

# 会計監査人制度の意義

久留島 隆

- I. はじめに
- II. 会計監査人制度の導入の経緯
- III. 会計監査人監査対象会社の範囲
- IV. 会計監査人制度の導入の意義
- V. 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。）によれば、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、貸借対照表、損益計算書、利益の処分または損失の処理に関する議案（以下、利益処分案と略称する。）について、営業報告書および附属明細書については会計に関する部分にかぎって、監査役の監査のほかに、会計監査人の監査を受けなければならない（商法特例法2条）。すなわち、取締役によって、定時株主総会の会日の8週間前までに、計算書類（商法281条1項）が監査役および会計監査人に提出され（商法特例法12条1項）、会計監査人は、取締役から計算書類を受領した日から4週間以内に、その監査報告書を監査役および取締役に提出しなければならない（商法特例法13条1項）。そして、各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表示している旨」の記載があり、各監査役の監査報告書に、各会計監査人の監査の結果を相当でないと認めた旨の記載がないときは、貸借

対照表および損益計算書について、定時総会の承認を要せず、この場合においては、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しなければならない（商法特例法16条1項、13条2項、14条2項1号、商法281条ノ3第2項3号）。

営業報告書については、いずれの規模の株式会社であっても、その内容を定時総会に報告すれば足り、取締役会の承認決議によって確定する（商法281条1項、283条1項）が、大会社においては、取締役会の承認と会計監査人および監査役の適法意見の表明によって、貸借対照表および損益計算書は確定し、定時総会の承認を要しないのである。逆に、会計監査人または監査役が、貸借対照表または損益計算書について不適法とする意見を表明したとき、または、各監査役の監査報告書に、会計監査人の監査の結果を相当でないと認めた旨の記載があるときは、定時総会の承認を得なければならない。

すなわち、昭和56年の商法改正に際して、「商法等の一部を改正する法律案提案理由説明書」（昭和56年3月24日）が公表されており、その中で、商法特例法については、第一に、大規模の会社の計算書類が不正に作成されることによってもたらされる社会的な影響の大きさにかんがみ、一定規模以上の会社は、会計に関する専門家の監査を受けることが適当であると考えられるので、会計監査人の監査を実施する大規模の会社の範囲を、資本の額が5億円以上または負債の合計額が200億円以上のいずれかに該当するものに拡大し、第二に、このような大

規模の株式会社につき、会計監査人は、株主総会において選任するものとしてその地位を強化し、第三に、このような大規模の株式会社においては、専門的かつ技術的な計算書類の内容の適否を一般の株主が判断することは困難であることおよび計算書類については株主総会により選任された会計監査人および監査役の厳重な監査がされ、かつ、その監査結果が監査報告書により株主に開示されることを考慮して、貸借対照表および損益計算書については、会計監査人および監査役のこれを適法とする意見があったときは、株主総会の承認を受けることを要しない、ということが要約されている。

したがって、現行法における大会社の会計監査人による会計監査の役割は極めて重要なものといえよう。このような大会社における会計監査人制度は、いくつかの要因に基づいて、商法に対する特例として成立したものであった。

そこで、本稿では、会計監査人制度の商法への導入の経緯を検討し、監査制度における会計監査人制度の意義を研究することに主たる目的を置くこととした。なお、会計監査人の資格・欠格事由および職務権限・責任等の課題についても、本稿の対象とすべきであったが、これらに関しては、他の機会にゆずることとした。

## II. 会計監査人制度の導入の経緯

昭和25年の商法改正後、商法における監査制度の具体的改善策として公表されたのは、昭和41年11月に株式会社の監査制度について審議を開始してきた法制審議会商法部会による「監査制度に関する問題点」(昭和42年5月)である。当時、頻発した会社の粉飾決算をきっかけとして、商法の監査制度の不備と監査役の無力さが問題となり、これらの改善の必要性が痛感されていたのが、審議のための背景となった<sup>1)</sup>。各界の意見を参考にするために公表されたこの「問題点」は、AとBとによって構成され<sup>2)</sup>、このうちAは、「監査役は現在のとおり会計監査

を行うものとし、独立性の保持その他会計監査機能を強化する措置とともに、取締役会の業務監査機能を強化する措置を講ずるものとした場合の問題点」として、11項目にわたる問題点が示されている。これらは、当時の商法が定める監査役と取締役の機能を維持しながら、それぞれの監査機能を強化することとするという方針に立った場合の問題点である。Bは、「監査役は業務監査をも行なうものとし独立性の保持その他監査機能を強化する措置を講ずるものとした場合の問題点」であり、7項目の問題点が掲げられている。これらの問題点は、昭和25年の改正前の商法またはドイツ株式法のように、監査役の機能を業務監査にまで拡大して、監査機能を強化することとするという方針に立った場合の問題点である<sup>3)</sup>。

昭和43年9月3日には、これらA・BのうちBを基本として、「株式会社監査制度改正に関する民事局参事官室試案」が公表された。Bに反対する理由として、複雑化した企業の業務監査を監査役に期待することは困難である、また、有名無実になる可能性が大であるなどが示されたが、Bを支持する理由としては、業務監査を行なうことにより、はじめて真実な会計監査が可能である、また、アメリカ法の取締役会の監査機能はわが国では育たないなどが主張され、結局、Bを採用した理由は、Aのように公認会計士を監査役にするということになれば、監査役という名前を名乗らせること自体が、公認会計士が独立の職務を行なううえに支障を生じないかどうかという問題に加えて、取締役会自身の機構改革にふれざるをえなくなり、多くの問題をかかえることになるが、Bの場合には、会計監査については公認会計士の監査と重複するので、これを調整する方法を講じなければならないという問題はあるものの、取締役会の問題にふれないで、ただ監査役の職務を業務監査全般に拡張するだけで済む<sup>4)</sup>、ということにあったようであり、この「監査制度に関する問題点」に対する民間の意見としては、Bを支持す

の方がAを支持するものより若干上まわった<sup>6)</sup>といわれている。

この試案は、監査役に関する項目、すなわち、監査役は会社の資本の額の大小を問わず、会計監査と業務監査の機能を具有することの制度化と、資本金1億円以上の株式会社の特例として監査役監査のほか、株主総会の前に会計監査人（公認会計士または監査法人）による計算書類の監査を新たに制度化することの2つの柱から構成されている。この試案に添付された「理由書」によると、「現行法は、株式会社については、取締役会が業務監査を、監査役が会計監査を行なうこととしているが、試案は、これらの監査制度の運営の実情にかんがみて、効果的な監査の実施により会社の業務及び会計の適正をはかるため、監査役が業務監査をも行なうこととするとともに、その独立性の保持その他監査機能の強化のための措置を講じ、更に、広汎な利害関係人を有する大会社については、公認会計士が計算書類を監査することとするものである。」というのが改正の趣旨である。そして、この「株式会社監査制度改正に関する民事局参事官室試案」第十一「大会社の特例」によると、「大会社にあっては、株主、債権者、その他の利害関係人が多く経理内容も複雑であるから、その計算書類については、独立した専門家の監査を受けることが望ましいので、大会社の計算書類について、公認会計士又は監査法人が監査を行う制度を新設しようとするものである。」との提言がなされているが、これをもって、商法における監査制度改善の主要な柱として、「会計監査人による監査制度」が採用されることとなったのである<sup>6)</sup>。

昭和48年3月20日に至って、「商法の一部を改正する法律案」、「株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律案」、「商法の一部を改正する法律等の施行に伴う関係法律の整理等に関する法律案」の3法案が国会に提出された。この商法改正関係3法案は、昭和48年7月3日に衆議院を通過し、ただちに参議院に送付され

たが、充分審議されないうちに会期切れとなったため、同年9月26日に、次の国会で継続審査することに決定された。第71回国会に続く第72回国会において、昭和49年2月22日に参議院本会議を通過し、同年3月19日の衆議院本会議で可決され、成立し、同年4月2日に公布された。監査制度以外の事項に関する規定はこの日に施行されたが、同年5月13日に、「商法の一部を改正する法律等の施行期日を定める政令」が公布され、監査制度に関する規定は、昭和49年10月1日に施行されることとなったのである。昭和41年秋に、法制審議会が審議を開始して以来、7年4ヶ月を要して、株式会社の監査制度を中心とする重要な改正が実現したのである。

すなわち、資本金の額が1億円を超える株式会社の監査役は、業務および会計の双方について監査するという職務を担当しなければならないけれども、特に資本の額が5億円以上の大会社の監査役には、必ずしも適正かつ公正な監査を十分に期待することができないために、会計上の処理能力を有する会計監査人の制度を設けて、会計監査の万全を期そうとするものである<sup>7)</sup>。このように、商法に会計監査人監査を導入するに至ったのは、計算書類が確定されない段階で、会計監査人による監査を反映させようとしたからにはほかならない<sup>8)</sup>。

その後の昭和56年改正商法においても、大会社の会計監査人制度は引き継がれ、適用会社の範囲がさらに拡大され、現在では、株式会社のうち、資本の額が5億円以上という要件か、最終の貸借対照表の負債の部に計上した金額の合計額が200億円以上という要件のいずれかに該当する会社は、貸借対照表および損益計算書について、営業報告書および附属明細書については会計に関する部分にかぎって、監査役の監査のほか、会計監査人の監査を受けなければならない（商法特例法2条）とされている。

昭和56年商法特例法の改正によって、それまで会計監査人は取締役会が選任することとされていたのを、株主総会で選任すること（商法特

例法3条)とし、株主総会の付託のもとに会社の財務状況を監査することとなった。この点の改正によって、取締役会の影響が排除され、会計監査人の独立性がさらに強化されたのである。他方、監査役および会計監査人の監査報告書については、附属明細書の提出時期を繰り上げて、従来、計算書類と附属明細書に関する監査報告書が2本建てとなっていたのを1本化する(商法特例法12条乃至14条)とともに、監査報告書には、「大会社の監査報告書に関する規則」に定める事項についても記載すべきこと(商法特例法13条4項、同法14条3項)とした。

