に対する会計監査人の意見表明における独立性でなければならない、監査行為のプロセスにおける独立性の実際の尺度として、監査計画における独立性、監査実施における独立性、監査報告における独立性として理解されているようである。また、イギリスの会計監査制度においては、会計士が監査役に選任されることが許され、現在株主の保護のために会社の機関として監査役を位置づけ、株主総会による監査役の独立性の支持が考えられているのに対し、アメリカの場合は、監査人は会社の機関として位置づけられておらず、監査の目的も現在株主ばかりでなく、

現在および将来の広く分散した証券投資家の保護にあるから、これらの証券投資家は監査人の独立性を支持するだけの力をもたないため、監査人の側においても、これらの証券投資家に対する責任感倫理的なものにならざるをえない、という相違点が表示されている⁸³⁾。

ドイツにおける決算検査役[Abschlußprüfer]制度は19世紀末に確立されたといわれ、そこには、当初から監査人独立性の概念が出発点として存在しており、その独立性は、すでに血となり肉と化している⁸⁴⁾、とまで評されている。

フランスにおいては、会計監査人の独立性とは、委任者および第三者の起こりうる反応を考慮に入れたり、この反応に関してその利害関係に対して損害を及ぼす影響を考慮に入れたりすることなく、行動することを認められる者をリードする委任者および第三者に対するある精神状態であると考えられており、このような精神状態の確立をもたらしするためには、その内部要素としての個人の性格とか能力とか良心とかも大きな役割を演じるのであって、必ずしも外部要素としての法的規制を設けるだけでは可能でないが、しかし大きな作用を及ぼしていることは間違いない⁸⁵⁾と説かれている。

会計監査人の独立性問題の解決案は、たとえば決算監査の監督官庁[Aufsichtamt]の設置というような立法措置を伴う制度的改革による問題解決⁸⁶⁾と、現在の制度を前提としてその枠内で問題を解決しようとするものが考えられる。現在の制度を前提とするといっても、結局は制度的改革につながることになるのであるとして、立法措置を伴う制度的改革による問題解決を主張する立場もある。アメリカにおいても、会計士監査の根幹をなす独立性についての疑問が、AICPA内外から提起され、公認会計士の独立性に対する信頼が失なわれてきていることが指摘されたことに対する方策の1つとして、政府機関が、監査人の業務を定期的に調査することによって、その業務を直接管理することが挙げられたこと⁸⁷⁾が伝えられている。

わが国においては、次のような考え方が示されている。すなわち、会計監査人は、特殊法人たる公認会計士協会をつうじてのプロフェッションとしての結束、そしてその育成への努力、公認会計士法等および財務諸表等の監査証明に関する省令等での各種利害関係の規制⁸⁸⁾、さらに商法特例法4条に定める追加規制、しかもこれに基づくほか、大蔵省の間接的強制監査といわれるように、その行政監督のもとにおかれていることから、取締役側に対して、監査役に比較して、より自己主張が可能な立場、すなわち対抗能力をより強く持ち得る地位におかれているのである⁸⁹⁾。

会計監査人や監査役の独立的監査がどの程度に実施されるかは、取締役の会計監査人や監査役に対する圧力とこれに対する会計監査人や監査役の対抗能力とのバランスのうえになりたつと表現し直すことも許されるであろう⁹⁰⁾。その意味で、会計監査人の独立性は、その地位が法律規範として制度化された保障だけで達成しうるものではない。実は、法律の領域を超えた精神的な独立性が問題⁹¹⁾とされているように思われる。すなわち、会計監査人の独立性ということは、監査の重大なる要素であるが、具体的な職業倫理や公認会計士の自治団体の内部規律の確立が、そこでは重要なのである。商法を改正すれば、不詳事件を防止できるというものでもないから、会計監査人の独立性の維持は、終局的には、会計監査人自身の「精神的独立性」に依存するものといわざるを得ないのである。

その中味は、会計監査人相互の責任感⁹²⁾なのである。すなわち、不正経理事件の発覚は会計監査人にとっていっさいの抗弁の余地なしという責任感であり、これにより会計監査人全体の質的向上もはかられ、社会的信用も益々高められることとなる⁹³⁾。けれども、経営者である取締役に従属せず、会計監査人が監査の対象となる計算書類に関心をもつ株主や債権者等の信頼を得る監査を実現していくために、会計監査人が独立性を保持することは、現実問題として非

