

# 監査制度の改正と会計士監査の機能

橋 本 喬

1. 監査制度改正の軌跡
2. 改正法における会計士監査の機能
3. 子会社調査権

## 1. 監査制度改正の軌跡

### 1) は じ め に

今次の商法改正によって、株式会社の監査制度は著しい変革を遂げるに至った。その改正の最大の特色は、監査特例法（株式会社の監査等の商法の特例に関する法律）に、独立した公認会計士による“外部監査”を導入したことであろう。これまで行なわれていた監査役による監査が、内部監査とも外部監査ともつかず、会社経理に対する追認行為でしかなかった監査と異なり、本格的に会計監査人による“外部監査”が行なわれることになったのである。

しかし、会計監査人（公認会計士）の監査は、事後的監査の形で、すでに昭和26年から、証券取引法に基づいて導入されており、その二十数年間における実効性の乏しさが立証されており、また、今次の改正過程においても、改正審議が開始されてから国会通過まで実に8年、その間、紆余曲折、当初の改正案は反対と修正という経過の中で、幾多の後退を余儀なくされたという事情もあって、額面通りに大変革をもたらすものと受けとる向きは必ずしも多くはない。この様な認識は、実際界に多く見られるようである<sup>1)</sup>。改正監査制度に対するこの実際界の低い評価は、学界のそれとは異なるように見受けられるが、今後の監査制度の運用の動向を卜するものとして注目されてよいだろう。

## 2) 改正の背景

今次の監査制度の改正は、直接的には、その発端を昭和26年に発表された、「商法と企業会計原則の調整に関する意見書—第五」の「証券取引法に基き公認会計士監査をうける会社は、計算書類に関する監査役の監査を要しないものとする」という意見に求めることができる。

証券取引法に基づく公認会計士監査は、大東亜戦争後、占領軍総司令部の指示のもとに、昭和26年7月から、法定監査として実施されていたが、その監査は、企業側の受入体制の整備、充実に重点を置いた「会計制度監査」であり、財務諸表の監査は形式的なものに留まっていた。「その原因は、公認会計士監査は、米国のように、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、内実は、公認会計士による監査を好まず、正規の監査に対しては、消極的であったというよりも、むしろ阻力的であったことにある。経団連では、公認会計士監査を全面的に実施するためには、その前提として、公認会計士監査と監査役監査との調整を図ることが必須要件であるという公式声明を発表している<sup>2)</sup>。」

この思考は、企業会計基準審議会にも顕われ、前述のとおり、昭和26年9月、「商法と企業会計原則との調整に関する意見書—第五」の意見となる。そして、その理由として、「…(省略)…公認会計士監査と監査役監査とは、監査機能としては若干の差異はあるとしても、計算書類の監査に関する限り実質上の差異は認められず、独立の職業的専門家たる公認会計士の監査を受けた場合において、さらに監査役の監査を必要とする理由は見出されない。重複した監査を受けることは会社の営業に支障を来たさしめるおそれもあり、監査の効果を却って減殺するものであるから、公認会計士の監査をもって監査役の監査に代らしめるべきである。」と述べている。

—このような経団連の公式声明と企業会計基準審議会の意見に従った形で、昭和31年、大蔵省は、「証券取引法により公認会計士の監査を受けることを要する会社は、監査役を置かないことができる」とする試案を発表した。ところがこの試案は、奇怪にも経団連の強力な反対に遭い葬り去られた。これは先の「公認会計士監査の全面的実施は、公認会計士監査と監査役監査の調整が前提とならなければならない」という公式声明と矛盾するものであり、公認会計士監査阻止の本音が表われたものといえよう。経団連の態度に硬化した大蔵省は、「監査制度の存廃いかに関係なく、正規の監査を全面的に実施する」旨の態度を明らかにした。こうして、昭和32年3月28日に、「財務諸表の監査証明に関する省令(監査証明令)」が公布され、事業年度が昭和32年1月1日から始まる会社に対し、「正規の財務諸表監査」が実施されることになった<sup>3)</sup>。—

しかし、公認会計士の正規の財務諸表監査は、法の期待どおり完全に行なわれたのではなかった。公認会計士監査に対して、経済界はいぜんとして「阻力的」であり、

投資家・国民の支援と信頼も乏しかった。それでも、この監査制度が、その後10年間大過なかったのは、ひとえに日本経済の状況が幸いしてのことであった。高度成長の下、各企業が豊富な利益を満喫しており、内部的疾患が表面に現われなかったのである。