さらに、大会社における計算処理の過程の複雑化と所有と経営の分離の実情に合うようにするため、あるいは、昭和49年商法特例法のもとでは、会計監査人は、経営を行なう取締役または取締役会によって企業診断を行なう専門家としての色彩が強かったのに対し、昭和56年商法特例法のもとでは、会社所有者たる株主総会の代理人としてその付託のもとに、監査を行なう地位におかれたことによって<sup>9)</sup>、取締役会の承認とともに、会計監査人および監査役の適法意見の表明によって、貸借対照表および損益計算書は確定し、株主総会の承認を必要とせず、単に株主総会での報告をもって足りる(商法特例法16条1項後段)こととされたため、換言すれば、会計監査人および監査役の適法意見が株主総会の承認に代わることができることとされたため、会計監査人と監査役の権限と責任はさらに強化されたことを意味する。

この点については、企業の所有と経営との分離が事実上において進んでいない「中小会社」や、閉鎖性をその特質となす有限会社との対比において、企業会計に関し、公認の専門的資格能力ある会計監査人による監査制度の導入は、所有と経営の分離現象の高度化に対応すべき特例たるところに、その意義が存するものといわなければならない<sup>10)</sup>、との見解が示されている。なるほど、大会社の株主総会は現実形骸化<sup>11)</sup>している状況を認識すれば、貸借対照表お

よび損益計算書などのような高度の専門的知識を必要とする書類について、一般大衆の株主の存在を前提とする株主総会での承認を求めることは適当ではないといえよう。一定の要件のもととはいえ、株主総会は貸借対照表および損益計算書を承認することを要しないとしたことに対応して、商法特例法は、監査役のほかに、会計監査人の選任・解任権を株主総会の権限とし、株主のために適正な監査をなすことを制度上保障することとなったのである。

### III. 会計監査人監査対象会社の範囲

#### (I) 昭和49年商法特例法適用会社の範囲

昭和43年9月3日の「株式会社監査制度改正に関する民事局参事官室試案」を基礎として、法制審議会商法部会は、昭和44年7月16日に、「株式会社制度改正要綱案」を決定したが、その後、その一部を修正し、その表題を改めて、昭和45年3月4日に、「商法の一部を改正する法律案要綱案」を決定し、同年3月30日に開かれた法制審議会総会において、「商法の一部を改正する法律案要綱」として承認され、法務大臣に答申された。この試案、要綱案および要綱において、資本の額が1億円以上の会社を、会計監査人による監査の対象とした(要綱第十四)のは、第一に、産業統計上、資本金1億円以上の会社を大会社として取扱っていること<sup>12)</sup>、第二に、証券取引所に上場される株式の発行会社の規模は、原則として資本金が1億円以上であることを要し、上場会社は、証券取引法により公認会計士または監査法人の監査を受けなければならないこと、第三に、日本の会社の資本構成比率は、他人資本が自己資本と比較して異常に高く、資本金が1億円の会社の実質資本は、平均8億円であり、大会社としての資格を有していることなどが、その理由であった<sup>13)</sup>。

しかし、監査制度の拡充強化は、弱小会社の活動を圧迫するものであると主張する中小企業からの反対、商法に公認会計士を導入すること

は、税理士<sup>14)</sup>の職業を奪うものであると主張する日本税理士会連合会の反対が強く、国会方面にも難色が多かったため、国会への提出は見送らざるをえなくなった。

昭和47年の国会に提出するために準備された修正案では、公認会計士または監査法人の監査を受けなければならない会社を、資本の額が3億円以上の会社とし、3億円未満の会社については、別に法律で定める日まで、その施行を延期するという経過規定を設けた。しかし、この修正案をもってしても、税理士会は、釈然としないものがあるとして、昭和47年の第68回通常国会提出を阻止した。続く、昭和48年の法律案では、会計監査人の監査が義務づけられる大会社の範囲を、資本の額が5億円以上の会社に引き上げたのである。しかし、この大会社の範囲については、昭和48年2月21日付官報で、第71回国会に提出される法案の1つとして、「資本の額が1億円未満の株式会社に関する商法の特例に関する法律案」が掲載されていた。このことから、法務省側での譲歩が、法案の国会提出間際になって行なわれたのではないかということが推察されるのである<sup>15)</sup>。このように、資本の額を1億円以上から5億円以上に引上修正をした理由は、公認会計士登録有資格者数だけで、資本の額が1億円以上の会社を実効的に監査できるかどうかという問題<sup>16)</sup>があること、さらに、資本金1億円以上の株式会社の業務に関与している税理士の職域が侵犯されるおそれがあるという強硬な主張が日本税理士会連合会からなされたこと<sup>17)</sup>であった。

新設された商法特例法の内容は、資本の額が1億円以下の株式会社に関する特例を設け、このいわゆる小会社については、監査役が従来どおり会計監査のみを行なうこととし、他方、資本の額が5億円以上の株式会社に関する特例を設け、この大会社については、監査役の会計監査のほかに会計監査人（公認会計士または監査法人）の会計監査が強制されることが定められている。

しかしながら、昭和48年7月3日に衆議院を通過する際、経過規定を別に設け「証券取引法適用会社でない株式会社で、資本の額が10億円未満のものについては、別に法律で定める日前および同日以後最初に到来する決算期に関する定時総会の終結の時まで」、特例法の会計監査人に関する規定は適用しないなどの修正<sup>18)</sup>が加えられたため、原案に比較して、実質的にも大幅に後退した内容となった。

新設された商法特例法は、会社の大小を区別するのに、資本の額を基準としたが、このような立法例はほかにもある。たとえば、1965年西ドイツ株式法施行法[Einführungsgesetz zum Aktiengesetz] 2条によると、最低資本金額を10万ドイツマルクとしており、1966年フランス商事会社法71条および72条によると、公募会社で50万フランその他の会社で10万フランとしている立法例<sup>19)</sup>がある。

#### (2) 昭和56年商法特例法適用会社

監査制度の強化を目的とした昭和49年の改正法案審議の際に、衆・参両院の法務委員会においてなされた附帯決議による会社法の全面見直しの要請がなされたことに応じて、昭和49年9月から法制審議会商法部会は審議を開始した。

まず会社法の問題点を洗い出すことから始められ、昭和50年6月12日付けで、法務省民事局参事官室より「会社法改正に関する問題点」と題する意見照会が、経済団体、法曹界、学界等に対して行なわれた。

しかしながら、昭和49年の商法改正後であっても、相次ぐ企業の不正支出ないし不正経理が発覚したため、当初は会社法の全面改正が目的とされ、その一項目として大小会社の区分（会社法改正に関する問題点第七）が取り上げられることとなっていたが、これを契機として監査制度の見直しが早急に求められた。企業の自主的監査機能の強化により、会社の運営の適正化をはかることを目的として、取締役会の監査機能および監査役と会計監査人の監査機能の充実ならびにこれらの相互の有機的連関がはかられ

ることとなった。

会計監査人に関連する改正は、昭和53年12月25日の法務省民事局参事官室による「株式会社の機関に関する改正試案（以下、機関改正試案と略称する。）」（会計監査人の選任につき第一の一の2、会計監査人の候補者の指名につき第三の三の1）および昭和54年12月25日の同参事官室による「株式会社の計算・公開に関する改正試案（以下、計算・公開改正試案と略称する。）」（商法特例法が定める監査対象会社の範囲につき一7）が公表され、その後、昭和55年12月24日の法制審議会商法部会による「商法等の一部を改正する法律案要綱案（以下要綱案と略称する。）」の決定にもとづき、昭和56年1月26日には、法制審議会総会によって「商法の一部を改正する法律案要綱（以下、要綱と略称する。）」が決定され、法務大臣に答申された。

昭和49年の商法特例法適用会社は、単に会計監査人の監査を必要とするかどうかの判断基準として問題とされてきたが、計算・公開改正試案の段階で、その一の7において、「次のいずれかに該当する会社は、貸借対照表、損益計算書並びに利益の処分又は損失の処理及び準備金に関する議案について、監査役の監査のほか、会計監査人の監査を受けなければならない。

a. 資本の額が5億円以上の会社、b. 1年間の営業による収入が200億円以上の会社、c. 貸借対照表の負債の部の合計額が100億円以上の会社」と提言され、要綱案第二の一の1においても、また要綱第二の一の1においても、この3つの基準が採用された。

aの基準については、監査対象会社の範囲が、昭和49年の商法特例法の附則に定められ、経過措置として講ぜられていることから、また、同法施行後相当の期間が経過していることもあって、これを廃止し、本則に戻して、資本の額が5億円以上の株式会社は、すべて会計監査人の監査を受けるべきものとしたのである。資本の額を5億円以上としたのは、東京証券取引所等の上場基準と定めた額であって、相当規模の大き

い会社であるから、会社の倒産による社会的影響も大きく、そのため適正な監査と開示が必要となるということがその理由である<sup>20)</sup>。なお、この5億円という基準については、昭和49年改正に際しての資本金1億円以上という、少なくとも株式会社の名に値するほどのものについての基準と対比すると、なお妥協的基準としての感を免れない<sup>21)</sup>、との批判がなされている。

bおよびcの基準は、会社の大小の基準を資本金の大きさのみで決定するのではなく、資本の額が小さい会社であっても、営業規模の大きい会社もあるため、採用されたものである<sup>22)</sup>。他面においては、機関改正試案および計算・公開改正試案以降、要綱案および要綱の内容が、商法特例法適用会社を、単に会計監査人監査を必要とするかどうかの判断の基準として問題とするものではないということを明らかにしたものである。すなわち、商法特例法適用会社は、会計監査人の監査を強制されるほかに、貸借対照表および損益計算書について、監査役および会計監査人の適法意見があったときは、計算書類は確定すること、複数の監査役の選任、書面投票制、損益計算書の公告等が要求され、株主総会、監査役および会社の計算等の多くの点において一般会社と区別して取扱われることとなったのである。そこで、大会社の基準を、単に資本の額だけで判断してよいものかという議論<sup>23)</sup>もあり、bおよびcの基準を加えたのである<sup>24)</sup>。