常に難しいものである。しかしながら、会計監査人の独立性の問題は、商法特例法制定以来のごく最近の新しい問題ではないのであって、会計監査人は、法律的制度的身分以前に、自由独立にして不羈の立場の公認会計士であることから、本質的には、公認会計士制度導入時から変らぬ課題なのである。

次に、会計監査人の独立性が、商法特例法のもとでどのように確保されようとしているのかについて要約してみなければならない。

会計監査人は、会計監査人の選任、不再任または解任について、総会に出席して意見を述べることができる（商法特例法6条の3）。会計監査人の地位の独立性強化のための規定の1つであり、これによって、会計監査人の立場からの当否の意見を、株主が判断する資料となりうる。意見を述べることができる会計監査人は、総会の当日に、現に会計監査人である者であって、自己の不再任または解任はもちろん、他の会計監査人の選任、不再任または解任についても意見を述べることができる。監査役全員の同意によって解任された場合は、特別規定があって、解任後の最初の総会において、もはやその時点では会計監査人ではないけれども、意見を述べることができる（商法特例法6条の2第3項）のであり、この場合でも、他の会計監査人は、前述の商法特例法6条の3により、解任された会計監査人とは別に意見を述べることができる。議決権を有する株主の数が1,000人以上の大会社にあっては、会計監査人によるこの意見があるときは、総会の招集通知に添付すべき参考書類に、その意見の要旨を記載しなければならないのであり、監査役全員の合意によって解任された会計監査人においては、同様に、参考書類に、解任に関する報告事項と解任された会計監査人の意見の要旨が記載されねばならない（大会社の株主総会の招集通知に添付すべき参考書類等に関する規則3条3項、同規則4条4項、同規則3条1項3号）。しかし、このように意見の要旨が参考書類に記載されることを要

するといっても、正当な理由がなくても株主総会の決議をもってすれば解任できるのであって、ただ、正当の理由がなくて解任したということであれば、当該会計監査人は、会社側で、解任につき正当な理由があることを立証できないかぎり、会社に対して、得べかりし利益の喪失による損害を、賠償請求することができる場合もあるということになる。監査役全員の合意によって解任された場合には、株主は、あるいは参考書類を通して、あるいは当該総会での解任された本人自身による意見陳述を通して、その是非を判断することになるから、場合によっては、当該総会に提出されていた後任会計監査人の選任議題にもかかわらず、当該会計監査人を改めて新会計監査人に選任することもできる。監査役全員の合意で解任された会計監査人が、前述したように、もはやその地位について争うことができなくなった場合は、解任されるまでの報酬を請求することができる。

このように、商法特例法上、会計監査人の独立性は、制度的には従前よりもかなり考慮されているものと評価することができるが、立法論としては、すでに検討したように、若干の課題が残されているといえよう。

VII. まとめにかえて

会計監査人の独立性の確保は、会計監査の充実という目的を適える不可欠の要件であり、会計監査人自身の質的向上に努めることが必要である。もっとも、これまでに検討してきた商法特例法上の制度的独立性を含めて、会計監査人の独立性を考えるにあたっては、以下の点を重視すべきである。商法特例法により、会計監査人の選任・解任に関する監査役の役割は大きくなっており、会計監査人の監査が実質的に強化されるためには、監査役制度が充実し、監査役が公正な判断を行使できること、すなわち、監査役が取締役に対する批判的指導的機能を十分に遂行し、監査の実をあげることが肝要であ

ること、また、株主総会が選任決議することによって、会計監査人の独立性がよりよく保証されているものの、それが単なる形式に終らず、監査が利害関係者にとって十分な効果をもつためには、株主の監査に対する意識の向上も不可欠であること、さらには、会計監査人自身の監査基準、公認会計士法等に基づく公正不偏の態度に期待するほかないこと⁹⁴⁾、などが要点として挙げられる。

さらに要約することが許されるならば、株主総会が実質的に機能し、監査役が、業務を執行する経営者から独立性を保ち本来の機能を有効に発揮して、初めて、会計監査人の独立性は期待できるのである⁹⁵⁾。すなわち、会計監査人の独立性は監査役の独立性に依存しており、会計監査人の定時総会への出席、意見陳述権も、株主総会が本来の趣旨に従って機能していることが前提である⁹⁶⁾といえよう。