ところが、昭和38年から40年にかけて、日本経済は不況に見舞われ、その間、多くの企業が倒産に追い込まれることになった。大きなものとして、39年末の日本特殊製鋼（資本金31億5千万円）、サンウェーブ工業（同、28億2千万円）の倒産、40年の日本繊維工業（同、11億7千万円）、大日本機械制作所（同、1億2千万円）、山陽特殊製鋼（同、73億8千万円）の倒産がある<sup>4)</sup>。この中で、山陽特殊製鋼の倒産は、世の耳目を奪うものであり、10年後の今日でも尚記憶に生々しい。これらの一連の連鎖的倒産で、それまで隠されていた内部疾患—粉飾決算が明るみに出て、虚偽、錯誤または脱漏のある財務諸表を、故意にまたは過失により、適正なものとして監査証明をした公認会計士は、それぞれ、大蔵大臣から、業務停止、登録抹消等の懲戒処分を受け、会計士監査の権威と信憑性が問題となった。ここに粉飾決算の防止が重要な社会的課題として提出され、社会の目は、お飾りの追認的証券取引法監査の実態に向けられ、監査制度の改革、商法と証券取引法とを通ずる監査体制一元化の発想が生まれたのである。

### 3) 監査制度の改善整備

先ず着手されたのは、「監査実施準則」の改訂（40年9月）、ついで「監査基準」及び「監査報告準則」の改訂（41年4月）であり、これにより有価証券報告書などの審査を厳しくする等、大蔵省が行政指導を強化する措置をとった。これと前後して、公認会計士協会の指導性と自主責任体制を確立するため、公認会計士の強制加入を軸とする協会の特殊法人化、会社に対する監査の充実化と公認会計士の独立性の確保をはかるための「監査法人」の創設等を内容とする公認会計士法の改正が行なわれた。他方、企業会計審議会においても、公認会計士の監査意見を株主総会に反映させることの可否を議題として、独自に、公認会計士監査と監査役監査の調整に関する問題を採り上げていた。

### 4) 改正審議の開始 —— 民事局幹事試案

このように、商法改正機運の高まる中で、昭和41年4月2日、31年以来中絶されていた法制審議会商法部会（部会長・鈴木竹雄）が再開された。そして、そこにおける大蔵省証券局長の商法改正の提言<sup>5)</sup>が具体的口火となった。以後、大蔵省との省際

協力関係の中で42年4月6日、法務省民事局は法制審議会に対し、改正審議の資料を提出し、それから11月まで、数回にわたり、小委員会（会長鈴木竹雄）の審議が行なわれた。その間、現任の監査役2人を招いて監査制度の実情を聴取し、5月に入ると、監査制度改正の中間的結論として、11項目から成る民事局幹事試案「監査制度に関する問題点」A案・B案を得て、広く各界の意見が求められた。

A案は、「監査役は現在のとおり会計監査を行なうものとし、独立制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」であり、B案は、「監査役は（会計監査を行なうだけでなく…筆者挿入）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」であった。両案について種々検討が加えられ、その成案が、43年1月に、商法部会に提出された。

成案のA案の要点は、取締役会が業務監査を行ない、監査役は会計監査だけを行なう現行法の制度に立脚し、取締役会が業務執行取締役に対し、業務監査機能を発揮するように、個々の取締役に代表取締役を監督するための種々の権限を与え、とくに、「社外取締役」を制度化して、その員数を取締役総数の3分の1乃至2分の1以上とし、さらに、大会社（資本金1億円以上の株式会社）の監査役は、会計士または監査法人たることを要するものであった。また、成案のB案は、昭和25年改正前の商法あるいはドイツ株式法のように、監査役は会計監査機能だけでなく、業務監査機能をも担当することを基本とし、A案では、個々の取締役に与えた種々の権限が監査役に与えられ、さらに、大会社（資本金1億円以上の株式会社）においては、計算書類について、監査役による監査また確定の前に、公認会計士または監査法人の監査を要するとするものであった。——A・B両案について、東京商工会議所や大阪商工会議所により、アンケート調査も行なわれたが、結局、A案については、多数の「社外取締役」の導入により、業務執行取締役の機能に制約が加えられる点に嫌悪の情が示され、また、監査機能のあり方から見て、監査役に会計・業務の両監査機能を担当せしめる方が、その成果が期待できるとされ、結局、如上の理由から、B案の方向で改正を行なうという方針が決定されたのである<sup>6)</sup>。——