実際においても、資本金5億円以上の東京証券取引所二部上場の会社の年間平均売上額が103億円、負債平均59億円となっていたため、この平均値よりはかなり額として大きい、年間平均売上額200億円以上、または、負債額100億円以上のいずれかに該当する会社も、資本の額が5億円未満でも会計監査人の監査を受けるべきものとされた<sup>25)</sup>。

bの基準は、営業活動の規模の大きい会社はそれだけ社会的な影響も大きく、また、それだけ株主保護の必要もあることから設けられたも

のである。さらには、ドイツ株式法の施行令やECの第4指令<sup>26)</sup>において、会社の大小を区分するための基準として、営業による売上額が挙げられていることも考慮されたためである<sup>27)</sup>。

cの基準は、債権者保護の見地から、負債額の大きい会社についても、会計監査人の監査を受けることが望ましいことから設けられたものである。この点については、日本税理士会連合会の『株式会社の計算・公開に関する改正試案』に対する意見（昭和55年4月24日）においても、「負債の総額は、債権者保護を目的とする商法の基本的見地に照らし会計監査人監査要否の基準として相応の合理性があると認められる。その場合、社会的影響度からみてどの程度の負債の総額を基準とすべきかが問題であるが、将来的な物価指数の上昇率、インフレ含みの貨幣価値の変動性のほか、資本の額が10億円以上20億円未満の会社の負債総額平均値等をあわせ考慮すると試案の100億円は低きに失し、300億円程度とするのが妥当である。」と示し、その基準の程度については格別、負債総額の基準自体については賛成していた<sup>28)</sup>。

さらに、資本の額1億円以上5億円未満の会社、すなわち、会計監査人の監査を強制される会社以外の会社にあっても、会計監査人の監査を受けることは望ましいことであるから、強制会社以外の会社も定款で定めることにより、会計監査人の監査を受けることができるものとし、その場合には、計算書類の確定等について監査強制会社なみの扱いを受けることが提案されている（要綱案および要綱第二の一の6の(一)）。

しかし、要綱において設けられた会計監査人の監査を受けるべき会社の基準については、再び日本税理士会連合会から激しい反対が繰り返された。その理由とするところは、監査対象会社が拡大されることにより、従来、会計監査人の関与していなかった会社も会計監査人と交渉をもつにいたり、税務事務を担当していた税理士はその職を失なうという点にある<sup>29)</sup>。このような理由に対して、職域問題自体は、本来、会

社の組織法として、株主、債権者の保護を目的とする会社法と直接関係のある問題ではなく、むしろ、逆に、税理士の職域を守るために、株主、債権者の保護が不十分となることは、会社法がその本来の任務を捨てたことになり、本末転倒であるといわなければならない<sup>30)</sup>、との批判がなされている。

昭和56年3月24日に、法務省は商法等一部改正法案を第94回通常国会に提出し、同年4月17日に、衆議院本会議での提案趣旨説明のあと衆議院法務委員会に付託され、同年5月13日に、同法務委員会は13項目の附帯決議をして可決し、同月15日に、衆議院本会議で原案は可決された。参議院においても、同法務委員会で、同年6月2日に、10項目の附帯決議をして可決し、同年6月3日に、参議院本会議で原案を可決し、法律として成立した。商法等一部改正法（法律番号74号）は同年6月9日に公布され、昭和57年10月1日に施行されることとなった。

最終的には、計算・公開改正試案および要綱が示していた基準のうち、資本の額が5億円以上の株式会社という資本基準は変わらなかったけれども、年間の営業売上高200億円以上の基準を廃除し<sup>31)</sup>、負債総額<sup>32)</sup>100億円の基準を200億円とし<sup>33)</sup>、さらに、資本の額1億円以上5億円未満の会社が定款で定められることにより、会計監査人の監査を受けられるという点を削除することとなった。会社法改正の主要目的が、主として大企業における非行防止のための会社の自主的監視機能の強化であること<sup>34)</sup>から、監査対象会社の範囲の問題のみにかかわって立法が遅れることは、立法の目的をまったく達しないことになるため、税理士会側の要望を大幅に受け入れた形となった。したがって、税理士会側の反対運動に対する政治的妥協・調整の結果となっている<sup>35)</sup>。

改正された商法特例法では、同法第2章の会計監査人監査適用会社の範囲は、(1)資本の額が5億円以上の株式会社、(2)最終の貸借対照表の負債の部に計上した金額が200億円以上の株式

会社、この2つの基準のいずれかに該当するものということになったのである。今回のこの改正で、新たに監査対象会社になった会社の数は、805社であるが、実際には、大会社の子会社であるなどの関係で、既に、公認会計士の監査を受けている会社もあることから、新しく監査を受ける会社の数はかぎられたものになったと考えられている<sup>36)</sup>。公認会計士の側から、日常業務の主要部分を税務業務に依存している公認会計士が多く、かつ、それらの公認会計士のほとんどが、できうれば監査業務に従事したいと切に望んでいるのであるから、商法監査実施の暁には、現在の業務分野は税務業務を専業とする税理士に譲らざるをえなくなるから、税理士としてはその職務領域は拡大されこそすれ、狭められることはありえない<sup>37)</sup>、と主張されているのである。

なお、商法特例法は、資本の額または負債の合計金額が増減した場合の経過措置につき、特別な規定を設けて対応している。まず、資本金5億円以上の会社の資本金が5億円未満となったときは、減資がされた期の決算に関する定時総会の終結の時から、会計監査人の監査を受けなくてよい(商法特例法20条)が、大会社としての要件をいずれも備えていない会社が増資によって資本の額が5億円の基準に達することとなった場合は、資本が増加した期の決算に関する定時総会の終結の時から監査を受けなければならないものとする(商法特例法21条)。すなわち、資本の額が5億円以上となった後、最初に到来する決算期に関する定時総会の終結の時までは大会社についての規定は適用されない。

これに対して、資本の額が5億円未満で、かつ、負債総額が200億円未満であった会社の負債額が200億円以上となったときは、そのことが明らかとなった決算期に関する株主総会の終結の時から会計監査人の監査を受けるほか、大会社の規定が適用されるということになる(商法特例法21条)。資本の額が5億円未満で、貸借対照の負債の部の合計額が200億円以上の会

社が、決算期において負債の部の合計額が200億円未満となった場合、さらにその後1年間は会計監査人の監査を受け、大会社に関する規定が適用され、その次の決算期においても負債の額が200億円未満であるときは、その決算期に関する株主総会の終結の時から監査を受けなくてよいことになる(商法特例20条)。すなわち、負債の額に関するかぎり、1年おきに大会社の基準に達するような会社においては、引き続いて切れ目なく会計監査人の監査を受けるほか、大会社の規定が適用されるのである<sup>38)</sup>。負債総額の基準についてこのような措置を講じたのは、負債の額は資本の額に比べて若干安定性を欠くからである<sup>39)</sup>。

このような負債総額が200億円を超えた場合の制度があるにもかかわらず、会計監査人を選任しないときは、取締役等(商法498条1項)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)。また、会計監査人の監査報告書のないまま株主総会で計算書類の承認を求めることになるのであるから、株主総会の承認決議を得るための手続に瑕疵があるということになり、たとえ承認決議がなされても、決議取消の訴の事由(商法247条1項1号)となると考えられる。

#### IV. 会計監査人制度の導入の意義

会計監査人による事前監査制度の導入は、西ドイツの決算検査役[Abschlussprüfer]制度とフランスの計算監査役[conseil de surveillance]制度を参考にしたものであり、導入の実質的理由は、大会社をめぐる不正経理・粉飾決算を防止するために、株主総会前に、取締役の作成した計算書類について、会計監査人監査を強制することで、不適正な計算書類が株主総会で確定されることを予防しようとするにであった<sup>40)</sup>といわれている。ここで問題となるのは、証券取引法に基づく事後監査と、監査役による会計監査との関係である。会計監査人監査の意義



は、この双方との関係で検討すべきである。

#### (1) 会計監査人監査と証券取引法監査

すでに触れたように、株式会社の監査制度について法制審議会商法部会で審議が開始されたのは、昭和41年の秋であったが、同年11月2日の商法部会で、当時の大蔵省証券局長は、有価証券届出書制度の運用ということを通じて、企業経理の健全化、適正化を進めていくと、ただ単に公認会計士制度を改正したり、あるいは、監査手続を改正したりするだけでは十分ではなく、商法と証券取引法を通じて監査制度や会計監査を改善する必要がある<sup>41)</sup>、と提言されたように伝えられている。したがって、現行の商法特例法の会計監査人監査制度は、証券取引法における企業会計公開制度ならびに監査制度との密接な関連において問題提起され、準備されてきたものであることは明らかである<sup>42)</sup>。

ところで、わが国における職業会計人制度としては、当初、計理士法（昭和2年法律31号）に基づく計理士制度があったのである。この計理士制度は、会計に関する検査・調査・鑑定・証明・計算・整理・立案等の業務を通じて、わが国企業会計制度の発展に大きな役割を果たしたといわれている。

第二次大戦後、アメリカ法の影響のもとに、昭和23年4月13日に法律25号をもって、証券取引法が公布されるに至ったのであるが、証券取引法による公認会計士監査制度は、商法上の監査役監査とは法律上直接の関係を与えられずに、もっぱら一般投資家の保護を目的とする外部監査の役割を担うものとして導入されたものである<sup>43)</sup>。証券取引法の制定に伴ない、独立の職業会計人の強化を図るため、公認会計士法（昭和23年法律103号）が制定され、昭和23年8月1日から施行された。その後、昭和25年3月29日に法律31号をもって証券取引法が改正され、従来の「計理士」を「公認会計士<sup>44)</sup>」と改め、同法193条の2第3項の規定に基づき、財務書類の監査証明に関する規則（昭和26年規則4号）を定め、この規則の施行により、施行の

日である昭和26年7月1日以後に始まる事業年度から、証券取引法に基づく公認会計士による監査が実施されることとなったのである<sup>45)</sup>。しかし、わが国の公認会計士監査は、アメリカのように経済界の要求によって生まれ、自然的に発展したという歴史的基盤がなく、大企業の多くは、内心は、公認会計士という外部の者によって行なわれる監査を好まず、正規の監査に対しては消極的であったというよりも、むしろ阻止的であったというのが、当時の実情であったようである<sup>46)</sup>。

このように、商法上の監査役監査と証券取引法上の公認会計士監査は、別個の制度として直接に関係を有せず発展してきたものであるから、両者の間には差異が認められるのである。すなわち、証券取引法は、「国民経済の適切な運営および投資者の保護に資するため、有価証券の発行および売買その他の取引を公正ならしめ、かつ、有価証券の流通を円滑ならしめることを目的とする。」（証券取引法1条）のものであり、有価証券届出書、同報告書を通じて、第一次的には投資者に対し、第二次的にはその他の利害関係者に対し、的確な財務情報を提供するという公開制度を採用しており、その理念実現の手段として、強力な行政的監督の手段を用いるのと、公衆投資者の関係の薄い会社を適用対象から除外している点（証券取引法4条1項但書）に、証券取引法の特異性が認められる<sup>47)</sup>。したがって、商法特例法とはその目的を異にするのである。