注

- 1) 龍田 節『注釈会社法補巻昭和49年改正』矢澤他4名編(有斐閣, 1980.3) 96頁。
- 2) 森田 章「会計監査人」鈴木=大隅編『会社法演習Ⅱ 株式会社(機関)』(有斐閣, 1983.11) 226頁—227頁。同・「会計監査人の独立性」『神戸法学』30巻1号(1980.6) 122頁。
- 3) 山村忠平「監査役職務および権限等」『税経セミナー』18巻14号(1973.11) 26頁。
- 4) 堀口 亘「会計監査人の資格・欠格事由・選任・解任」『税経セミナー』18巻14号(1973.11) 82頁。酒巻俊雄「会計監査人による監査」『企業会計』26巻5号(1974.4) 72頁。
- 5) 酒巻俊雄「監査役監査と取締役会」『産業経理』34巻9号(1974.9) 18頁。機関性の有無に求めるものとして、中央会計事務所編『昭和49年商法改正関係衆参両院法務委員会議録(抄)』(商事法研究会, 1974.6) 76頁(川島一郎政府委員発言) 参照。
- 6) 矢沢 惇『商法改正の諸問題』(商事法務研究会, 1970.7) 11頁。
- 7) 龍田 節「会計監査人の選任と責任」『会計ジャーナル』6巻6号(1974.5) 140頁。
- 8) 稲葉威雄「株式会社の機関に関する改正試案の解説(2) 株主総会～株主総会の権限[一]」『商事法務』825号(1979.1) 35頁および68頁参照。
- 9) 村山徳五郎『「計算・公開」改正試案に対する各界の意見～会計監査人の立場から』『企業会計』32巻4号(1980.4) 88頁。
- 10) 監査役の過半数の同意については、取締役会の事前または事後でもよく、そのための取締役会において同意が得られてもよいと解され、監査役の同意はその意向が取締役会の決議に反映すればよいのであるから、個別的な同意の集積が過半数に達することで足りると解されていた(酒巻俊雄・前掲『産業経理』34巻9号18頁。龍田節・前掲会計ジャーナル6巻6号142頁。実際上の手続につき、川北 博「公認会計士・監査法人の会計監査」『会計ジャーナル』6巻6号(1974.5) 137頁—138頁参照。)
- 11) 社団法人日本監査役協会法規委員会による「監査役制度に関する商法改正問題について」(昭和53年7月11日)では、監査役会制度が提案されているが、監査役会の決議事項の1つとして、「会計監査人の候補者の指名」が、その第四の二の(4)において掲示されている。
- 12) 並木俊守「監査役と会計監査人」『会社役員の実務と法理』(有信堂, 1980.6) 267頁参照。
- 13) 元木 伸・前掲書266頁—267頁。
- 14) 酒巻俊雄「監査役監査と会計監査人監査」『税務弘報』別冊3号(1981.9) 170頁。
- 15) 河本一郎『現代会社法(新訂第二版)』(商事法務研究会, 1982.9) 420頁。
- 16) 並木俊守・前掲書267頁参照。
- 17) 神崎克郎「監査役および会計監査人」『企業会計』33巻9号(1981.8) 88頁。
- 18) 元木 伸『改正商法逐条解説』(商事法務研究会, 1981.12) 267頁。
- 19) 比較法的にみても、たとえば、西ドイツの株式会社163条1項が決算検査役[Abschlußprüfer]につき、イギリスの1948年会社法の159条および1976年会社法の14条が会計監査役[auditor]につき、フランスの1966年会社法223条が会計監査役[Commissaires aux comptes]につき、株主総会による選任を原則的に規定している。フランス法については、土橋 正「会計監査役

〔Commissaires aux comptes〕の選任～その条件について～』『月刊監査役』126号 (1979.11) 47頁以下参照。アメリカにおいては、連邦制という特殊事情から、一般的に、会計監査人の選任について株主総会の承認を要しないが、事実上は、1940年のSECの勧告によって株主総会に委ねられつつある (加美和照・前掲月刊監査役110号3頁以下)。

