

# 会計監査人の適格性をめぐる諸問題

久 留 島 隆

- I. はじめに
- II. 会計監査人の資格
  - (一)公認会計士の資格
  - (二)監査法人の制度化とその理由
  - (三)監査法人の資格
- III. 会計監査人の欠格事由
  - (一)商法特例法4条2項の趣旨
  - (二)商法特例法4条2項1号に基づく欠格事由
    - (1)公認会計士法24条による欠格事由
    - (2)公認会計士法34条の11による欠格事由
  - (三)商法特例法4条2項2号に基づく欠格事由
  - (四)商法特例法4条2項3号に基づく欠格事由
  - (五)商法特例法4条2項4号に基づく欠格事由
  - (六)補助者の欠格事由
- IV. 欠格事由ある会計監査人による監査
- V. まとめにかえて

## I. はじめに

昭和49年の商法改正の際に、「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。)が新設され、いわゆる大会社については、会計監査人制度が導入され、会計監査につき、監査役による監査のほか、会計監査人による監査が強制されることとなった。大会社においては経理内容が複雑であるのが常況なので、会計の専門家である会計監査人による会計監査を経ることにより、適法かつ適正な計算書類を定時株主総会に提出ないし報告させようとするものである。

すなわち、大会社においては、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示したる旨の事項の記載があり、かつ、各監査役の監査報告書にその事項に

ついでに、会計監査人の監査結果を相当でないと認められた旨の記載がないときは、取締役は、計算書類のうち、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求めることを要せず、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)。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ことができ、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)。

この他、会計監査人は、会計監査人の選任・不再任・解任についての意見陳述権(商法特例法6条の3)・種々の権限等(商法特例法7条)および監査役に対する報告義務(商法特例法8条)などが法定されており、その果たすべき役割は大なるものがある。

そこで、本稿では、このような会計監査人制度の基礎をなす、会計監査人の資格と欠格事由をめぐる諸問題について検討し、欠格事由のある会計監査人による監査の問題点を明らかにすることを主たる目的とした。

## II. 会計監査人の資格

商法特例法4条1項によると、会計監査人は、公認会計士または監査法人でなければならないが、これには外国公認会計士も含まれる<sup>1)</sup>。そこで、まず、公認会計士について、次いで監

査法人について、順次検討してみよう。

### (一) 公認会計士の資格

公認会計士とは、公認会計士試験に合格し(公認会計士法5条3項)、日本公認会計士協会<sup>2)</sup>に備え置かれている公認会計士名簿に、氏名、生年月日、事務所その他大蔵省令をもって定める事項の登録を受けた者にかぎられ(公認会計士法18条, 17条)、これ以外の者が会計監査人になることはできない。公認会計士第二次試験に合格し、会計士補名簿に登録されている者であっても、会計監査人として選任される資格はなく、単に会計監査人の補助をなすことができるだけである(公認会計士法5条2項, 17条, 18条, 3条1項)。

外国公認会計士とは、外国において公認会計士の資格に相当する資格を有し、かつ、会計に関連する日本国の法令について相当の知識を有する者で、大蔵大臣による資格の承認を受け、かつ、日本公認会計士協会による外国公認会計士名簿への登録を受けた者である(公認会計士法16条の2)。この場合の外国については特別の制限はないけれども、実際に、わが国で外国公認会計士の資格認定を受けているのは、アメリカの certified public accountant とイギリスの chartered accountant だけであると伝えられている<sup>3)4)</sup>。

公認会計士の業務は、他の法律においてその業務を行なうことが制限されている事項は除かれるが、他人の求めに応じ報酬を得て、財務書類の監査または証明をすることのほか、公認会計士の名称を用いて、財務書類の調整をし、財務に関する調査もしくは立案をし、または財務に関する相談に応ずることである(公認会計士法2条1項・2項)。また、他の公認会計士または監査法人の補助者として、財務書類の監査または証明を業務に従事することもできる(公認会計士法2条3項)。

### (二) 監査法人の制度化とその理由

監査法人が制度化されたのは、以下のような経緯による。昭和41年6月23日に、公認会計士

法の改正が法律第88号によって公布され、日本公認会計士協会は特殊法人となり、公認会計士の加入を義務づけ、監査法人の設置が認められたのである。

公認会計士法を改正して監査法人に関する規定を新設した立法理由としては、次のものが考えられていた。すなわち、①被監査会社の経営規模が膨大化し、その保有する資産、その負担している負債も増大し、取引量も拡大してきたので、個々の公認会計士の監査をもってしたのでは、とうてい完全な監査手続を遂行することができず、したがって、満足すべき監査意見を表明することができなくなった。②従来、一社一業であった被監査会社の企業経営が、経済の発展に伴ない、多角化してきた。企業の各経営部門に対し適正な監査を実施するためには、それぞれの部門に精通した公認会計士が協同してこれにあたることを必要とし、とうてい1人の公認会計士では、これに対応することができなくなった。③被監査会社の力が強大になって、公認会計士は、企業に妥協するような監査報告書を作成することを強制され、これを拒絶すれば監査契約を解除されるおそれも多く、公認会計士の独立性が失なわれる事態も発生している。公認会計士の独立性を保持し、向上するためには、公認会計士が監査協同組織体(監査法人)を結成し、被監査会社と対等の立場において、独立的監査契約を締結すべきで、従属的監査契約を排除しなければならない。④監査報告書に欠陥があって、被監査会社が損害を受けた場合においては、監査契約の当事者である公認会計士は、被監査会社に対し債務不履行による損害賠償の責めに任じなければならない。さらに、故意または過失により、真実に反する監査報告をなし、これにより第三者に損害を与えた場合には、公認会計士は、第三者に対し損害を賠償しなければならない事態も起こりうる。個人である公認会計士では、監査に伴う債務不履行または不法行為に基づく損害賠償責任を必ずしも十分に果たしえないうらみがある。