また、証券取引法の適用を受ける上場会社は、大蔵大臣または証券取引所に提出する財務書類について、公認会計士または監査法人の監査証明を受けなければならない（証券取引法193条の2第1項）が、同法による監査は、株主総会ですでに確定した決算書類に対して、監査手続を実施するのであり、一般投資家に対しては、その監査の結果は、すでに確定した決算書類の問題点を教示するだけの意味しかもないものである。これに対して、商法特例法による会計

監査人監査は、確定される前に行なわれるいわゆる事前監査であるという点に差異が認められる。利害関係者の真の保護のためには商法特例法のように、確定前したがって配当前の時点において、決算書類の十分な検討が行なわれることが必要である。

このように、証券取引法に基づく監査と商法特例法に基づく監査とでは、差異が存するのは当然であって<sup>48)</sup>、その目的達成のための監査構造、判断基準、監査報告書は、必ずしも同一である必要はない<sup>49)</sup>。少なくとも両者の間には、勘定科目の精粗であるとか、注記事項等について差異が生ずるものと思われる。

しかしながら、両者の目的や機能に差異があるとはいえ、いずれも会計監査であるということについては相違はなく、両者に重複する面が少なくないから、その意味で、両者の調整は可能であると考えられるし、そのかぎりでは調整は不要ではないと解される。すなわち、商法特例法に基づく会計監査人監査制度の導入<sup>50)</sup>は、証券取引法に基づく公認会計士監査とを調整することにより、株式会社における監査制度の充実とその実効性を確保しようとするものであると評価することも可能である<sup>51)</sup>。

たとえば、両者の調整が図られた制度の1つとして、昭和49年の商法改正の際に、「公正なる会計慣行」を斟酌すべき規定(商法32条2項)が新設されたことを挙げるができる。このように、会計基準に関する包括規定として「公正なる会計慣行」を設置して、商法特例法による監査と証券取引法による監査の依拠すべき会計基準を一致させることにより、両監査の実質的一元化の基盤が与えられたものと解することができる。けれども、商法32条2項の「公正なる会計慣行」を斟酌すべしという規定と、証券取引法による監査の基準となる「企業会計原則」との関係は、次のように考えるべきであろう。まず第一に、法律の規定は、大体において概括的かつ抽象的であるから、これを具体的事実当てはめるためには、法律の規定を解釈する必要があ

り、この場合、解釈の資料として採用されるものは、判例、学説、社会慣行、条理等であるから、企業会計処理に関する法律の規定を解釈するにあたっては、「公正なる会計慣行」を斟酌すべきこと、すなわち、解釈の資料として十分に考慮に入れることは当然であって、本条項は、法律解釈上の当然の事理を成文化したにすぎず、「企業会計原則」が「公正なる会計慣行」を要約したものであると認めたものでもなく、「企業会計原則」を会計処理の基準としなければならないと定めたものでもないのである。第二に、大蔵大臣の諮問機関である企業会計審議会が作成した「企業会計原則」は、法律(商法)が企業会計審議会に対して、企業会計に関する立法権を白紙委任してできたものではなく、「企業会計原則」は意見の報告にほかならず、企業会計審議会が公正妥当と認めて収録した基準であるから、法的強制力を有するものではない<sup>52)</sup>。

次に、いわゆる「特定引当金」についても、昭和56年商法改正の際に、「特定ノ支出又ハ損失ニ備フル為ノ引当金ハ其ノ営業年度ノ費用又ハ損失ト為スコトヲ相当トスル額ニ限り之ヲ貸借対照表ノ負債ノ部ニ計上スルコトヲ得」(商法287条ノ2)と規定することで、利益性引当金を排除することを明らかにした点において、さらに、証券取引法に基づく会計監査と商法に基づく会計監査の基準が、形式的にも一元化への傾向を強めたと解すべきであろう。昭和56年の商法改正においては、大会社であっても、「利益ノ処分又ハ損失ノ処理ニ関スル議案」(商法281条1項4号)については、たとえ貸借対照表および損益計算書について会計監査人および監査役の適法とする意見があり、取締役会決議で確定されても、株主総会の承認を要し、この利益処分案だけは株主総会が確定することになる(商法特例法16条1項)。この場合、引当金に利益留保的性質のものが含まれると、本来、株主総会が確定すべき利益処分としての性質を有する額が、貸借対照表の中に記載されてしまうことになり、理論上矛盾することが明ら

かであり、また、このことは期間損益計算という観点からも認められるものではない。したがって、貸借対照表の負債の部に計上される引当金は、その支出が特定され、かつ額が定まっているものでなければならないし、期間損益の比較上、その営業年度の費用または損失とすることが必要とされる額だけを計上することとされたのである。「株式会社の貸借対照表、損益計算書、営業報告書及び附属明細書に関する規則」(以下、計算書類規則と略称する。)も、昭和56年商法改正に伴ない改正されており、引当金については、原則として、引当金の部を設けないこととされた。すなわち、貸借対照表の負債の部は、流動負債および固定負債の各部に区分することになり、これまでの特定引当金の部は廃止されることとなった(計算書類規則25条)。しかし、会社は、負債の部に別に「引当金の部<sup>53)</sup>」を設け、ここに商法287条ノ2に定める引当金を計上することもできる(計算書類規則33条1項)。商法287条ノ2に規定する引当金は、その計上の目的を示す適当な名称を付して記載しなければならないが、引当金の部を設けず、流動負債または固定負債の部に記載するときは、商法287条ノ2に規定する引当金であることを注記しなければならない(計算書類規則条2項・3項)のである。

法令上、その計上が強制されている引当金または準備金<sup>54)</sup>については、貸借対照表の負債の部に計上することが指示されているときは、その引当金または準備金が流動負債または固定負債の各部に計上することが相当でないものであるときは、これを引当金の部に記載すべきものとされ、法令の規定により負債の部に計上することが強制される引当金または準備金については、引当金の部に計上されるものにかぎらず、すべてその根拠となる法令の条項を付記しなければならない(計算書類規則33条4項・5項)のである。

これに対して、企業会計審議会の「商法計算規定に関する意見書」(昭和55年7月17日)に

においても、「公正妥当な企業会計の考え方によれば、引当金とは、将来発生することが合理的に見込まれる特定の費用たる支出又は損失であって、その原因となる事実が当該営業年度以前に既に発生しており、かつ、その金額を合理的に見積ることができるものとされている。」という提言がなされており、このことは、当該営業年度の費用又は損失とすることを相当とする額に限定することを示して、期間損益計算の正確性を担保しようとする商法287条ノ2の規定とも相応するものである。そして、昭和57年4月20日には、企業会計原則注解の修正がなされ、同注解18の引当金の範囲を、商法287条ノ2に規定により負債の部に計上することができるものの範囲と一致するように拡大する一方、利益留保性のものを負債の部に計上することを認めないことを明らかにするため、同注解14が削除されたのである。すなわち、同注解18によると、「将来の特定の費用又は損失であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れ、当該引当金の残高を貸借対照表の負債の部又は資産の部に記載するものとする。」と改められたが、従来に比べると、将来の費用のみならず損失のための引当金も含まれることが明らかにされたこと、発生の確実性から高度の可能性へと緩和されたこと、これらの点において、その範囲が拡大されている<sup>55)</sup>。この範囲の中には、貸倒引当金のような評価性引当金、退職給与引当金や製品保証引当金のような法律上の負債であるものが含まれているので、商法287条ノ2に規定する引当金とは一致しない面もある。すなわち、企業会計審議会の「負債性引当金等に係る企業会計原則注解の修正に関する解釈指針」(昭和57年4月20日)の一の①により、減価償却引当金は同注解18に定める引当金に該当しない旨が明らかにされたけれども、商法上は、評価性引当金は資産の部で処理するものであり、

法律上の負債であるものは負債の部に計上すべきものなのである。この解釈指針によると、負債性引当金と評価性引当金は、いずれも将来の特定の費用または損失の計上にかかる引当金項目であり、その会計的性格は同一であるという考え方から、この両者を引当金として一本化している。このように、企業会計原則上の引当金と商法上の引当金とは、なお一致しない面もあるが、企業会計原則に定める評価性引当金と負債性引当金の両者を除くそれ以外のもの、すなわち修繕引当金や損害補償損失引当金等の範囲は、商法 287 条ノ 2 の規定によって負債の部に計上することができる引当金の外枠と合致させるために設けられたものであるから、このかぎりにおいて、商法 287 条ノ 2 に規定する引当金の範囲と一致するものと考えられる<sup>56)</sup>。

しかしながら、商法 287 条ノ 2 に規定する引当金にどのようなものが該当するのかは、引当金としての性質を有するかどうかによるのであって、貸借対照表上一般に用いられる名称だけで決めることはできないのであり<sup>57)</sup>、結局は、個々のケースにつき具体的に判断しなければならないのである。この場合の判断には、「公正なる会計慣行」を斟酌すべきことになる。以上のことから、引当金監査については、証券取引法監査も商法監査も、その範囲について完全な一致は認められないけれども、実質的には両者の調整がはかられ、一致する範囲内の基準は一元化されたといっても言いすぎではない。

なお、かつて、証券取引法との関連における公認会計士監査というのは、合法性の監査の次元に低迷することなく、適正性の監査を目標としているものであるから、適法性のみの監査ということになる<sup>58)</sup>と、きわめて形式的・無内容的な監査に終始するおそれがある、と懸念されたこともあった。このような考え方は、企業会計の処理という点で、商法は適法であることを要求し、証券取引法は適正であることを要求するという基本的立場にたって、適法と適正とではその純度または範囲において差異があるのは