- 20) 酒巻俊雄「会計監査人による監査」『企業会計』26巻5号 (1974.4) 73頁。
 - 21) 公認会計士と会社が対等の立場になるためには、あるいは公認会計士の地位を固めるためには、監査法人形式による方がよい (大住達雄「粉飾決算と監査」『法律時報』37巻7号 (1965.6) 15頁参照) と提言されていた。
 - 22) 取締役・監査役の欠員の場合には、利害関係人の請求により、一時、取締役・監査役の職務を行なうべき者 (仮取締役・仮監査役) を、裁判所が選任することができる (商法258条2項, 同法280条1項)。このように仮取締役・仮監査役が、裁判所によって選任されることが法定されているので、会計監査人代行者についても裁判所による選任が当然考えられるけれども、会計監査人代行者は、会計監査人と同様に公認会計士という一定の資格が要求され、かつ会社の機関でもないの、裁判所が関与するまでもなく、会社の自治に委ねてもよいと解されている。
- 西ドイツ株式法では、決算検査役〔Abschlußprüfer〕は、監査役の提案に基づいて株主総会が選任する (西ドイツ株式法124条3項, 同法163条1項)。もし、株主総会が営業年度の経過までに〔bis zum Ablauf des Geschäftsjahrs〕決算検査役を選任しなかったときは、取締役会、監査役会または株主の申立により、裁判所は決算検査役を選任しなければならない (西ドイツ株式法163条3項)。この裁判所の選任時期についての定めは、法的明瞭性の利益〔Interesse der Rechtsklarheit〕のためである (Kropff, Aktiengesetz, 1965, S. 267. 慶応義塾大学商法研究会訳『西独株式法』(慶応通信, 1969.3) 313頁)。
- 23) したがって、選任のための臨時株主総会をわざわざ開催する必要はない。この点につき、堀口亘・前掲税経セミナー18巻14号84頁参照。
 - 24) 元木 伸・前掲書282頁。
 - 25) 会計監査人の職務を一時的に行なう者の任期については、計算・公開改正試案六の5では、「次の総会の終結の時までとする。」ということであったが、要綱案および要綱 (いずれもその第二の一の5の十三) では、「就任後最初に招集される総会の終結の時までとする。」となった。しかしその後の改正法ではこの部分は削除

された。

- 26) 山村忠平「監査役・会計監査人」堀口=酒巻編『改正会社法詳説』(三嶺書房, 1983.3) 182頁。
 - 27) 大隅=今井『新版会社法論中巻I』(有斐閣, 1983.7) 305頁。
 - 28) 元木 伸・前掲書280頁。神崎克郎・前掲企業会計33巻9号88頁。
 - 29) 加美和照『全訂会社法』(蒼文社, 1978.12) 210頁。酒巻俊雄「監査役監査と会計監査人監査」『税務弘報』別冊3号 (1981.9) 168頁。
 - 30) 加美和照・前掲税経セミナー26巻13号92頁。
 - 31) 龍田 節・前掲書注解解説会社法補巻113頁。
 - 32) この点につき、昭和56年改正前の段階ではあるが、堀口 亘・前掲税経セミナー18巻14号76頁は、総会決議の瑕疵になると解されている。
 - 33) 濱崎恭生『わかりやすい改正会社法の解説』(ぎょうせい, 1982.6) 281頁, 432頁。
 - 34) 昭和56年商法特例法改正前においては、会計監査人は、取締役会において選任されることとされていたため、それは純然たる私法上の関係で、組織に関するものではないことから、任期は定められていなかった。元木 伸・前掲書273頁—274頁参照。
 - 35) イギリスでは、すべての会社は、各年次通常総会において、その年次通常総会終結より次の年次株主総会の終結までの任期を有する1人またはそれ以上の会計監査役を選任しなければならない (1948年会社法159条1項) と規定する。選任時期が法文上明らかにされているという点で、比較法的にもすすべているといえよう (山村忠平「商法監査の現状と課題～会計監査人の選任～」『産業経理』38巻9号 (1978.9) 12頁)。ただし、イギリスの監査役は、会計士の資格を有する者から選任されることに注意しなければならない。
 - 36) 加美和照・前掲税経セミナー26巻13号92頁。
 - 37) 神崎克郎・前掲企業会計33巻9号88頁。
 - 38) この種の監査人への圧力について、Eisenberg, The Structure of the Corporation, 1976, pp. 197-198参照。
- 西ドイツにおいては、決算検査役は、その監査活動の及ぶ営業年度の経過前に〔vor Ablauf des Geschäftsjahrs〕そのつど株主総会によって選任されなければならない (西ドイツ株式法163条1項2文)。
- イギリスにおいても、(会計) 監査役の独立性を保障するため、再任についての詳細な規定 (1948年会社法159条2項, 同法160条) があり、改めて株主総会の決議を要しないで当然になされたものとみなされる (武市春男『イギリス会社法』(国元書房, 1970.3) 479-280頁参照)。なお、加美和照・前掲税経セミナー26巻13号93頁によると、いわゆるこの自動再選制度は、