⑤適正な監査を実施するには、単に人的要素ばかりでなく、物的施設を整備する必要がある。物的施設の整備には、相当の資金を必要とするから、個人である公認会計士では、おのずから限界があることを免れない。⑥企業の経営活動は連続して行なわれるから、その監査には継続性が必要である。個人たる公認会計士では、活動の継続性に限界があり、その要件が満たされない。

これらの理由は、公認会計士の独立性の維持向上と組織的監査の推進をはかることによって、適正な監査をなし、その責任を果たすために必要な人的および物的の技術的要件に関するものであるが、第三の理由は、公認会計士の地位の強化と独立性の維持に関するものである<sup>5)</sup>。

### （三）監査法人の資格

監査法人とは、法定の業務を組織的に行なうことを目的として、公認会計士法の定めるところにより、公認会計士が共同して設立した法人をいう（公認会計士法1条3項）。監査法人であるための要件が法定されており、それによると、社員は公認会計士のみであること、社員の数は5人以上であること、社員はすべて業務を執行する権利を有し、義務を負うこと、社員において、業務の停止の処分を受け、まだ停止期間を経過していない者などがいないこと、業務を公正かつ的確に遂行することができる人的構成および施設を有すること、が要求されている（公認会計士法34条の4）。監査法人は、公認会計士の業務のうち、他人の求めに応じ報酬を得て、財務書類の監査または証明することのほか、その業務に支障のないかぎり、定款に定めるところにより、他の法律においてその業務を行なうことが制限されている事項を除き、監査法人の名称を用いて、財務書類の調整をし、財務に関する調査もしくは立案をし、または財務に関する相談に応ずることを業務とすることができるとともに、会計士補または会計士補となる資格を有する者に対する実務補習を業務とするものである（公認会計士法34条の5、2条1

項・2項）。

このような業務を担う監査法人を設立するためには、その社員になろうとする公認会計士が、共同して定款を定め、定款には、(1)目的、(2)名称、(3)事務所の所在地、(4)社員の氏名および住所、(5)社員の出資に関する事項、(6)業務の執行に関する事項を少なくとも記載して、大蔵省令「監査法人に関する省令」（昭和41年8月12日大蔵省令第46号1条）で定める手続に従い、その設立につき大蔵大臣の認可を受けなければならない（公認会計士法34条の7）。監査法人は、その主たる事務所の所在地において設立の登記をすることによって成立する（公認会計士法34条の9）。監査法人は、(1)定款に定める理由の発生、(2)総社員の同意、(3)他の監査法人との合併、(4)破産、(5)設立の認可の取消しという理由によって解散する（公認会計士法34条の18）。

なお、監査法人の社員は、自己もしくは第三者のためにその監査法人の業務の範囲に属する業務を行ない、または他の監査法人の社員となってはならない（公認会計士法34条の14）。また、公認会計士または監査法人でない者は、法律に定めのある場合を除くほか、他人の求めに応じ報酬を得て、財務書類の監査または証明をする業務を営んではならない（公認会計士法47条の2、2条1項）。この規定に違反すると、1年以下の懲役または3万円以下の罰金に処せられる（公認会計士法50条、54条1号）。

## III. 会計監査人の欠格事由

### （一）商法特例法4条2項の趣旨

会計監査人は、外国公認会計士を含む公認会計士または監査法人でなければならない。しかし、これらに該当するものであっても、商法特例法4条2項は、以下のように、会計監査人となることのできないものについて厳格に規定している。

一、公認会計士法（昭和23年法律第103号）

第24条または第34条の11の規定により、会社の第2条の書類について監査をすることができない者

二、会社の子会社（商法211条ノ2に規定する子会社をいう。以下同じ。）若しくはその取締役若しくは監査役から、公認会計士若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

三、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

四、監査法人でその社員のうちに前号に掲げる者があるものまたはその社員の半数以上が第2号に掲げる者であるもの

商法特例法4条2項は、監査の公正を期するため、かつ、会計監査人の独立性を保持するために設けられた規定である。会計監査人の欠格事由を定めるこの規定は、税理士会側からの職域が侵害されるという強い主張に対応して、会計監査人の職務が税理士業務を侵害しないことを保障するために新しく加えられたものであるが、昭和56年の商法特例法改正の際に、従前に比べて相当厳格な規定に改められたのである。

すなわち、昭和43年9月3日の「株式会社監査制度に関する民事局参事官室試案」第十一の三では、会計監査人になることができない事例として次の場合が示されていた。

(一) 会社、その支配会社若しくは使用人またはこれらの地位にあった者（これらの地位を失った後2年以上を経過した者を除く。）

(二) 会社の株式を1000株以上有する者

(三) 会社に対して50万円以上の債権（公認会計士又は監査法人の業務に関するものを除く。）を有し、または50万円以上の債務を負う者

(四) 会社またはその取締役、監査役若しくは使用人から報酬を得て公認会計士または監査法人の業務以外の業務を継続的に行なう者

(五) 前各号に掲げる者の配偶者または第1号に掲げる者の二親等内の親族

(六) 懲戒処分により業務を停止されている者

(七) 社員の半数以上が前各号に掲げる者であ

る監査法人

続く、昭和45年3月30日の「株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律案要綱」第二の2では、会計監査人となることができない者について次のように提示していた。

イ 会社またはその親会社若しくは子会社の取締役、監査役または使用人

ロ 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

ハ 監査法人でその社員のうちイ、ロに掲げた者があるもの

そして、昭和49年4月2日に公布された「株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律」（昭和49年法律第22号）4条2項は、前記要綱と同じ内容をもって、会計監査人となることができない者について規定した。

現行の欠格事由が、昭和49年商法特例法よりも厳格となったことについては、公認会計士側からの批判があるものの、一般に望ましい規定であるとの評価がなされている<sup>7)</sup>。