当然である<sup>59)</sup>と解するのである。しかし、証券取引法による財務諸表監査における適正性と、商法または商法特例法による会計監査における適法性との関係については、結局、財産および損益の状態について正しい判断を可能にするものが適性な財務諸表であり、それはまた計算書類規則に適合した適法な財務諸表であり、ここでは、適正なものは適法であることはもとより、適法であることのためには適正であることが必要である<sup>60)</sup>、と説かれている。すなわち、適正性概念と適法性概念とは、前者が会計原則を重視し、後者が商法に力点を置くという重点や立脚点に差はあっても、事実上、ほとんど同一の内容ないし構成要素をもつとみてよく、両者の任務ないし機能に理論上の差異はなく、せいぜいのところ財務諸表の様式の相違に基づく表示の監査に若干の差異があるのみである<sup>61)</sup>し、また、証券取引法監査が期間損益計算上の収益力についての監査である以上は、利益ないしそれから算出されるはずの配当可能利益の適否についての監査を軽視してよいとの論理は生じてこないし、商法監査が配当可能利益の計算についての監査である以上は、期間損益計算によって生ずる利益が配当可能利益につながるものであることを軽視して監査してよいということもあり得べきことではないから、証券取引法監査における適正性の問題と商法監査における適法性の問題とを区別することは必要ではなく、これらは同一の問題である<sup>62)</sup>、と会計学の立場から論ぜられている。

結局、商法特例法による監査の対象と証券取引法の規定による監査の対象は、厳密に言えば異なるが、通常は同一であるから、実際上は同一の公認会計士または監査法人が、商法特例法による監査を行なうとともに、証券取引法による監査を行なうとともに、証券取引法による監査を行なうことになると考えられるから、その監査の結果を、商法特例法による監査にも、また証券取引法による監査にも、利用することとなつて、重複監査は避けられる<sup>63)</sup>、と説明され

ている。

## (2) 会計監査人監査と監査役監査

大会社にあっては、会計監査人による会計監査と監査役による会計監査とが並行して行なわれることになるのであり、それがため、会計監査人の監査がその専門的会計監査能力ゆえに監査役の監査<sup>64)</sup>に優先するのか、それとも、商法上の制度としての監査役監査が、会計監査人による会計監査をもって補足されるものと解するのかという問題が提起されよう。

この問題については、株式会社の会計監査に対しては、監査役監査が主たる役割を担うものであり、会計監査人の監査は補完的であると解すべきであり、会計監査人の地位が監査役と同列にあると解することはできないと説く立場<sup>65)</sup>がある。その理由は、会計監査人の選任・解任にあたっての監査役の過半数の同意を要する(商法特例法3条2項、同法6条3項)としていくことばかりでなく、監査役全員の同意による会計監査人の解任事由(商法特例法6条ノ2第1項)が、通常の雇傭契約関係を前提とするとき、いずれも当然である事項であり、そのすべてが監査役の判断に委ねられていること、また、監査役は、監査報告書につき、会計監査人に対して説明を求めることができる(商法特例法13条3項)ことのほかに、監査役は、その職務を行なうため必要があるときは、会計監査人に対してその監査に関する報告を求めることができる(商法特例法8条2項)ため、監査役をして、監査手続実施以前・実施中の報告請求を可能にしていることなどである。会計監査人は、第三者の立場から監査を行なうのが、商法特例法の建前であるから、会社内部組織の機関としての立場からなされる監査役の監査とは、その監査結果について意見を異にすることがあっても、当然のことである<sup>66)</sup>。また、会計監査人の監査報告書を基本として、監査役の監査報告書が作成される(商法特例法13条1項、同法14条1項)のであるから、事実上の主導権が会計監査人に与えられているとはいっても、会計

監査人が、監査役の下位にあって単にその監査業務を補助するものということとはできない<sup>67)</sup>。

ところで、この問題については、昭和49年の商法特例法により商法上の監査役監査を補強する会計監査人としての新しい機能が加わることになったと評する立場<sup>68)</sup>がある。この補強とは、おそらく、監査役はもっぱら業務監査にたずさわらず、会計監査については、監査計画の中でその大部分を会計監査人に移譲して、特定の問題に関して意見を交換するとか、必要な場合は、会計監査人に同行して証憑書類と帳簿との照合や計算突合等の監査技術は、原則として監査役においては行使することはしなくてよいという意味で、会計監査に関しては、おおむね会計監査人たる公認会計士または監査法人に、その実際の監査手続の実施は委ねられることになる<sup>69)</sup>、ということであろう。商法特例法は、監査役に対して、会計監査人の監査の結果を利用してみずからの監査を行なうことを認めているのであり、このことは、また有効・的確な監査を実現するうえでも必要なことである<sup>70)</sup>。このような両者の協力関係が認められるからといって、両者の間に従属関係の存在を認める理由にはならない。なぜなら、計算書類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、会計監査人は、定時総会に出席して意見を述べるができる(商法特例法17条1項、同法2条)のであるから、会計監査人が監査役の補助者ではないということは明らかであり、このことは、監査役と会計監査人が各々別個の立場で独立して監査を行なうことを示すものであるからである。

すなわち、監査役は業務監査だけしておればよいというものではない。監査役は、「会計監査人の監査の方法または結果を相当でない」と認めるときは、その旨および理由ならびに自己の監査の方法の概要または結果(商法特例法14条2項1号)を、監査報告書に記載しなければならないから、会計監査人の会計に関する専門的能力を理由として、会計監査人の監査結果に、

そのまま無条件に従ってはならず、会計監査人からあらかじめ監査計画の報告を受け、またその結果の報告を受けることとして、たとえば、継続性の原則とか、引当金の設定等に関連して、会計監査人の監査計画ならびにその実行に充分でない点があると認めるかぎりにおいて、会計監査を実施することになるのである<sup>71)</sup>。

他方、会計監査人の側においても、「会計監査人がその職務を行うに際して取締役の職務遂行に関し不正の行為又は法令若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、その会計監査人は、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)のであり、この任務を怠ったことにより、会社に損害を生じさせたときは、その会計監査人は、会社に対して連帯して損害賠償の責任を負わなければならない(商法特例法9条)のであるから、たとえ会計監査の範囲外に属する事項であっても、監査役に報告することが必要である。この問題は、会計監査人監査といわゆる内部監査との関係に通ずるものであるが、内部監査の組織そのものが取締役の下部機構であるため、会計監査人と内部監査の協調は極めて困難であり、会計監査人にとっては限界があるといえよう。もちろん、内部監査によって、会計監査人が受ける便益も大なることを否定しえないから、両者による監査は、会計監査人による内部監査の入手した証拠の利用等を考慮すれば、無関係に行なわれるべきものではない<sup>72)</sup>が、本質的には、監査役の業務監査によってカバーされなければならない<sup>73)</sup>問題である。こうしたことから、会計監査人と監査役とは、会社の監査に関しては、各々独立性を維持しつつ一体であることを本来的なあり方としなければならないものであるから、会計監査人に譲歩を強要することがあってはならないと考える<sup>74)</sup>。特に、営業報告書の監査のように、1つの計算書類の記載について、監査対象を分担し合うこともあり、また、いわゆる特殊株主に対する利益供与や不正支出防止問題のように、業務と会計の境界領

域にあるものに対する監査の実効性という点から、会計監査人と監査役の緊密な連携関係の確立は不可欠なものといわれているのである<sup>75)</sup>。その意味で、「監査役は、その職務を行うため必要があるときは、会計監査人に対してその監査に関する報告を求めることができる。」(商法特例法8条2項)という一般的報告請求権は、監査報告書に限定されず、期中において報告を求めることができるという点で、監査役と会計監査人との連携の強化、情報収集能力の強化および期中監査の充実のためには、極めて有効に作用するものと解される。

この点に関連して、昭和55年11月18日の社団法人日本監査役協会による「監査役と会計監査人との間の実務指針第1号」は、「会計監査人を選任している会社の監査役は、法律上、会計監査人の監査の方法と結果が相当であると認められる場合には、会計に関する監査報告は省略することができることになっているので、監査役と会計監査人とは、互いに立場の異った観点から監査の効果を十分発揮しなければならないと同時に、監査上必要な情報交換などの連絡をとることが必要であると思われる。」と言明し、各企業内における監査役と会計監査人との情報交換に関する実務上の指針として、相当詳細な定めを設けているのである。

## V. まとめにかえて

昭和49年の商法改正の際に、商法特例法が新設され、大会社については、会計監査人制度が初めて導入されたが、その後の昭和56年商法特例法の改正にあたって、会計監査人制度はさらに一層充実した内容となったといつてよい。すなわち、会計監査人の選任・再任・解任につき、監査を受けるべき経営者たる取締役からの独立性がはかられているのである。同時に、監査役との関係も緊密化されているのである。

このように、法律制度として確立された会計監査人制度がその趣旨に沿って機能するために

は、法制度化をもって事足りるものではない。すなわち、企業会計および会計監査は、性格的にきめの細かい法律制度になじむものではなく、したがって、最小限に必要とされる範囲で法律に規定すべきものである。この意味において、会計監査人制度の実効性は、公認会計士または監査法人自身の会計専門家としての職業倫理如何に関わっている問題である。また、この問題は、会計監査人と監査役との連携関係からも検討すべきものであるが、この点については、大会社の運営組織・監査機構が複雑であるため、法律でカバーしきれない面も多く、商法特例法の趣旨に沿いうる、かつ、善管義務の内容となるような健全な慣行の成立をまたざるを得ない<sup>76)</sup>という考え方が示されている。会計監査人と監査役との緊密な連携関係ないしは協力関係という問題もまた同様に、細かい法律の規定になじみにくい問題である。

したがって、会計監査人制度の実効性をめぐる問題は、健全な監査のための慣行に従って決すべき面を多分に有するけれども、法律制度面からは、会計監査人の独立性がどのように図られているか<sup>77)</sup>が、ひいては監査役の独立性が問題とされるべきである。なぜなら、監査役の権限が強化されてきた要請の1つとして、会計監査人の地位の強化・会計監査人の取締役からの独立性の保持を挙げることができるからである。結局、会計監査人の独立性は、監査役の独立性が十分に確保されているかどうかに関わっているのであり、監査役の取締役からの独立性が維持されておりさえすれば、会計監査人制度の実効性は、さらに高まるものと思われる。

会計監査人制度の意義が損なわれることがないようにするためには、会計監査人の会計専門家としての自意識の維持・高揚が不可欠であることはいうまでもない。同時に、監査役の独立性が法律制度としてどのように確保されているかによってもこの問題は大きく影響されると解されるから、監査役の独立性を確保することが肝要である。