## 5) 民事局参事官室試案

### ——株式会社監査制度改正要綱案—— 商法改正法律案要綱

上述のように、昭和43年1月31日の商法部会は、一応、民事局幹事試案のうちB案について、審議を進めることに決した。そして、B案の線に忠実に従った形で、「株式会社監査制度に関する民事局参事官室試案」および「理由書」が作成され、昭和43年9月3日に公表されるとともに、主要大学の法学部や財界・産業界の関係団体等に対し、その意見が求められた。

この段階では、改正の基本方針（B案の方向）に対する反対は殆ど出なかったが、経済団体の意見には、相当、試案の骨格に触れるものがあった<sup>7)</sup>。その結果、商法部会では、この方向で各界の意見を斟酌し、昭和44年7月16日、「株式会社監査制度改正要綱案」がまとめられた。そして、その後も修正と追加を行ない、標題も改められ、昭和45年3月30日、法制審議会総会は、「商法の一部を改正する法律案要綱」を正式に承認した。

## 6) 反対運動——後退——改正法成立

ところが、この前後から、中小企業団体の反対、職域論的危機感に包まれる税理士界の猛烈な改正阻止運動、これに便乗して、元来、「監査活動を企業経営に対する障害」<sup>8)</sup>ととらえ、監査の実の上がることを快よしとしない財界・経団連の変節的反対の動き等が活発となり、問題は政治の修羅場に投げこまれることになった。その後4年間、同商法改正法律案は、国政審議における大幅な修正、そして棚晒しの扱いの末に、ようやく第72国会において、昭和49年3月19日、衆議院院本会議を通過し、4月2日公布されたのである。

1) 川久保康雄、「商法改正による会社の決算・監査制度の諸問題」会計 昭和49年7月号。

2) 大住達雄、「進路を変えた監査制度改善案」商事法務 No.463, 18頁。

3) 大住達雄, 前掲稿参照。

4) 大住達雄著『新しい監査制度の解説』19頁。

5) 月刊監査役 '72/5

「有価証券届出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ない。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」。

6) 浦野雄幸著『株式会社監査制度論』326～327頁。

7) 赤堀光子、「監査制度改正試案に対する各界の意見について——そのとりまとめと分析——」商事法務 No.471, 3～4頁。

（……これら改正の基本に対する全体的反応をみると、賛成ないしやむをえないという意見が多く、積極的に疑問を提出するものは、経済団体の中に少数みられるにとどまる（船主協会、鉄鋼連盟、精糖工業会、産業機械工業会、関経連、八幡製鉄）。きわめて例外的な少数の株式会社において粉飾決算や倒産の事実があったからという理由で本来自由であるべき企業の組織や活動に規制を加えるべきでないこと、今回の試案による効果が期待できないこと等を根拠とし、企業経営者の倫理の確立が先決であると主張するものである。

また、改正そのものには原則的に賛成するが、業務監査の範囲をできる限り狭くし、監査役の地位も必要最小の強化にとどめて、業務執行への監査の介入を防ぐことを要望する空気が、実務界では圧倒的に強い。

次に、監査役の業務監査については賛成しつつも、大会社の特例に原則的に反対

する意見があり（日弁連、横浜市大、阪大、一橋大、税理士会連合会）、会計監査だけでなく他の点でも大会社と小会社を区別することを望む意見があり（明大）、株式会社の最低資本金制度を示唆する意見が提出された（神戸地裁、経団連）ことも、この問題が根本では株式会社全体の問題に関係しているからであると思われる。右大会社の特例について適用の範囲を制限することを希望する経済団体がきわめて多く、公認会計士監査が定着するのは容易でないことがうかがわれる。）

8) 赤堀光子、前掲稿10頁。

## 2. 改正法における会計士監査の機能

今次の会社監査制度の改正は、(1)大企業に対する会計士監査、(2)監査役監査に対する調整的改正、(3)一年決算・中間配当等の会社経理の技術的改正、の3点より成り立っている。この中で、会計士監査の制度は、商法でなく、「株式会社監査等に関する商法の特例に関する法律（監査特例法）」に規定されているが、これは昭和44年7月、法制審議会商法部会決定の「株式会社監査制度改正要綱案」、それに修正・追加の上、標題を改めた、昭和45年3月の「商法の一部を改正する法律案要綱」においては、当初商法に含まれる筈であったものが、商法に公認会計士監査制度を導入・規定することは、税理士の職域の侵害、「税理士蒸発」を結果するという、日本税理士連合会の強力な反対運動により、別個の法律形式に変更させられたものであり、今次改正における最大の後退として注目されるものである。