商法特例法4条2項の定める欠格事由は、会計監査人の独立性保持のための障碍となるべき、あるいは会計監査人として阻止さるべき最低限の道徳律を法的規範として示したものであるという指摘がなされている。その理由は、会計監査人の独立性には、精神的独立性が重視され、常に不羈独立の立場が必要であり、その監査意見の公正を確保するために大切なこのような精神的態度にこそ、会計監査人の独立性は法的規制以前のモラルとして、あるいは会計監査人の間の自律的規範として高い次元で保持されなければならないからである<sup>7)</sup>、という点にあるとされる。商法特例法4条2項の厳格な規定は、公認会計士の資格を有する者であっても、監査の公正を期するため、精神的独立性を堅持するとともに、監査に対する社会的信頼を得るために、会計監査人と被監査会社との間に特別の経済的利害関係がないという意味での経済的独立性を目的としているものと解される。

(二) 商法特例法4条2項1号に基づく欠格事

由

公認会計士法24条または34条の11の規定により、会社の貸借対照表および損益計算書について、営業報告書およびその附属明細書については会計に関する部分について、監査をすることができない者（商法特例法4条2項1号）は会計監査人となることはできない。

この欠格事由は、従来、証券取引法監査で採用されていた経済的・身分的独立性の条件を全面的に採用するものであり、会計監査人の独立性がより厳格に考えられるようになったことを意味する。

(1) 公認会計士法24条による欠格事由

公認会計士法24条1項は、公認会計士の業務制限を以下の3つについて規定する。

①公認会計士またはその配偶者が現に被監査会社の役員またはこれに準ずるものもしくは財務に関する事務の責任ある担当者であるかまたは過去1年以内にこのような地位についていたとき

会計監査人は、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）立場にあるから、会計監査人みずから会社の業務執行に関与することは、監査を無意味なものとするため、会社役員である取締役が会計監査人になるのは適当ではない。また、会社役員である監査役も、商法特例法が創設された趣旨からして、すなわち監査役の監査のほかに会計監査人による監査制度をわざわざ新設したのであるから、監査役は会計監査人になることはできないのである。

②公認会計士が被監査会社の使用人でありまた過去1年以内に使用人であったとき

ここで「使用人」というのは、支配人を含むと解すべきである。支配人も使用人であることに変わりはないからである<sup>9)</sup>（商法276条対照）。

③その他公認会計士が被監査会社と著しい利害

関係を有するとき

この場合の「著しい利害関係」とは、公認会計士またはその配偶者が会社その他の者との間にその者の営業、経理その他に関して有する関係で、公認会計士の行なう業務（公認会計士法2条1項）の公正を確保するため、業務の制限をすることが必要かつ適当であるとして、政令で定めるものをいう（公認会計士法24条2項）。公認会計士法施行令（昭和27年8月14日政令第343号）7条が定める公認会計士に係る「著しい利害関係」とは、以下の9つの場合をいう。

①公認会計士またはその配偶者が被監査会社の役員またはこれに準ずるものもしくは業務に関する事務の責任ある担当者である場合

②公認会計士の配偶者が被監査会社の使用人である場合または過去1年以内にその使用人であった場合

③公認会計士の配偶者が現に国家公務員もしくは地方公務員であり、またはこれらの職にあった者でその退職後2年を経過していない場合において、その者が在職したまたは退職前2年以内に在職していた職とその被監査会社とが職務上密接な関係にあるとき

④公認会計士またはその配偶者が被監査会社の株主、出資者、債権者または債務者である場合（ただし、それらの者が株主である場合にはその有する株式の数が5000株未満である場合、出資者の場合はその有する出資の額が25万円未満である場合、債権者または債務者の場合はその有する債権または債務の額が50万円未満である場合およびその有する債権または債務が被監査会社との間で公認会計士法2条1項または2項の業務の契約にもとづく債権または債務すなわち監査業務に関する債権または債務に関する場合、その他大蔵省令で定める特別の事情を有する債権または債務である場合は除かれる。）

ここで、「特別の事情を有する債権」とは、何を意味するかについては、「公認会計士等に係る利害関係に関する省令」（昭和49年9月28日大蔵省令第58号）1条が、12の項目に分けて

詳細に規定している。他方、日本公認会計士協会紀律委員会が、昭和51年9月14日に設定した「公認会計士法施行令に定める債権者又は債務者の範囲等について」も、個別に具体的な問題を取り上げている。

⑤公認会計士またはその配偶者が被監査会社等から通常取引価格より低い対価による事務所または資金の提供を受け、その他特別の経済上の利益の供与を受けている場合

⑥公認会計士またはその配偶者が被監査会社等から税理士業務その他公認会計士業務以外の業務によって継続的な報酬を受けている場合

⑦公認会計士またはその配偶者が被監査会社等の役員等または過去1年以内もしくは監査関係期間内に役員等であった者から公認会計士業務についての報酬以外の利益の供与または報酬を受けている場合

⑧公認会計士またはその配偶者が被監査会社の関係会社の役員もしくはこれに準ずるものである場合、または、過去1年以内もしくは監査期間内にこれらの者であった場合

この場合の「関係会社」とは、被監査会社の親会社または子会社、被監査会社または他の会社のうちいずれか一方の会社が他方の会社の発行済株式の総数または出資の総額の2分の1を超える割合の株式または出資を有する場合における当該他の会社、そのほか被監査会社を実質的に支配または被監査会社を実質的に支配されている会社として大蔵省令で定める会社をいう<sup>9)</sup>。この場合の「大蔵省令で定める会社」とは、被監査会社または他の会社のうちいずれか一方の会社（当該会社が子会社を有する場合には当該子会社を含む。）が、他方の会社の議決権の100分の20以上、100分の50以下を実質的に所有し、かつ、当該会社が人事、資金、技術、取引等の関係を通じて当該他の会社の財務および営業の方針に対して重要な影響を与えることができる場合における当該他の会社をいう（公認会計士等に係る利害関係に関する省令（昭和49年9月28日大蔵省令第58号）2条）。