## 注

- 1) 株式会社における監査制度の拡充強化を主軸とする商法改正案の審議は、大型企業の粉飾決算に基づく一連の倒産を契機として、昭和41年の秋から開始されている。当時の経済不況は、多数の中小企業を倒産に追込んだが、昭和39年末には、日本特殊製鋼（資本金31億5000万円）、サンウェーブ（資本金28億2000万円）の両社が倒産し、昭和40年には、日本繊維工業（資本金11億7000万円）、大日本機械製作所（資本金1億2000万円）が倒産し、山陽特殊製鋼（資本金73億8000万円）も倒産し、同社は、昭和40年3月6日に更生申立をするに及んだ。山陽特殊製鋼の粉飾決算は、連続7年（14事業年度）にわたるもので、倒産直前の昭和39年9月期の決算（半年決算）には、4億円余りの純利益を計上し、年1割の利益配当を実施したが、昭和40年3月期の決算を目前にして、粉飾を行なうべき材料も尽き、会社更生手続開始の申立をするに至ったものである。ちなみに、山陽特殊製鋼の累積赤字額は150億円を超え、500億円に上る負債総額のうち、400億円は棚上げせざるをえない窮地に陥ったと伝えられている（大住達雄「粉飾決算と監査」『法律時報』37巻7号（1965・6）10頁）、同「株式会社の監査制度はどのように変わるのか」『会計ジャーナル』6巻6号（1974・5）10頁参照）。同社の欠損非課税を認定した税務当局は、大蔵大臣の所管であり、公認会計士の監査証明付の粉飾財務諸表を異議なく受理したのも、大蔵大臣であることから、その行政責任および政治責任を指摘する見解（西原寛一「会社運営の病理と法理」『法律時報』37巻7号（1965・6）9頁参照）もあった。なお、この点につき、太田哲三「公認会計士監査の帰趨」『産業経理』25巻4号（1965・4）10頁参照。この山陽特殊製鋼の倒産を契機に、一方では、証券取引法に基づくディスクロージャーと公認会計士監査を強化するという動きが出てきたし、他方では、商法についても監査役制度の改正問題に発展した（鈴木＝竹内『商法とともに歩む』（商事法務研究会、1977・5）480頁（竹内発言）参照）。
- 2) AとBとの考えのほかに、株主総会が監査役を選任し、その監査役が取締役を選任して、これを監査するという考え方であるCと、監査役制度を廃止しようとする考え方であるDとがあった。
- 3) 味村 治「監査制度に関する問題点について」『商事法務研究』413号（1967・5）2頁。
- 4) 鈴木竹雄「監査制度の改正について」『商法研究Ⅲ会社法(2)』（有斐閣、1971・12）150頁-

- 151頁参照。鈴木=竹内・前掲書484頁-485頁参照。
- 5) 山一証券経済研究所『新商法解説』(同文館, 1975・3) 12頁参照。
  - 6) 実務家からは, 公認会計士の監査不要論が説かれていた。近松二三「株式会社監査制度に関する民事局参事官室試案について」『産業経理』28巻11号(1968・11) 69頁参照。
  - 7) この点については, かなり強い調子で批判的見解(大橋光雄『商法改正法』(経済法律時報, 1975・4) 66頁-67頁参照)が展開されている。
  - 8) 公認会計士監査を商法が導入したことは, やがては, 監査役を廃止して, 監査を公認会計士監査一本に統一することに一步を踏み出したもの(大住達雄「商法上の監査と公認会計士〜なぜ公認会計士監査を商法に取り入れねばならないか〜」『会計ジャーナル』4巻3号(1972・3) 14頁参照)と指摘されている。
  - 9) 元木伸『改正商法逐条解説』(商事法務研究会, 1981・12) 19頁。同・「商法監査総論〜その基本的考え方〜」『会計ジャーナル』13巻8号(1981・8) 28頁。
  - 10) 山口幸五郎「会計監査人導入の意義」『税経セミナー』18巻14号(1973・11) 59頁。なお, 経営者と監査人[accountants]との関係について, 次のような見解が示されている。すなわち, 監査人の役割は, どの会計原則がもっとも適切に財務結果を提供するかを決定することではなくて, 経営者によって選択された原則が必ずしも不適切ではないということ, 保証することにはすぎないけれども, 適用される会計原則を選択する権限は, 経営者から, 真実, 独立した監査人に帰属されなければならない。会社法[corporate law]は, このことを設定することに狙いを定めねばならない(Eisenberg, The Structure of the Corporation, 1976, pp. 188, 199参照)と説いている。
  - 11) 株主総会が無能であるという指摘は, すでに大正2年当時, 上田貞次郎『株式会社論』(日本評論社, 1944・2)の第一部「改訂増補株式会社経済論」(1913・8) 101頁-107頁においてなされている。
  - 12) たとえば, 中小企業基本法(2条1号), 中小企業団体の組織に関する法律(5条1号), 中小企業等協同組合法(7条1項1号イ)等の一連の中小企業立法は, 資本金1億円以下の会社を中小企業として種々の保護を与えているが, 資本金1億円以上の会社は, 保護措置を受けることはない。
  - 13) 大住達雄『新しい監査制度の解説』(商事法務研究会, 1974・4) 138頁。同・前掲会計ジャーナル6巻6号11頁。
  - 14) 税理士とは, 昭和26年6月15日公布の税理士法

で認められた税務の専門家である。公認会計士が, 本来, 第三者の立場で会社財務諸表を監査するのに対し, 税理士は当事者の代理人として, 租税の申告, 不服申し立て, 還付請求を行なう(税務代理)ほか, 申告書などの税務所に提出する税務書類の作成や税務相談に応じることを任務とする者である(税理士法2条, 3条)。

- 15) 山一証券経済研究所・前掲書22頁-23頁参照。
- 16) 商法が改正された年の前後の公認会計士等の登録状況は, 以下のとおりである(第21回大蔵省証券局年報昭和58年版289頁-291頁参照)。

年末現在	公認会計士	会計士補	外国公認会計士
昭和47年	4,456	1,201	36
昭和48年	4,642	1,373	31
昭和49年	4,805	1,561	31
昭和58年3月現在	7,148	1,532	24

監査法人は, 昭和58年3月31日現在で76法人となっており, その所属公認会計士数は, 2,483名で, そのうち社員数は1,215名である。

- 17) 当時の5億円以上の対象会社数は, 約2,700社であった。この点については, 監査法人中央会計事務所編『昭和49年商法改正関係衆参両院法務委員会議録(抄)(以下, 衆参両院法務委員会議録と略称する。)](商事法務研究会, 1974・6) 75頁-76頁(田邊説明委員発言)参照。
- 18) 法案の国会審議の段階に至っても, 日本税理士会連合会から, 税理士の職務を狭めるものとして, 激烈な反対運動が続けられ, 結局, 附則において妥協的政策措置がなされたのである。なお, 5億円以上10億円未満の一般会社と金融機関は, 合計574社であった。新たに公認会計士の監査を受けることを要する会社は, 昭和50年1月1日から特例法の適用を受ける10億円以上の一般会社である466社, 昭和51年1月1日から適用される10億円以上の金融機関である129社, 合わせて595社であった。なお, 昭和49年1月1日から適用された資本金5億円以上の証券取引法適用会社は, 1,603社であった(法務委員会議録79頁参照)。
- 19) Hueck, Gesellschaftsrecht, 17. Auflage 1975, S. 129参照。その他, 1911年スイス債務法621条によると, 5万スイスフランと定めている。なおイタリア民法法典2397条によると, 5000万リラを下らない資本を有する株式会社は, 監査役が3名の場合は, 専任監査役のうち少なくとも1名, 専任監査役が5名の場合には2名以上, かつ, そのいずれかの場合においても補充監査役の1名は, 公認の会計検査員の登録簿に登録されている者の中から選任しなければならないと定めている(風間鶴寿訳『全訳イタリア民法



典～民法・商法・労働法～』(法律文化社, 1974・1) 362頁参照)。

- 20) 加美和照「会計監査人制度」『税経セミナー』26巻13号(1981・9) 88頁。
- 21) 酒巻俊雄「監査役監査と会計監査人監査～改正法律案における監査体制」『会計』119巻6号(1981・6) 6頁。
- 22) 売上高および負債総額を基準とすることについては、これらの数値は変動的なものであるから、継続性、統一性を要する会計監査人の監査を受けるべき会社を定める基準として不適當であるという理由から、経済団体を中心に反対されていた。この点につき、元木＝稲葉＝濱崎「株式会社の計算・公開改正試案に対する各界意見の分析」『商法改正に関する各界意見の分析～株式制度・会社の機関・会社の計算・公開の試案を中心に～』別冊商事法務51号(1981・7) 169頁参照。
- 23) 加美和照・前掲税経セミナー26巻13号88頁。
- 24) 要綱案の段階では、会計監査人の監査を受ける会社の数は、1,341社ふえることになる。この点について、日本経済新聞昭和55年(1980年)12月25日(木曜日)朝刊8頁参照。  
資本の額によって、その会社の社会的な活動の大きさというものはかれないことについて、数字で示すものとして、竹中(司会)＝竹内＝元木＝窪内＝村山＝河村＝斎藤「会社の計算・公開改正試案の重点解説」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) 109頁(元木発言)参照。
- 25) 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』(商事法務研究会, 1981・7) 56頁。
- 26) EC第4号指令によると、大小会社の区分の標準は、使用総資本つまり貸借対照表上の資産の総額、年間の売上総額、それに従業員数という3つの基準のうちの2つが一定数以上であったときは、大会社、中会社、あるいは小会社になる。西ドイツ株式法施行令では、コンツェルンの定義がなされており、そこでも、資産総額、総売上額、従業員総数の3つのうち2つ以上が一定数以上であれば、コンツェルンであると定めている。
- 27) 元木＝稲葉・前掲書56頁。
- 28) 元木＝稲葉＝濱崎・前掲別冊商事法務51号302頁参照。
- 29) この職域問題については、大蔵省の側からは、民間の側で解決をはかることを期待しているとのことである(日本経済新聞昭和56年(1981年)6月5日(金曜日)朝刊2頁参照)。なお、昭和56年6月13日の衆議院法務委員会での「商法等の一部を改正する法律案に対する附帯決議」の

九は、「公認会計士と税理士の職務上及び制度上の調整を図り、相互の職域侵害が起ころぬようにするとともに、監査対象会社の範囲についても十分に検討すること。」として、政府が格段の配慮をすべきである、と提示している。