- 近時廃止されていることが指摘されている。
- 39) 加藤(進行)=矢澤=尾澤=飯野=中島「制度改革の方向と会計士監査～会社法の根本改正・国際会計基準の採択に直面して～」『企業会計』30巻5号(1978.5)7頁(尾澤発言)参照。
- 40) 元木 伸・前掲書275頁。
- 41) 堀口 亘・前掲税経セミナー18巻14号84頁。酒巻俊雄・前掲企業会計26巻5号73頁。
- 42) 濱崎恭生・前掲書 439頁—440頁。元木=稲葉「商法等の一部を改正する法律の概要」法務省民事局参事官室編『改正商法の概要』別刷商事法務 No.50(1981.7)60頁。元木=稲葉=浜崎「株式会社の計算公開に関する改正試案の解説」商事法務研究会編『会社の計算・公開改正試案の論点～昭和54年法務省試案をめぐって』(商事法務研究会,1980.3)57頁。
- 43) 河本一郎・前掲書422頁。
- 44) 会計監査人の簡潔な意見を営業報告書において開示することが提言されている。檜田信男「会計監査人監査と監査役監査」『ビジネス・レビュー』(一橋大学)29巻2号(1981.9)22頁—23頁参照。
- 45) 檜田信男・前掲ビジネス・レビュー29巻2号17頁。
- 46) 稲葉威雄・前掲書385頁—386頁。
- 47) 川北 博「改正会社法(および監査特例法)と監査制度～特に会計監査人の立場から～」『産業経営』(早稲田大学)7号(1981)18頁は、「非行」については、あくまでも業務上影響のある非行と解すべきであるから、立法上なくてもよかった、と指摘されている。
- 48) 加美和照・前掲税経セミナー26巻13号94頁。
- 49) 元木 伸・前掲書279頁。
- 50) 稲葉威雄・前掲書386頁。
- 51) 大隅=今井・前掲書312頁。
- 52) 神崎克郎・前掲企業会計33巻9号92頁。
- 53) 法務省民事局参事官室編『改正会社法1問1答』(金融財政事情研究会,1983.6)253頁。
- 54) 加美和照・前掲税経セミナー26巻13号94頁。昭和56年商法特例法改正前においても、同趣旨の考え方が示されていた。この点につき、神崎克郎「会計監査人の独立性と組織的監査」『産業経理』39巻5号(1979.5)48頁参照。
- 55) 前田他8名共編『改正商法～要説と実務問題の解明』(財政経済詳報社,1981.11)326頁(元木発言)。
- 56) 濱崎恭生・前掲書443頁。
- 57) 法務省民事局参事官室編・前掲書283頁参照。
- 58) 加美和照・前掲税経セミナー26巻13号94頁。
- 59) 山村忠平「監査役制度」税経セミナー26巻13号(1981.9)81頁。
- 60) 神崎克郎「会計監査人の独立性と組織的監査」『産業経理』39巻5号(1979.5)50頁。なお、アメリカにおける「監査人の変更」についての実態調査に関するものとして、藤原実一「アメリカにおける監査人の変更とその事由」『会計ジャーナル』6巻9号(1974.8)52頁—55頁参照。わが国の実状については、中央会計事務所編『昭和56年商法等改正関係衆参両院法務委員会議録(抄)』(商事法務研究会,1981.10)215頁(宮本説明委員発言)参照。
- 61) 川北 博・前掲会計ジャーナル6巻6号134頁。
- 62) 鈴木竹雄『新版会社法全訂第二版』(弘文堂,1983.3)201頁。竹内昭夫・前掲書215頁。並木俊守『新商法の逐条解説』(中央経済社,1974.4)231頁。保住昭一「会計監査人監査についての法律問題～監査役との関係において～」『月刊監査役』58号(1974.7)3頁,8頁,10頁。堀口 亘・前掲税経セミナー18巻14号76頁。加美和照・前掲書208頁—209頁。同・前掲税経セミナー18巻14号64頁。同・前掲税経セミナー26巻13号90頁。黄清溪「監査役と会計監査人の関係」高鳥正夫編著『改正会社法の基本問題』(慶応通信,1982.7)224頁。坂井隆一「会計監査人制度改正の問題点」『国際経済大学論集』17巻1号(1983.8)23頁—74頁。
- 63) 元木 伸「商法監査総論～その基本的な考え方～」『会計ジャーナル』13巻8号(1981.8)25頁。
- 64) 田中誠二『再全訂版会社法詳論下巻』(勁草書房,1982.8)727頁—728頁参照。なお田中誠二教授は、かつては会計監査人の機関性を肯定されていたが、本書で改説されている。
- 65) 吉野俊一郎「会計監査人の法的位置付け」『商事法務』726号(1976.2)24頁—25頁。龍田節・前掲会計ジャーナル6巻6号145頁。酒巻俊雄・前掲税務弘報別冊3号167頁。会計監査人の地位・権限・会社に対する責任・第三者に対する責任の内容からみて、会社の機関と解するものに、菱田政宏『会社法(改訂版)』(中央経済社,1978.4)264頁がある。
- なお、株式会社の計算・公開改正試案および株式会社機関に関する改正試案においては、その選任や任期の定め方、計算書類の確定手続への影響のあり方などからいって、会計監査人を機関として理解しているようにも読みとれる、と指摘する見解として、慶応義塾大学商法研究会「株式会社の計算・公開に関する改正意見」『法学研究』53巻6号(1980.6)106頁がある。
- 66) 大賀祥充『改正会社法講話』(成文堂,1982.5)368頁。なお、龍田 節・前掲書注釈会社法補巻106頁は、機関と解したところで、特別の結論が出るわけではない、と指摘されている。しかし株主総会による選任行為を機関設定行為と解し、会計監査人の権利義務、守秘義務・忠実