会計監査人は、その職務を行なうため必要があるときは、子会社に対して会計に関する報告を求めることができ（商法特例法7条3項）、子会社が遅滞なく報告をしないとき、またはその報告の真否を確かめるため、必要があるときは報告を求めた事項に関して、子会社の業務および財産の状況を調査することができる（商法特例法7条4項、商法274条ノ3第2項・3項）から、親会社の会計監査人が子会社の取締役や監査役のような会社役員を兼ねることが適当でないことは明らかである。同様に、会計監査人が子会社の取締役、監査役または使用人を兼ねることも、子会社が親会社の影響を受けることが少なくないから、適当ではない<sup>10)</sup>。会計監査人が親会社でも子会社でもない他の会社の取締役、監査役または使用人を兼ねている場合に、当該他の会社が親会社または子会社となったときは、いずれか一方の地位を辞任する必要があるが、親会社または子会社の関係にあったが、その関係が解消したときは制約はなくなる。

次に、「役員もしくはこれに準ずるもの」は、会計監査人になることができないのであるが、役員に準ずるものとは、会社の経営に直接・間接に関係する役員の地位と解され、これとの兼職を認めない趣旨である。具体的には、顧問や相談役等を意味するのであろうけれども、その実態は種々様々であり、会社における真の実力者からほんの名目的にすぎないものまでであるから、一律に決することはできない。顧問弁護士も兼任禁止の対象になるかどうかについては、監査役との関係において、従来、見解の分かれるところである。会社に専属的な顧問弁護士としての地位などは、兼任禁止に触れないと解する立場<sup>11)</sup>もあるが、これに対して、顧問あるいは使用人としての性格をもつものとして<sup>12)</sup>、あるいは、使用人に準ずる継続的な関係が認められる場合には<sup>13)</sup>、兼任禁止の対象になると解する立場もある。会計監査人の独立性を考慮し、かつ、会計監査の公正を期すべきならば、一般的にいえば、顧問弁護士についても兼任禁止

に触れるものと解しなければならない。この場合、顧問弁護士という形式的名称によって決められるべきでないのは、当然のことである。

⑨公認会計士が被監査会社の親会社または子会社の使用人である場合

会計監査人は使用人ではないと解されるから、会計監査人が親会社の会計監査人または子会社の会計監査人を兼ねることはできる<sup>14)</sup>。親会社または子会社の会計監査人が会社の会計監査人になることを禁止する明文規定がないから、肯定的に解せざるを得ないけれども、立法論とすれば検討する余地があるように思われる。

なお、日本公認会計士協会によって昭和42年12月1日に制定されている「紀律規則」5条1項は、「会員は、法令等に定めるほか独立の立場にいて疑問をもたれるような利害関係を有する場合には、当該利害関係を有する企業等について監査業務を行ってはならない。」と定め、同条2項が、この「利害関係」の内容について、公認会計士法24条および同法施行令7条とほぼ同様に規定している。

他方、国家公務員もしくは地方公務員またはこれらの職にあった者は、その在職中または退職後2年間は、その在職し、または退職前2年間に在職していた職と職務上密接な関係にある営利企業の財務について、公認会計士は、その業務（公認会計士法2条1項）を行なうことはできない（公認会計士法24条3項）。

さらに、公認会計士には欠格条項が法定されており、それによると、未成年者、禁治産者、準禁治産者、禁錮以上の刑に処せられ、その執行を終り、または執行を受けることがなくなつてから3年を経過しないもの、破産者であつて復権を得ない者、その他一定の法律の規定に基づき処分を受けた者や処分を受けて一定期間を経過しない者は、公認会計士になることができない（公認会計士法4条）。公認会計士制度の導入当時においても、それまで正しい意味での会計監査が行なわれなかつたわが国では、公認会

計士の資格の限度を欠格条項として、明確かつ具体的にあらかじめ規定しておく方式をとることが望ましい<sup>15)</sup>と説かれていた。

(2) 公認会計士法34条の11による欠格事由

公認会計士法34条の11の規定によると、監査法人についての欠格事由は以下のとおりである。

- ①監査法人が株式を所有しまたは出資している会社
- ②その他監査法人が著しい利害関係を有する会社

この場合の「著しい利害関係」とは、監査法人またはその社員が会社その他の者との間にその者の営業、経理その他に関して有する関係で、監査法人の行なう業務（公認会計士法2条1項）の公正を確保するため業務の制限をすることが必要かつ適当であるとして政令で定めるものをいう（公認会計士法34条の11第2項）。公認会計士についての業務制限規定（公認会計士法24条2項）に定める「著しい利害関係」と同一内容のものとなっている。すなわち、公認会計士法施行令8条によると、監査法人についての「著しい利害関係」は、具体的には以下の場合をいう。

①監査法人が被監査会社等の債権者または債務者である場合（ただし、この場合の債権者・債務者関係については、監査業務によって生じた債権・債務、その他大蔵省令で定める特別の事情を有する債権または債務である場合は除かれる。）

ここにいう「特別の事情を有する債権」については、公認会計士の場合と同様に、「公認会計士等に係る利害関係に関する省令」1条が、12項目にわたって詳細に規定している。

②監査法人が、被監査会社等から無償または通常取引価格より低い対価による事務所または資金の提供その他特別の経済上の利益の供与を受けている場合

③監査法人が、被監査会社等の役員等または過去1年以内もしくは監査関係期間内に役員等

であった者から通常取引価格より低い対価により事務所または資金の提供その他特別の経済上の利益の供与を受けている場合

④監査法人の社員のうちに被監査会社またはその親会社もしくは子会社の取締役、監査役または使用人である者がある場合

⑤監査法人の社員のうちに被監査会社等から税理士業務により継続的な報酬を受けている者がある場合

⑥その他、監査法人の社員の半数以上の者が本人または配偶者につき、被監査会社等と次のいずれかの関係を有する場合、すなわち、その社員の半数以上の者またはその配偶者が役員、これに準ずるものもしくは財務に関する事務の責任の担当者であるかまたは過去1年以内にこれらの者であった場合、被監査会社の使用人でありまたは過去1年以内に使用人であった場合、国家公務員もしくは地方公務員またはこれらの職にあった者でその在職中または退職後2年間、その在職していた職と職務上密接な関係がある場合、また前記の公認会計士法施行令7条に定める①～⑨の関係があった場合