今回、新たに制定された会計士監査の制度は、次の4つの機能的特色を有する。すなわち、先ず、規模別の会社区分の創設、第2に、株主総会にその成果が反映されるように事前監査制が採られたことであり、第3は、子会社調査権等を含むところの会計監査人の権限とその責任の強化、そして第4は、監査役監査並びに証券取引法による会計士監査との調整的措置である。

次に、これらの点について考察したい。

### 1) 規模別の会社区分

#### —— 監査対象の限界

監査特例法による、公認会計士監査の導入により、結果的に新たに生まれた

法概念に、規模別の会社区分の問題がある。すなわち、3つの会社区分で、

(1) 資本金1億円以下の会社……監査役の会計監査だけで業務監査はない(22条)。

(2) 資本金1億円超5億円未満の会社……監査役による会計監査と業務監査を受けなければならない(商法274条)。

(3) 資本金5億円以上の会社……監査役の会計監査・業務監査(商法274条)のほか、公認会計士の会計監査(監査特例法2条)を受けなければならない。

という区分の設定である。一般にいわゆる、小会社、中会社、大会社の表現で区分されるもので、今後の会社法の運用・立法に大きな影響をもたらすものと見られている。

これまで、株式会社の内部での規模別・種類別等の区分概念は存在しなかった。戦後、税制上の理由から、株式会社の実態を有しない零細企業が株式会社の形をとることが激増し、そのため会社法の空洞化が顕著となり、これの解消の声は識者の間に高かった。株式会社の範囲から、その実質的能力を有しない企業を除外せんとする試みは、法曹の間でも、しばしば論じられてきたのである。今次改正におけるこの区分の設定は、この問題への基礎的足がかりを提供するわけであり、画期的立法として評価さるべきものであろう。

公認会計士監査の対象となる会社規模として、監査特例法は、証取法適用会社の場合、5億円(証券取引法不適用会社の場合、10億円…監査特例法2条附則2)以上という基準を設定したが、これは、「大会社にあっては、……株主、債権者、取引先、従業員その他の利害関係人が多いし、経理内容も複雑であるから、その計算書類について独立した専門家の監査を受けることが望ましいと考えられる」<sup>1)</sup>からである。従来、証券取引法上は、監査対象から除外されている銀行、保険会社等の金融機関も、監査特例法においては、その例外を認められていない。

資本金5億円(証券取引法不適用会社は10億円)以上という監査対象基準は、原案からの著しい後退であるという批判が多い。この改正法の原案である「商法の一部を改正する法律案要綱」(昭和45年3月30日法制審議会総会決定)では、

特例条項として、監査対象会社の最低基準は、資本1億円とされていた（第十四、大会社の特例、一）。「大会社の範囲を画するのにどのような基準に依るかが問題となるが、資本の金額によることが簡明であり、株式会社の貸借対照表および損益計算書に関する規則においては、すでに資本金1億円未満の会社を中小会社として、規則の一部適用除外をしていて、資本金1億円以上の会社の多くは使用総資本が概ね10億円以上に達すると思われるので、資本金1億円をもって基準とし、資本金1億円以上の株式会社は計算書類について公認会計士又は監査法人の監査を受けなければならない」<sup>2)</sup>としたのである。ところが、最終的に改正法では、別個の法形式の「監査特例法」において、資本金5億円以上の株式会社（証取法不適用会社の場合、10億円以上）に限定された。今日、資本金額が1億円乃至5億円あるいは10億円の会社は、それぞれの産業、地域経済における有力企業として、付加価値生産性の高く貢献している存在であり、これらを監査対象から除外することは、経済地図の重要部分の欠落を意味する。監査制度改正における大きな後退として批判の生ずるのは当然である。

しかしながら、これも、観点を变えて10年20年の長期的展望に立つならば、企業の成長、貨幣価値の下落傾向を考慮に入れて、今回除外された「中小会社」は、漸次、大会社に成人・昇格してゆくことが予想されるわけで、早晚、この問題は解消の域に達するとみることができる。

## 2) 事前監査制

機能的特色の第2は、株主総会で承認もしくは報告を受ける計算書類・財務諸表についての会計監査を、株主総会前に実施し、総会の招集通知にその謄本が附され、株主は事前にその必要な知識を得て、株主総会に出席する——事前監査制とした点である。監査特例法は、次のように規定する。

第12条 取締役は、定時総会の会日の8週間前までに、商法第281条第1項各号に掲げる書類（貸借対照表、損益計算書、営業報告書、準備金および利益または利息の配当に関する議案…筆者挿入）を監査役及び会計監査人に提出しなければならない。