義務、任務懈怠責任等から広範囲に検討して、その間の差異を認めているものに、吉野俊一郎「会計監査人の法的位置付け～再論～」『八戸大学研究紀要』3号(1984.3)267頁以下がある。

- 67) 西ドイツでは、取締役会は選任された決算検査役に遅滞なく〔unverzüglich〕検査の委任をしなければならない(西ドイツ株式法163条1項3文)。決算検査役が検査の委任の承諾を拒絶したときは、取締役会、監査役会または株主の申立により、裁判所が決算検査役を選任しなければならない(西ドイツ株式法163条3項)。

わが国では、公認会計士協会で立案した契約書雛型をそのまま使用するか、あるいはその雛型に準じて各会計士が独自に工夫したものを用いて監査契約を行なっている(土井良延義「会計監査人と会社との関係」『月刊監査役』157号(1982・2)96頁参照)。

- 68) 稲葉威雄・前掲書376頁。
69) 法定監査という語を用いて締結させた監査契約は、証券取引法監査と商法監査の両方を含むものと推定されることが説かれているが、その根拠については、龍田 節「会計監査人の選任と責任」『会計ジャーナル』6巻6号(1974.5)144頁参照。

- 70) 山村忠平・前掲税経セミナー26巻13号81頁。川又=渋谷=坪内=鈴木(司会)「株式会社の機関改正問題を語る」『商事法務』845号(1979.8)18頁(鈴木発言)。

- 71) 堀口 亘・前掲税経セミナー18巻14号76頁。加美和照「会計監査人の権限等」『税経セミナー』18巻14号(1973.11)65頁。同・前掲書209頁。並木俊守・前掲書231頁。田中誠二・前掲書下巻730頁。