なお、監査法人が会計監査人に選任されたときは、その職務を行なうべき社員（関与社員）を指名して、これを会社に通知しなければならない（商法特例法5条前段）。しかし、関与社員たる本人または配偶者が会社の子会社またはその役員から公認会計士業務以外の業務により、継続的な報酬を受ける関係にあるとき、この者を関与社員として指名することは、会計監査人の監査の独立性確保にとって適切ではないから、このような関与社員の指名が許されないことが明らかにされている（商法特例法5条後段）。もし、この規定に違反して、該当する社員を関与社員に指名し、監査が実施されても、会計監査人としての当該監査法人自体に欠格事由があるものではないから、監査についてはその効力に影響しないと解される。ただ、監査の方法が不相当であったということになるから、そればため、会社に損害が生じたときは、指名

をした監査法人またはその指名を許した取締役・監査役の責任問題（商法特例法11条）になることが考えられる。

（三）商法特例法4条2項2号に基づく欠格事由

会社の子会社（商法211条ノ2第1項・3項）若しくはその取締役・監査役から公認会計士・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（商法特例法4条2項2号）は、会計監査人となることができない。

これは公認会計士法には見当らない厳しい制限である。すなわち、親会社の会計監査人となった者とその配偶者は、子会社、孫会社の税務事務を行なうことができないのはもちろんのこと、その結果、親会社の取締役もしくは監査役のためにも税務事務を行なうことができなくなるのである。「継続的な報酬」というのは、税理士業務あるいは使用人としての報酬ということであって、そのほかに特別なものは考えられていない<sup>16)</sup>とされているが、会計上または税務上の顧問となっている公認会計士は、会計監査人になることはできないと解されよう。

証券取引法においても、このような特別の利害関係のある公認会計士または監査法人は、監査を行なうことができないとされている。すなわち、「証券取引所に上場されている有価証券の発行会社その他の者で政令で定めるものが、この法律の規定により提出する貸借対照表、損益計算書その他の財務計算に関する書類で大蔵省令で定めるものには、その者と特別の利害関係のない公認会計士（公認会計士法（昭和23年法律第103号）第16条の2第3項に規定する外国公認会計士を含む。以下この条において同じ。）又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）

「その他のもので政令で定めるもの」というのは、証券取引法1条1項の規定による届出をしようとする会社および同法24条各号に掲げる有価証券の発行会社である（証券取引法施行令



27条）。また、「特別の利害関係」とは、公認会計士もしくは監査法人が、証券取引法193条の2第1項の規定により、貸借対照表、損益計算書その他の財務計算に関する書類を提出する者との間に有する公認会計士法24条もしくは34条の11第1項に規定する関係および公認会計士もしくは監査法人がその者に対し株主もしくは出資者として有する関係またはその者の営業もしくは財産経理に関して有する関係で、大蔵大臣が公益または投資者保護のため必要かつ相当であると認めて大蔵省令で定めるものをいう（証券取引法193条の2第2項）。そして、大蔵省令である「財務諸表等の監査証明に関する省令」（昭和32年3月28日大蔵省令第12号）2条が、公認会計士または監査法人と被監査会社との「特別の利害関係」について、極めて詳細に定めている。すなわち、被監査会社の連結子会社もしくは持分法適用会社またはその役員等から、公認会計士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は、当該被監査会社の財務諸表のうち、連結財務諸表に関するかぎり、特別の利害関係にある者に該当し、適法な監査証明をすることができないとされている。

この証券取引法上の制限は、連結財務諸表の監査証明に適用されるのであって、単体の財務諸表監査には及ばないが、連結子会社もしくは持分法適用会社のいずれかに商法上の子会社も含まれるため、また、連結財務諸表および単体の財務諸表の両者を別々の会計監査人が監査するということは、実務上ほとんど考えられないため、さらには、会計監査人は、必要があるときは、子会社に対して会計に関する報告を求める権限を有している（商法特例法7条3項、4項）ため、子会社との間においても、特定の利害関係を有しないことが適切であるから、商法特例法4条2項2号の資格制限として加えられているのである。

（四）商法特例法4条2項3号に基づく欠格事由

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（商法特例法4条2項3号）は、会計監査人となることができない。

公認会計士法により業務停止処分を受けている者に、会計監査人の職務を担当させるのは適当ではないから当然の規定といえよう。

公認会計士（または会計士補）に対する懲戒処分には、①戒告、②1年以内の業務の停止、③登録の抹消、の3種類が規定されている（公認会計士法29条）。一般的には、公認会計士が公認会計士法またはこの法律に基づく命令に違反したときは、大蔵大臣はこの3種類のいずれかの懲戒の処分をすることができる（公認会計士法31条）。しかし、公認会計士が、故意に、虚偽、錯誤または脱漏のある財務書類を虚偽、錯誤および脱漏のないものとして証明した場合には、大蔵大臣は、1年以内の業務の停止または登録の抹消の処分をすることができる（公認会計士法30条1項）。また、公認会計士が、相当の注意を怠り、重大な虚偽、錯誤または脱漏のある財務書類を重大な虚偽、錯誤および脱漏のないものとして証明した場合には、大蔵大臣は、戒告または1年以内の業務の停止の処分をすることができる（公認会計士法30条2項）。前者の場合は故意に基づくものであり、後者の場合は過失によるものであるから、処分に差が設けられているのである。次に、監査法人が、虚偽、錯誤または脱漏のある財務書類を虚偽、錯誤および脱漏のないものとして証明した場合において、当該証明に係る業務を執行した社員である公認会計士に故意または相当の注意を怠った事実があるときは、当該公認会計士について、大蔵大臣は、1年以内の業務の停止または登録の抹消か、戒告または1年以内の業務の停止の処分をすることができる（公認会計士法30条3項）。

このような3種類の懲戒処分のうち、戒告は、比較的違反の程度が軽い場合の処分であるから、業務を行なうこと自体支障はないということで、会計監査人の欠格事由とされていない