- 30) この批判の実質的根拠は、要綱に設けられた基準に従って、新たに会計監査人の監査を必要とされる会社は、1,100社程度であり、そのうち約半数は、大会社の子会社等がすでに会計監査人の監査を受けているから、実際上新たに会計監査人の監査を受け入れる会社は、せいぜい500ないし600社と考えられること、わが国の株式会社数の数が97万5000社、有限会社数が89万2000社あるところから、たとえ新たに監査を受けることとなる会社に子会社があったとしても、税理士の職域について税理士会が主張する程の影響があるかどうか不明であることなどである(元木＝稲葉・前掲書57頁)。なお、商法改正と職域問題については、次のような提案がなされている。すなわち、当面の打開策として、公認会計士法施行令を改正して、一層詳細な禁止規定を盛り込むことはもちろん、税理士の職域保護に手厚い保護を講じることが望ましい(日本経済新聞昭和56年(1981年)1月26日(月曜日)朝刊2頁)。
- 31) 会計監査人の監査の1つの重要な目的である債権者の保護という点で、売上総額は負債総額よりも関係が薄いのではないか(衆参両院法務委員会議録190頁(中島(一)政府委員発言)参照)ということが考慮されたようである。この点、日本税理士会連合会も、「年間営業収入(売上高)を会計監査人監査要否の基準として導入することは適當ではない。小資本で大きな営業活動を行っている会社をも会計監査人の監査対象とすることが可能であるとするが、業種業態により売上高が異なり格差が著しいこと、事業年度によりまた景気や為替レートにより変動性があること、企業の営業政策等により恣意的操作の余地を残すこと等からして法的安定性を欠き基準としての合理性に乏しい。のみならず株主及び債権者保護との関連性も必ずしも明確でない。」と表明している。
- 32) この場合の負債の額には、本来の債務のみならず、商法その他の法律で貸借対照表負債の部に引当金として計上することが認められた額も含まれる(元木伸・前掲書264頁参照)。
- 33) 日本税理士会連合会は、計算・公開改正試案の段階では、売上高基準および負債総額基準について次のような意見を示していた。すなわち、売上高は、業種業務により、また景気変動等により変動性が大きく、かつ、株主や債権者保護との関連性も明らかではないから、基準として不適當であるが、負債総額は、債権者保護の見

- 地から必要な基準であり、ただ、その金額は、100億円では低きに失し、300億円程度とするのが妥当である（なお、その金額については、経済情勢の変動に耐えうるように、法律でなく別途の措置によるべし）。本来は、負債総額、債権者数、株主数、従業員数等の要素を重畳的に加味すべきものだが、差し当たり、資本の額と負債総額とを基準とすることで満足すべきである。なお、上場会社は無条件で会計監査人監査の対象とすべきである。会計監査人の監査を強制される非上場会社については、「資本の額が10億円以上、かつ負債の合計金額が300億円以上の会社」とすべきである（元木＝稲葉＝濱崎・前掲別冊商事法務51号169頁、302頁）。
- 34) 当時の大平首相の私的諮問機関であった「航空機疑惑問題等防止対策に関する協議会」による昭和54年9月5日の「提言」の第二（企業倫理の確保のための対策）の項において、「1. 監査制度の充実等企業の自主的監視機能を整備強化するための法改正を行う。2. 多国籍企業による海外不正支払を防止するため、国際協定の作成に積極的に参加しこれを推進する等適切な方策を講ずる。3. 公認会計士監査の一層の充実等投資者保護の観点からする監視機能の強化を図る。4. 経済界に対し疑惑を招くことのないよう自粛自制を要請する。」という4つの項目が掲げられていたが、昭和56年の商法改正は、このうち1の提言に添うものである。昭和56年3月24日の「商法等の一部を改正する法律案提案理由書」の冒頭においても、「最近の経済状況及び会社の運営の実態にかんがみ、会社の自主的な監視機能を強化し、その運営の一層の適正化を図る」ことが、改正の趣旨として説明されている。
- 35) 営業収入200億円以上という項目が削除された理由は、売り上げよりもむしろ債務額の方が債権者保護という点で重要であるから、債務額の基準を残して、売り上げ額の基準を削除したということであり、法定監査の対象でない会社で資本金1億円を超える会社の場合に、会社の任意によって会計監査人の監査を受けることができるという項目についても、一挙に制度を拡大すると摩擦も生じ、かつ、この監査には費用もかかるので、進んでこの制度を利用する会社はそれほど多くはないということが考えられて削除されたようである（衆参両院法務委員会議録190頁（中島（一）政府委員発言）参照）。
- 36) 元木＝稲葉・前掲書57頁。国や県から補助金を受けている学校法人にも監査が必要とされており、文部省所管の学校法人が541校、都道府県所管の学校法人が2,874校、合わせて3,415校が公認会計士の登録を受けている（中瀬宏道「会計諸法令と会計士監査」産業経理42・5（1982・8）19頁）。
- 8) 19頁）。
- なお、昭和56年4月24日の衆議院法務委員会での中島（一）政府委員によると、97万54社の株式会社のうち、  
資本金1億円以上3億円未満の会社は10,501社、資本金3億円以上5億円未満の会社は2,373社、資本金5億円以上10億円未満の会社は1,942社、資本金10億円以上50億円未満の会社は1,838社、資本金50億円以上の会社は706社である（衆参両院法務委員会議録197頁）。
- 37) 尾澤修治「監査制度の改正と公認会計士監査」『産業経理』30巻5号（1970・5）73頁。
- 38) 元木伸・前掲書303頁。
- 39) 衆参両院法務委員会議録199頁（中島政府委員発言）参照。
- 40) 味村 治「株式会社監査制度改正要綱案（昭和44年7月16日法制審議会商法部会決定）の解説」『商事法務』626号（1973・4）3頁、10頁参照。
- 41) 鈴木＝味村＝安井＝居林（司会）「商法改正の動きを語る～新展開が期待される審議態勢～」『商事法務研究』400号（1966・12、1967・1合併号）2頁（安井発言）参照。
- 42) 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）132頁参照。
- 43) この間の事情については、広瀬義州「証取法監査制度の生成」『商学論叢』（福岡大学）28巻2号（1983・10）3頁以下および西野嘉一郎「公認会計士制度の創設」『会計ジャーナル』16巻4号（1984・4）80頁以下が詳しい。なお、外部監査が高度会社において必要とされると、当時において説くものとして、山城 章「監査役・会計監査役・公認会計士」『会計』67巻6号（1955・6）76頁-77頁参照。
- 44) 各国法との比較から、また旧計理士法との関係から、わが国において公認会計士というように「公認」という字を冠したことは、非常な失態である（村瀬玄「米国におけるわが公認会計士法に該当する法律について」『産業経理』20巻12号（1960・12）51頁）との指摘がなされている。
- 45) 昭和24年の第1回の国家試験として特別公認会計士試験が実施されたが、第1回の試験合格者は60名で、正式に開業登録を終えて公認会計士が誕生したのは、昭和24年10月20日であった。昭和26年7月1日以後、公認会計士の監査対象となる会社は、銀行・信託会社を除いて、上場株式の発行会社および有価証券届出会社等の約460社であったと伝えられている。吉田昂「監査役監査と公認会計士監査」『法律時報』28巻6号（1956・6）22頁参照。

- 46) 大住達雄「監査制度の在り方」『産業経理』31巻9号(1971・9)28頁,同・「監査制度と公認会計士の今後の在り方」『企業会計』20巻6号(1968・6)20頁-21頁参照。
- 47) 西原寛一「商法改正要綱について」『商事法研究第二巻』(有斐閣,1963・2)246頁参照。
- 48) 神崎克郎「商法監査と証取法監査の調整」『商事法務』473号(1969・1)12頁以下参照。なお,かつて,両者の差異を強調するのは形式論にすぎない(黒沢清「監査役と公認会計士の監査」『会計』60巻7号(1951・12)52頁参照)と指摘されていた。他方,商法の会計規定や計算規則が会計原則的思考や財務諸表規則と単純に帰一できないのは,現代の株式企業を現在の株式の所有主の承認ということに重点を置いて,その会社の株式の公開性と会社の公共性あるいは会社を圍繞する社会的企業主体との諸関係を会計的に認識しようとしないうことに原因がある(岩村一夫「株式会社監査制度改正について〜民事局参事官室試案をもとに〜」『会計』94巻6号(1968・12)25頁)という会計学の側からの見解もあった。
- 49) このようないわゆる「二元論」に立った場合,批判的立場(久保田音二郎「新商法の会社監査制度」『会計』109巻1号(1976・1)63頁-64頁参照)があるけれども,利害関係者に対して,それぞれの監査の相違を明確に理解させることが重要な問題である(森実「新監査役制度と会計監査人の監査について」『会計』109巻1号(1976・1)39頁参照)ことが指摘されている。
- 50) 会計監査人の商法への導入は,明文規定による細部への立ち入りをできるかぎり避けることが望ましい(黒沢清「会計監査人監査について」『産業経理』28巻11号(1968・11)43頁参照)との提言がなされていた。
- 51) 山口幸五郎・前提税経セミナー18巻14号58頁-59頁参照。批判的立場を示すものとして,久保田音二郎・前掲会計109巻1号63頁-64頁参照。
- 52) 大住達雄「企業会計処理の適法性と妥当性」『会計』99巻3号(1971・3)96頁-97頁参照。なお,会計実務の慣行が法的拘束力をもつかどうかは,それが慣習法の域にまで達しているか否かに依るしかないのであり,その慣行に反する場合に,違法たる非難性があるか否かによって決まる(吉永栄助「商法学の立場と会計理論〜公示の原則を中心として〜」『企業会計』7巻4号(1965・4)83頁)と説明されている。
- 53) 特定引当金ということばは特別のイメージをもつので,特定引当金の語は使わないこととされた。稲葉威雄『改正会社法』(金融財政事情研究会,1982・7)296頁参照。
- 54) 法令の規定により負債の部に計上することが強制される引当金または準備金には,電気事業法38条「湯水準備引当金」,保険業法88条「責任準備金」,証券取引法56条「売買損失準備金」,証券取引法57条の2「証券取引責任準備金」,商品取引所法53条の3「商品取引責任準備金」等がある。
- 55) 企業会計原則注解18によると,その引当金の例示として,従来の製品保証引当金・売上割戻引当金・返品調整引当金・賞与引当金・工事補償引当金・退職給与引当金のほかに,修繕積立金・特別修繕引当金・債務保証損失引当金・損害補償損失引当金・貸倒引当金に加えられ,景品費引当金が削除されている。従来,偶発損失は負債性引当金として計上することができないこととされていたのが,発生の可能性の低い偶発事象にかかる費用または損失については,引当金を計上することができない,という表現に改められている。
- 56) 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)384頁参照。
- 57) 竹内昭夫『改正会社法解説』(有斐閣,1981・12)212頁-213頁。濱崎恭生・前掲書384頁。会社役員退職金は,株主総会の決議を経ないかぎり法律上の負債とはならないから,従業員の退職給与とは異なり,商法287条ノ2の引当金に該当するし,企業会計原則注解18が示す具体的事例についても,たとえば,製品保証引当金の性質につき,次のような解釈も可能である。すなわち,「製品保証引当金は,売渡し製品の欠陥から生ずる将来の保証に対する引当金であるといわれるが,ある医薬品の副作用による被害の賠償を求める訴訟がメーカーに対し提起され,そのメーカーが一審で敗訴した段階で,敗訴判決の確定にそなえて相当の額の引当金を計上することはできる。だからといって,副作用が全く問題となっていない大衆保健薬のメーカーが将来その副作用による賠償請求がなされたときにそなえるという名目の下に製品保証引当金を設定したとすれば,それは一その額に関係なく一本条の引当金とは認めえない,という場合もありうる。」(竹内昭夫『改正会社法解説』(有斐閣,1981・21)212頁-213頁)。
- 58) 黒澤(司会)＝中西＝岩村＝山榎「意見書をめぐる問題点」『企業会計』21巻3号(1969・3)44頁(山榎発言)参照。
- 59) 大住達雄「企業会計処理の適法性と妥当性」『会計』99巻3号(1971・3)97頁参照。
- 60) 飯野利夫「適正法と適法性」『会計ジャーナル』6巻6号(1974・5)91頁,93頁各参照。この点について,保住昭一「会計監査人による監査報告書の提出」『税経セミナー』18巻14号(1973・11)89頁-90頁参照。
- 61) 日下部与市「適正性監査と適法性監査」『会計』94巻3号(1968・9)41頁,44頁参照。そこで