- 72) 公認会計士の報酬は、朝日新聞昭和45年(1970年)10月23日金曜日の朝刊11頁によると、社団法人経済団体連合会との間で協定されており、基本報酬は半期で一部上場が50万円、二部上場が35万円、執務報酬は1日当たり、責任者が2万円、会計士12,000円、会計士補7,000円となっており、1社の監査をもつと、年間平均300万円の報酬が入るが、経済団体連合会側は、「企業経営者は、監査を受けても、利益にもならず逆に値下げをすべきだと考え方が多い。」として、物価高のため協会では値上げを交渉しても、経済団体連合会側は拒否するということが伝えられているが、その後昭和48年6月28日には、「証券取引法監査の標準報酬規定」を改めて、「法定監査の標準報酬規定」を新たに設け、「本規定は、経済団体連合会と日本公認会計士協会との申し合わせに基づき、法定監査の報酬の標準を定めたものであり、その額の決定は、原則として、契約当事者の協議によるものとする。」ことが明示されている。この点について

は、居林次雄「法定監査の標準報酬規定の改訂とその実態」『商事法務』636号(1973.7)22頁以下参照。最近の昭和59年3月27日の改訂によると、定期監査報酬のうち基本報酬は、1事業年度(1か年)につき、監査報告書の作成料を含めて、証券取引所第一部上場会社570万円、証券取引所第二部上場会社390万円、その他330万円となっており、上記金額の上下15%の範囲内で増減することができる。執務報酬は、監査責任者で、1事業年度につき142万円、監査補助者で、監査のため往復した日数に応じ、1日につき公認会計士が51,000円、会計士補で31,000円となっている(『商事法務』1006号(1984.4)41頁—42頁参照)。

なお、カナダでは、株主総会の選任した会計監査役報酬は、株主総会によって決定されるが、株主総会はそれを取締役会に授権することもできるが、取締役会が選任した会計監査役報酬は、取締役会がこれを決定する(酒巻俊雄「カナダ会社法における会計監査役制度」『月刊監査役』111号(1978.10)13頁参照)。オーストラリアにおいては、公認会計士の監査報酬についても、株主総会の決議事項とし、これは損益計算書上独立の勘定科目として明記する(酒巻=清原「オーストラリア会社法における会計監査役」『月刊監査役』55号(1974.4)14頁参照)。

- 73) 加美和照・前掲税経セミナー18巻14号66頁。
74) 西ドイツ民法662条では、委任を無償契約に限定している。すなわち、委任契約の本質的特徴は無償性であると解されている(Soergel, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 11, Aufl., Band 3., 1980., Soergel-Mühl Rz 1 vor § 662, § 662 Rz 11.)。

- 75) 明石三郎『注釈民法16 債権(7)』幾代通編(有斐閣, 1970.8)188頁。

- 76) 明石三郎「委任と報酬」『契約法大系IV 雇傭・請負・委任』(有斐閣, 1967.4)251頁—252頁。なお、我妻 栄『債権各論中巻二』(岩波書店, 1965.7)658頁—659頁は、委任は無償を原則とするという思想は沿革によるものであって、契約の解釈にあたっては、社会的・経済的事情の変遷とともにこの思想も変りつつあることに注意しなければならない、と説いている。

- 77) 大山良雄「公認会計士制度のあり方」『実務会計』1巻5号(1965.5)8頁。同様の趣旨の見解として、岩村一夫「商法監査の改正試案と公認会計士」『実務会計』4巻11号(1968.11)20頁参照。