が、登録の抹消という処分を受けた者は、この処分により会計監査人になる資格がないのであるから、商法特例法4条1項の問題である。懲戒処分に関連して、公認会計士法32条が懲戒の手続について、同法33条が調査のための権限について、同法34条が調書の作成および公開ならびに懲戒処分の公告について規定している。

会計監査人たる公認会計士が、被監査会社の事業年度末近く、あるいは監査報告書提出前に業務停止処分を受けた場合は、監査法人が会計監査人の場合と異なり、後任者による監査実施が不可能になる場合が十分に考えられる。しかし、実際には、懲戒事由の発生から処分を受けるまで、かなりの時間を要するので、このような事態は起こりにくいものと思われる。なお、業務の停止処分は、大蔵大臣による行政処分であるから、その処分がなされ、本人にその通知がなされたときに、その効力が生ずる<sup>17)</sup>。

なお、監査法人を処分する規定も設けられていて、大蔵大臣は、監査法人が、①社員の故意により、虚偽、錯誤または脱漏のある財務書類を、虚偽、錯誤および脱漏のないものとして証明したとき、②社員が相当の注意を怠ったことにより、重大な虚偽、錯誤または脱漏のある財務書類を、重大な虚偽、錯誤および脱漏のないものとして証明したとき、③公認会計士法もしくは公認会計士法に基づく命令に違反し、または運営が著しく不当と認められるとき、戒告し、もしくは1年以内の期間を定めて業務の全部もしくは一部の停止を命じ、または設立の認可を取り消すことができる(公認会計士法34条の21第1項)。この監査法人の処分については、前記の懲戒の手続を定める公認会計士法32条から34条までの規定が準用される(公認会計士法34条の21第2項)。

#### (五) 商法特例法4条2項4号に基づく欠格事由

監査法人でその社員のうちに、前号に掲げる者があるもの、またはその社員の半数以上が第2号に掲げる者であるもの(商法特例法4条2

項4号)は会計監査人となることができない。

監査法人の社員のうち、3号の業務停止処分による欠格事由のある者が1人でもいれば、当該監査法人は、会計監査人となることはできない。3号に該当する者がいれば、当該監査法人自体の重大な信用問題であるから、厳格すぎると思われなくもないが、監査の公正さという点からすれば適切な処置である。監査法人の社員の半数以上が、2号に掲げる者である場合も、当該監査法人は、会計監査人となることができない。すなわち、2号に定める欠格事由を有する社員が過半数に達しない場合は、監査法人自体は会計監査人になることができるけれども、欠格事由を有する社員が2号に該当するときは、監査の職務を行なうべき社員となることができない(商法特例法5条後段)。ここでは、社員である公認会計士が2号および3号に該当していることが必要であるから、使用人としての公認会計士がこれらの規定に該当しても、4号に該当するものではない。

なお、「財務諸表等の監査証明に関する省令」2条2項9号後段によると、監査法人の社員のうちに1人でも被監査会社の子会社等から、税理士業務により継続的な報酬を受けている者があるときは、その監査法人は、その会社の連結財務諸表につき適法な監査証明をすることができないことになっている。

#### (六) 補助者の欠格事由

会計監査人の欠格事由が規定されていることに伴ない、会計監査人がその職務を行なうにあたって、使用する者(補助者)の制限が設けられている。この制限は、会計監査人の欠格事由制度と同様に、会計監査人の監査の独立性を高めるための制度である。

会計監査人が補助者として使用することのできない者は、昭和49年商法特例法7条5項のもとでは、会社またはその親会社もしくは子会社の取締役、監査役または使用人および業務停止中の者であったが、昭和56年改正商法特例法7条5項によると、以下の者である。

①商法特例法4条2項1号から3号までに該当する公認会計士

公認会計士自身が、会計監査人となることのできない会社の監査に補助者として従事することが許されないことが明からされている。

②会社またはその子会社の取締役、監査役または使用人である者

従前においては、会社の親会社の取締役、監査役または使用人も補助者となることができなかったけれども、現行法のもとでは、この制限が除外されている。

③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

この規定の趣旨は、商法特例法4条2項2号および公認会計士法施行令7条1項6号による制限と同一である。

#### IV. 欠格事由ある会計監査人による監査

商法特例法4条2項に定める欠格事由ある者が会計監査人に選任され、監査業務を行なった場合には、公認会計士法による懲戒（公認会計士法31条）または処分（公認会計士法34条の21）の問題が生ずるが、商法特例法上は、その選任は無効であり、また、任期中に欠格事由に該当することになったときは、当然に会計監査人たる地位を失なうことになるから、欠格事由のある会計監査人のなした監査は無効であり、その者が作成した監査報告書は、商法特例法上、有効な監査報告書として認めることはできない<sup>19)</sup>。したがって、監査役とこのような会計監査人の適法意見をもって、貸借対照表および損益計算書を確定することもありえないことになる。また、「利益の処分または損失の処理に関する議案」（商法281条1項4号）は、大会社といえども、定時株主総会の承認決議を必要とする（商法特例法16条1項）が、株主総会の招集には、監査報告書の謄本が添付されることになっており（商法283条2項、商法特例法14条1

項）、このため、有効な監査報告書が添付されないこととなるから、招集手続に瑕疵があるということになり、総会決議取消の訴え（商法247条1項1号）の原因になると解される<sup>19)</sup>。

ただし、このような場合であっても、複数の会計監査人が選任されており、その中の1部の会計監査人に欠格事由があるときは、かかる問題は生じない。なぜなら、欠格事由のある会計監査人は、そもそも会計監査人としての地位を有するものではなく、したがって、欠格事由のある会計監査人のなした監査は、会計監査人の監査としての法律上の意味がないということになるからである。すなわち、欠格事由ある会計監査人を除いた他の会計監査人による監査をもって、商法特例法上の監査があると解されるからである。