- は、会計監査に関するかぎり、両監査制度がまったく重複するものであることは明らかであって、速やかに統合の方向で監査制度の改正を進めるべきであることが、高田正淳「商法監査の理想像と会計監査人の導入」『実務会計』4巻11号(1968・11)35頁は、商法が現存するかぎり、商法監査上の公認会計士監査を中心に再編成し、証取法上の監査を吸収一元化するか、あるいは商法による公認会計士監査と重複しない範囲で、証取法によって必要とされる監査を追加するような体制がつけられるべきであることが、さらに、日下部与市「公認会計士監査と監査役監査」『会計』95巻1号(1969・1)71頁-74頁においては、商法監査のなかに適正性監査を加えること、および、適正概念のなかに、「会計基準準拠性」または、「会計原則準拠性」が含まれることを、商法上明らかにすることが、それぞれ提言されている。しかし、商法は、もとから会計の基準に従って適正表示を要求してきているのである。この点につき、矢澤=飯野=山上=大沼(司会)「商法監査と証取法監査の接点～商法監査の開始に備えて～」『会計ジャーナル』7巻1号(1975・1)14頁(矢沢発言)参照。
- 62) 近澤弘治「商法改正に見る監査役監査と会計監査人監査」『産業経理』41巻10号(1981・10)47頁-49頁。
- 63) 味村 治・前掲 商事法務626号10頁。
- 64) 監査役についても、日本監査役協会による監査役監査指針を参考資料として、公認会計士による監査のための監査基準、監査実施準則および同報告準則に匹敵するような経営監査公準を設定する必要があるという提案がなされている。この点につき、近澤弘治・前掲 産業経理41巻10号、46頁参照。
- 65) 檜田信男「会計監査人監査と監査役監査～独立性に関連して～」『ビジネスレビュー』(一橋大学)29巻2号(1981・9)16頁-18頁参照。
- 66) 監査結果について意見を異にするような事態を避けるためには、会社の側で適正かつ適法の計算書類を作成することである(日下部与市「公認会計士監査と監査役監査との調整を中心として」『会計』95巻1号(1969・1)76頁参照)という提言がすでになされていた。
- 67) 蓮井良憲「会計監査人と監査役」『改正会社法の研究』金融商事判例651号(1982・9)131頁注(3)。保住昭一「会計監査人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。森田 章「会計監査人」鈴木=大隅監修『会社法演習Ⅱ株式会社(機関)』(有斐閣, 1983・11)226頁。酒巻俊雄・前掲会計119巻6号11頁。山口幸五郎・前掲税経セミナー18巻14号61頁。商法研究会「会計監査人監査と監査役の監査」『企業会計』31巻11号(1979・11)115頁(会田義雄～まとめ)、しかし、112頁(松岡和生発言)は反対である。
- 68) 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)18頁。  
なお、昭和27年頃には、強制監査を要求される会社は、少なくとも監査役の1人を公認会計士から選ばなければならないとし、監査役として行なう財務書類の監査が同時に公認会計士の資格において行なう監査でもあるため、これを公認監査役と名乗らせる(鈴木竹雄「公認会計士か公認監査役か」『商法研究Ⅲ会社法(2)』(有斐閣, 1971・12)140頁-141頁)ことが、昭和30年当初においては、公認会計士を監査役の従属的地位としないで、独立の監査制度として監査役と並行して監査させる(田中城二「株式会社の機関(公認会計士の問題を含む)の改正論」『会社法研究』(千倉書房, 1959・3)52頁)ことが、さらには、昭和31年当初に、公認会計士制度の拡充と相俟って従来の監査役制度は廃止するというところまでふみきることが必要である(石井照久「公認会計士と監査役」『産業経理』16巻4号(1956・4)51頁)という立法論が説かれている。
- 69) 山上一夫「監査役業務監査のすすめ方」『会計ジャーナル』6巻6号(1974・5)102頁-103頁。河合秀敏「新しい監査概念と監査人の責任」『税経セミナー』27巻11号(1982・10)9頁。保住昭一「監査役・会計監査人による決算監査」『産業経理』34巻9号(1974・9)29頁。監査役立場から、全面的に会計監査人に一任し得るような間柄になることが理想的である(田原節郎「監査役と会計監査人の連携～監査役立場から～」『月刊監査役』142号(1981・1)17頁)という見解が示されている。
- 70) 川内克忠「監査役による会計監査」『税経セミナー』18巻14号(1973・11)35頁。公認会計士の監査手続について、監査役からの批判的意見として、安井正男「監査役と会計監査」『産業経理』38巻1号(1978・1)74頁参照。青木茂夫「監査役監査と公認会計士監査」『税経通信』36巻12号(1981・9)209頁は、監査役監査がどれだけ会社の取締役に対して独立性を保持した形で行なわれうるかにかかっていると指摘される。
- 71) 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。従来においても、継続性と引当金との調整問題が指摘されてきた(武田昌輔「監査制度改正試案の問題点」『産業経理』28巻11号(1968・11)57頁-58頁参照)し、中川和彦・前掲ビジネスレビュー29巻2号16頁は、監査役

は会計監査が実施される環境諸条件についてある程度の知識をもつようにすべきである旨、説かれている。

- 72) 会計監査人制度が昭和49年商法改正により導入される前の段階の文献であるが、江村 稔「公認会計士監査と内部監査」『会計』103巻3号(1973・3)80頁-81頁、田島四郎「会計士監査と内部監査との関連」『会計』103巻3号(1973・3)8頁-9頁、檜田信男「会計士監査と内部監査」『会計』103巻3号(1973・3)48頁各参照。この点の実務について、窪田東海男「公認会計士監査と内部監査」『会計ジャーナル』5巻9号(1973・9)41頁参照。なお、内部監査制度を公式に認めたのは、アメリカ会計士協会であるAIA [American Institute of Accountants—1957年後、AICPA=American Institute of Certified Public Accountants (アメリカ公認会計士協会) に名称変更されている。] の「独立公共会計士による財務諸表の検査」〔Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants〕(1936年)である「小西一正「米国監査における内部統制思考の成立」『奈良県立短期大学研究季報』27巻1号(1979・7)47頁参照)と伝えられている。内部統制組織と試査につき、村山徳五郎「会計監査人の監査」『月刊監査役』66号(1975・3)3頁、渡辺実「監査役監査と公認会計士監査の調整について」『産業経理』16巻4号(1956・4)56頁-57頁各参照。試査と内部統制組織について積極的立場を示すものとして、日本経済新聞昭和58年(1983年)4月4日(日曜日)朝刊2頁がある。
- 73) 山村忠平「会計監査人の職務」『産業経理』40巻2号(1980・2)20頁。監査役の業務監査と

内部監査部門との組織的関連については、檜田信男「監査役スタッフと内部監査部門との関連」『月刊監査役』144号(1981・2)19頁-20頁参照。なお、青木茂男『『標準的内部監査制度の実践要綱』について』『月刊監査役』160号(1982・4)12頁以下参照。

- 74) 並木俊守「監査役と会計監査人」『会社役員法の法理と実務』(有信堂, 1980・6)269頁, 274頁。保住昭一・前掲月刊監査役58号6頁。大住達雄・前掲書156頁。青木茂男「改正商法と監査役・会計監査人監査」『産業経営』(早稲田大学)7号(1981・12)45頁。山上一夫・前掲会計ジャーナル6巻6号103頁。辰巳正三「会計監査人の地位について」『税経通信』35巻4号(1980・4)123頁。独立性との関係について、村山徳五郎「監査役と会計監査人の連携～会計監査人の立場から～」『月刊監査役』142号(1981・1)22頁参照。
- 西ドイツにおいても、監査役監査と決算検査役による監査は、会社との契約およびそれによる諸関係の形式においては二元的でありながら、監査の実施・報告の段階では相互の重複を避け、監査役の監査報告書によって実質的に一元化されることになっている(高田正淳「ドイツにおける監査役監査と会計士監査の関係」『会計』94巻3号(1968・9)26頁-27頁, 29頁参照)。
- 75) 村山徳五郎「公認会計士監査の展開」『会計ジャーナル』13巻8号(1981・8)42頁。
- 76) 蓮井良憲・前掲 金融商事判例651号132頁。龍田 節「監査役と会計監査人の関係」『月刊監査役』142号(1981・1)11頁参照。
- 77) 久留島隆「会計監査人の独立性」『横浜経営研究』5巻1号(1984・6)31頁以下参照。

[横浜国立大学経営学部助教授]