- 78) 龍田 節・前掲書注釈会社法補巻120頁。

- 79) 大住達雄「会計監査人の職務と責任」『商事法務』523号(1970.5)5頁。商法研究会「会計監査人の監査と監査役との関係」『企業会

- 計』31巻11号(1979.11)108頁(松岡発言)によると、証券取引法上の公認会計士との監査契約は「請負」であると解している。なお、委任型の請負契約と解するものに、吉田 稔「監査契約の法的性格ならびに会計監査人の責任とその救済」高千穂論集昭和57年度Ⅱ創立80周年記念論文集(1983.5)73頁がある。
- 80) 加美和照・前掲税経セミナー18巻14号65頁, 龍田 節・前掲会計ジャーナル6巻6号145頁。
- 81) この見解を紹介するものとして、山村忠平「会計監査人と決算検査役」『横浜市立大学論叢』(社会科学系列)22巻1号7頁参照。
- 82) 高柳龍芳「ドイツにおける会計監査人の独立性の基盤」『企業会計』27巻7号(1975.6)29頁参照。監査人の独立性を、事実上の独立性と外見上の独立性とに分けて、事実上の独立性は専門職業家としての誠実性と財務諸表に関する意見表明における精神的独立性とからなり、外見上の独立性は、経済的利害関係や身分的利害関係からなる(飯塚 勲「監査人独立性の形成と争点」『会計』125巻4号(1984.4)106頁)と解する立場もある。
- 83) 可児島俊雄「現代監査の本質と財務諸表監査～実態の監査か情報の監査かをめぐって～」『産業経理』40巻2号(1980.2)38頁—39頁参照。会計監査人の独立性を確保するためのアメリカにおける諸展開については、森田 章「会計監査の独立性」『神戸法学雑誌』30巻1号(1980.6)95頁以下において、極めて詳細な跡づけがなされている。なお、森 実「監査人の独立性～米国におけるその概念の展開について～」『産業経理』26巻4号(1966.4)55頁—56頁参照。
- 84) 高柳龍芳・前掲企業会計27巻7号30頁参照。
- 85) 野村健太郎「フランスにおける監査制度の展開(二)」『産業経理』30巻7号(1970.7)19頁参照。
- 86) この問題解決を支持するものに、大石勝也「西独の決算監査人の独立性」『企業会計』29巻9号(1977.9)79頁, 85頁がある。批判的見解を示すものに、稲葉威雄「商法監査の現状と課題」『産業経理』38巻9号(1978.9)16頁がある。その対策の1つとして、意見の相違が、会計監査人と監査役との間にあるときは、1種の審判制度に関する規定を設ける必要がある(久保田音二郎「監査制度改正試案について」『産業経理』28巻11号(1968.11)49頁参照)との提言がなされている。その他、批判的見解を示すものに、鈴木(きく人)＝川又＝渋谷＝坪内「株式会社の機関改正問題を語る」『商事法務』845号(1979.8)19頁(鈴木発言)がある。
- 87) 佐藤俊一「米国証券取引委員会(SEC)～その仕組・機能とAICPA～」『企業会計』31巻3号(1979.3)111頁参照。なお、山村忠平「会計監査人の職務～取締役・監査役・内部監査との関係～」『産業経理』40巻2号(1980.2)7頁。
- 88) 「財務諸表等の監査証明に関する省令」(監査証明令)の被監査会社の除外の筆頭に銀行業が規定されている理由については、川口哲也「銀行における会計監査人監査と業務監査」『月刊監査役』64号(1975.1)7頁以下, 山下幸政「金融機関における公認会計士監査」『会計ジャーナル』6巻6号(1974.5)161頁参照。
- 89) 檜田信男・前掲ビジネス・レビュー29巻2号21頁—22頁参照。森田 章・前掲神戸法学雑誌30巻1号151頁は、会計監査人の独立性については、わが国の方が米国よりも明確であると、指摘されている。
- 90) 檜田信男・前掲ビジネス・レビュー29巻2号19頁参照。
- 91) 矢澤 惇「監査役と公認会計士の監査」『企業会計法の論理』(有斐閣, 1981.7)160頁参照。田島四郎「監査人の独立性について」『横浜大学論叢』別冊(1954.2)51頁—52頁参照。
- 92) 青柳文司「監査における判断と責任～ピア・レビューに向けて～」『会計』115巻5号(1979.5)39頁参照。大野公義「監査人の独立性の諸問題」『大分大学経済論集』13巻3号(1961.12)43頁および45頁注(3)は、精神的独立性を強調される。
- 93) 日本経済新聞昭和53年(1978年)7月3日(月)朝刊2頁参照。
- 94) 高田正淳「会計監査人監査の地位とその改善」『企業会計』33巻5号(1981.5)63頁。檜田信男・前掲ビジネス・レビュー29巻2号22頁—23頁参照。
- 95) 山村忠平「商法監査の現状と課題～会計監査人の選任」『産業経理』38巻9号(1978.9)10頁参照。
- 96) 中川和彦「監査役と会計監査人との関係における商法上の問題点」『産業経理』35巻4号(1975.4)17頁参照。独立性を保証しうる環境の確立を強調するものとして、秋月信二「監査『独立性』論序説」『社会科学論集』(埼玉大学)52号(1983.12)105頁—106頁がある。

〔横浜国立大学経営学部助教授〕