次に、会計監査人の欠格事由の範囲を、定款をもってより狭小にすることは、商法特例法の趣旨からして許されるものではないが、反対に、会計監査人になることのできないものの範囲を、定款をもって拡大することは許されると解する<sup>20)</sup>。この場合、商法特例法の定める欠格事由に該当しないけれども、たとえば、継続的報酬を受けている者の配偶者（商法特例法4条2項2号）だけでなく、その兄弟姉妹までその範囲が定款で拡大されているとき、この定款に定めた欠格事由に該当する者が、会計監査人として監査した計算書類の承認決議の効力が問題となる。監査役の側でたとえ適法意見が表示されたとしても、この場合の会計監査人の監査は無効であるから、取締役会による決議がなされても、決算を確定したことにはならない。また、監査役および会計監査人の一方から適法意見が得られず、株主総会の承認決議に託された場合、前述の場合と同様に、監査報告書の謄本が招集通知に添付されるが、無効な監査報告書に基づく総会承認決議は、手続上の瑕疵を帯びることとなり、決議取消の事由になると解される<sup>21)</sup>。

## V. まとめにかえて

昭和49年の商法特例法新設により、会計監査人制度が導入されるにあたって、会計監査人の欠格事由を商法特例法中に盛り込むかどうかについて、公認会計士側との関係で議論のあったところである。すなわち、企業会計審議会は、昭和43年12月27日に、大蔵省企業会計審議会報告として、「監査制度改善に関する『商法改正試案』について」という意見書を発表しているが、その中で、会計監査人の欠格事由については、商法において特に必要なものにかぎると提案していた。その理由は、「公認会計士法に規定している業務制限の規定は、公認会計士が監査証明を行なうにあたって、公認会計士監査の建前である独立の第三者としての立場をそこなわれないようにするためのものであって、『商法改正試案』における会計監査人の監査を含めてすべての監査に適用されるものである。したがって、商法に改めて詳細にこれを規定する必要はない。」というものであった。そして、その提案の具体的内容として、「①商法および証券取引法上では特別に規定せず、これを公認会計士法上の業務制限事由として規定する。②現行の証券取引法においても、特別の利害関係を特別に規定しているが、これを削除して、公認会計士法の規定によるのが妥当である。③現行の公認会計士法の業務制限規定は概括的すぎるので、これを省令2条の規定に手直しを加えたように修正するのが妥当である。④いずれにしても、最終的には、公認会計士審査会<sup>23)</sup>の了承を得る必要がある。」という事項が挙げられていたのである<sup>23)</sup>。

また、「株式会社監査制度改正に関する民事参事官室試案」(昭和43年9月3日)に添付された「理由書」の第十一の三においても、「公認会計士法第24条は、公認会計士の業務制限事由を規定しているが、試案に定める欠格事由を同条の業務制限事由に加えて、商法には会計監

査人の欠格事由として規定しないことも考えられる。」とあった。

結局、昭和49年商法特例法においては、会計監査人の欠格事由に関する規定を設置したが、公認会計士法の規定に直接触れることを避けたのであった。しかし、本稿の中心をなす商法特例法4条の規定に関する改正は、昭和56年の改正の際、法制審議会による法務大臣への答由の内容にはなっていなかったが、日本税理士会側から、会計監査人の職務が税理士の職域を侵害するという強い主張に対応するため、会計監査人の職務が税理士業務を侵害しないことを保障するために新しく加えられたものである<sup>24)</sup>。すなわち、昭和56年の改正にあたって、公認会計士法24条または34条の11において財務書類の監査・証明の業務を行ないえないと定められている者は、一般的に欠格事由に該当することとしたのである。この改正によって、従来、商法特例法上の欠格事由と、より広い範囲の者について会社の財務書類を監査することができないと定める公認会計士法とでは、その範囲が同一でなかったために、会計監査人として選任されるが、実際には、会計監査人としての職務を行なうことができない場合が生ずるという問題、換言すれば、商法に規定されている欠格事由に違反して、計算書類監査を経た計算書類の総会決議は無効の問題を生ずるが、商法の欠格事由に該当しないで、単に公認会計士法の業務制限に違反した会計監査人の監査を経た場合であれば、総会決議の効力には影響なく、当該公認会計士または監査法人に対し、懲戒その他の処分がなされるにとどまるという問題<sup>25)</sup>があったけれども、この点についての法制度的解決がなされたことになる<sup>26)</sup>。

このように会計監査人の欠格事由が拡大されたことによって、その縁由についてはともかく、結果的には、会計監査人の職務を公正に行なうことに意義を見出すことができるのである。同時に、特別な利害関係者が排除されることによって、会計監査人の独立性が確保される

ことにもなっている。したがって、会計監査人の欠格事由が拡大されたことは、公認会計士または監査法人にとっても好ましいものであり、欠格事由の拡大を肯認する会計監査人は、会計監査の専門家としての精神的独立性〔an independence in mental attitude〕<sup>27)</sup>を十分にそなえたものと認めることができるのである。

### 注

- 1) 公認会計士の数は年々増加してきており、昭和56年商法改正当時の状況は次のとおりである。1983年(昭和58年)3月末現在の登録者数は、公認会計士7148名、会計士補1532名であり、1982年度中に新たに開業登録した者は、公認会計士504名、会計士補229名であった。外国公認会計士の数は、1970年(昭和45年)、1971年および1976年(昭和51年)の37名を頂点に、1983年3月末現在では、24名と減少している。監査法人数は、1983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、2483名であり、社員数は、1215名である。1982年(昭和57年)12月末における監査法人による証券取引法監査は、被監査会社数2752社中73.7%にあたる2028社となっている。1982年度中に設立された監査法人は、5法人である。第21回大蔵省証券局年報昭和58年版290頁-291頁参照。

なお、1982年6月の『商事法務』943号44頁によると、社員が30名以上の監査法人は、11法人で、社員数は678名(平均62名)であり、残りの小監査法人は、60法人で、社員数は472名(平均8名)である。

最近の状況は次のとおりである。1987年(昭和62年)3月末現在の登録者数は、公認会計士8005名、外国公認会計士21名、会計士補1687名となっている。1986年度中に新たに開業登録した者は、公認会計士260名、会計士補435名となっている。監査法人数は、1987年3日末で90法人となっているが、その所属公認会計士数は3493名(うち社員は1689名)、従たる事務所数は98となっている。1986年度中に設立された監査法人は4法人である。第25回大蔵省証券局年報昭和62年版329頁~330頁参照。

証券取引法上の公認会計士制度の由来と経緯については、久留島 隆「会計監査人制度の意義」『横浜経営研究』5巻2号(1984.9)9頁参照。

- 2) 日本公認会計士協会とは、公認会計士の品位を保持し、公認会計士の業務の改善進歩を図るため、会員の指導、連絡および監督に関する事務

を行ない、ならびに公認会計士および会計士補の登録に関する事務を行なうことを目的とする法人である(公認会計士法43条)。基本的には、公認会計士の自治機能を高めようとするものである(北郷勲夫「公認会計士法の一部改正法案の解説」『商事法務研究』374号(1966.3)2頁)。

- 3) たとえば、アメリカ合衆国では、1916年に開始されたCPA〔Certified Public Accountant〕(公認会計士)資格が、会計士業界における専門資格であり、AICPA〔American Institute of Certified Public Accountants〕(米国公認会計士協会)によるCPA試験に合格した者に、各州の機関であるBoard of accountancy(会計委員会)が審査の上、授与する公的資格である(Taylor and Glenzen, Auditing: Integrated Concepts and Procedures, 3rd ed., 1985, pp. 16-17.)。CPAは、米国内のみならず世界的な権威を誇るといわれている。イギリスの場合は、監査役が同時に会計士であることが要求されており、しかも、商務省〔the Department of Trade and Industry〕によって承認された4つの会計士協会のいずれかに属する会員の中から選任されることが原則になっている(イギリス会社法161条1項)。
- 4) 稲葉威雄校閲『会社法質疑応答集昭和55年版』別冊商事法務45号(1980・7)135頁-136頁参照。
- 5) 大住達雄「監査制度と公認会計士の今後のあり方」『企業会計』20巻6号(1968・6)19頁-20頁。渡辺 修「監査法人について」『商事法務研究』443号(1968・3)7頁。なお、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。
- 6) 元木伸『改正商法逐条解説』(商事法務研究会, 1981・12)271頁。竹内昭夫『改正会社法解説』(有斐閣, 1981・12)219頁。なお、稲葉威雄『改正会社法』(金融財政事情研究会, 1982・7)377頁によると、欠格事由の拡大は、会計監査人監査を強制する会社の範囲の拡大により設けられたものである。欠格事由を規定するについて批判的見解を示すものに、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)19頁-20頁がある。
- 7) 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)135頁。加美和照「会計監査人制度」『税経セミナー』26巻13号(1981・9)92頁。
- 8) 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)77頁。
- 9) 元木伸・前掲書270頁。
- 10) 堀口亘・前掲税経セミナー18巻14号77頁。

- 11) 大隅 = 今井『新版会社法論中巻 I』(有斐閣, 1983・7) 268頁-270頁. この見解は, 雇傭契約がなくても, その会社の労働組合の委員長を兼ねるような場合は, 使用人の兼任禁止に準じて考えるべきである, と言及されている.
- 12) 石井照久『会社法上巻』(勁草書房, 1967・9) 387頁.
- 13) 田中誠二『再全訂会社法詳論上巻』(勁草書房, 1982・6) 680頁. 山村忠平『注釈会社法(4)会社の機関』大森 = 矢澤編 (有斐閣, 1968・9) 593頁. 同「監査役制度」田中耕太郎編『株式会社法講座3巻』(有斐閣, 1956・9) 1181頁. 久留島 隆「監査役兼任禁止制度の問題点」『法学研究』(慶応義塾大学) 60巻12号 (1987.12) 267頁以下, 特に274頁以下参照.
- 14) 堀口亘・前掲税経セミナー18巻14号77頁, 79頁.
- 15) 江村総「会計士の独立性について」『企業会計』2巻1号 (1950・1) 70頁.
- 16) 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)』別冊商事法務52号 (1981・10) 203頁 (中島(-)政府委員発言) 参照.
- 17) 田辺 = 加藤 = 黒木『商法改正三法の逐条解説』別冊商事法務24号 (1974・5) 50頁.
- 18) 商事法務研究会編『改正商法質疑応答集(その1)~計算書類・税務の取扱い等を含めて』(商事法務研究会, 1975・7) 36頁 (吉田) 参照. この点につき, 堀口亘・前掲税経セミナー18巻14号82頁参照.
- 19) 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) 432頁, 281頁.
- 20) 酒巻俊雄「監査役監査と会計人監査」『税務弘報』別冊3号 (1981・9) 169頁参照.
- 21) 昭和56年商法特例法改正前の段階では, この場合は無効であると解されている. この点について, 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) 146頁参照.
- 22) 資格審査会の組織および運営については, 公認会計士法施行令9条が定めており, それによると, 「資格審査会の会長は, 会務を総理する. ②資格審査会は, 委員の過半数の出席がなければ, 会議を開き, 議決をすることができない. ③資格審査会の議事は, 出席委員の過半数で決し, 可否同数のときは, 会長の決するところによる. ④その他, 資格審査会の組織および運営に関し必要な事項は, 日本公認会計士協会の会則で定める.」こととなっている.
- 23) 佐藤孝一「監査制度改善に関する『商法改正試案』について」『産業経理』29巻2号 (1969・2) 14頁-15頁参照. このような考え方を支持する立場もある. 山村忠平「商法改正試案における会計監査人監査」『産業経理』29巻2号 (1969・2) 20頁参照.
- 24) 元木伸・前掲書271頁.
- 25) 山村忠平『新商法による株式会社監査』(同文館, 1975.4) 143頁.
- 26) 稲葉威雄『改正会社法』(金融財政事情研究会, 1982・7) 377頁参照.
- 27) Taylor and Grenzen, op. cit., p.16.

〔くるしま たかし 横浜国立大学経営学部教授〕