第13条 会計監査人は、前条の書類を受領した日から4週間以内に、監査報告書を監

査役及び取締役提出しなければならない。（第2項、第3項 省略）

第15条 取締役は、定時総会の会日の4週間前まで、商法第281条第1項の附属明細書を監査役及び会計監査人に提出しなければならない。

会計監査人は、前項の書類を受領した日から2週間以内に、これに関する監査報告書を監査役及び取締役提出しなければならない。（第3項 省略）

第17条 定時総会の招集の通知には、第13条第1項の監査報告書（会計監査人の報告書…筆者挿入）の謄本及び第14条第1項の監査報告書（監査役の報告書…筆者挿入）の謄本を添附しなければならない。

これまでも、証券取引法（24条、193条の2）に基づいて公認会計士の監査が行われてきたが、それは決算が確定した後に監査報告書が作成されるところの、いわゆる「事後監査」であり、実効性に乏しかった。すなわち、それは、「株主総会終了後約1カ月経過して公認会計士の監査報告書が会社に提出され、有価証券報告書に掲載され社会に公表される。株主総会終了後の監査報告であるので、株主総会における決算の確定および利益処分決定に監査意見が直接反映しないうらみがあった。会計士の監査報告書が発表されるころには、株主はすでに配当金を受け取り、その関心は前期の決算よりも、次の事業年度の決算がどうなるかに向けられている。せっかく公認会計士が職を賭して立派な仕事をし、監査報告書が作成されたにもかかわらず、企業の最大の利害関係者であり、本来の監査報告書の宛先であるはずの株主とは、直接的に結びついていない<sup>3)</sup> というものであった。さらにまた、監査報告書の内容においても、安直に限定意見を付される場合が多く、監査本来の目的である適法かつ適正な財務報告書には距離があったのである。これは、従来の監査制度（証券取引法監査）の一大欠陥であったといえよう。

しかし、新しい制度では、決算書類の確定される定時株主総会前において、会計の専門家である公認会計士の監査意見・報告書が総会招集通知に添付され、株主は、その知識を総会の決算承認の決議に反映せしめることが可能になった<sup>4)</sup>のである。監査意見において、公認会計士は、従前のように、安易に限定意見を出して済ませることは許されなくなった。常に無限定適正意見を述べる監査報告のありかたが要求されるのである。

さてここで、「事前」の意味について、若干の問題が残る。事前とは、株主総会前であるか取締役会前であるか、決算書類の決定権者が誰であるかという問題である。現行商法の解釈の通説として、決算の確定権も利益処分権も、商法第283条が「取締役ハ第281条ニ掲ケル書類ヲ定時総会ニ提出シテ其ノ承認ヲ求ムルコトヲ要ス」と規定するところから、株主総会に属するとされる。しかし、本来、費用・収益は、会計処理の過程で、技術的に発生しているのであって、この点から、利益処分案を別として決算書類（貸借対照表、損益計算書）について、その決定権は取締役会に属し、利益処分案だけが総会の決定事項となす説<sup>51</sup>がある。

理論的根拠として、——「人が民事上の責任又は刑事上の責任を負担させられる」のは、故意、過失の場合と、加害者・違反者の指揮監督又は指導監護の立場にある者の任務違背だけであるが、「株式会社に於て、計算書類を作成しなかった場合の責任は、株主総会にはなく、取締役にあることは、商法281条本文からも明白で、その懈怠は商法266条1項5号並びに同項1号により民事責任を、そして商法489条3号で、刑事責任を免れないところである。」然も、この民事上の責任、刑事上の責任を、取締役に負担さすことについては当然とされ、立法論としてさえも多くの批判が存しないところである。それにも拘らず、商法283条が、「取締役ハ第二百八十一条ニ掲ゲル書類ヲ定時総会ニ提出シテ其ノ承認ヲ求ムルコトヲ要ス」とあることから、特別の吟味もなく、決算書類は株主総会の決定するところであるとして顧みないのは、責任制度の例外をなすもので賛成できない。さらに、理論的根拠として、経理業務における決算書類作成の非恣意性を指摘され、さらに、成法上の根拠として、商法281条において、「準備金及利益又ハ利息ノ配当ニ関スル議案」として、他の書類が確定事項であるのに対し、「議案」事項となっている点を指摘される。——

考察するに、この説は、「あるべき」会計、会計理論という観点からは、一応妥当なものと肯定される。しかし、現実の企業の会計処理は、「あるべき」会計処理の水準から程遠く、費用項目といい、資産項目といい、その処理は多分に恣意的相対的であり、そこにこそまた粉飾決算の行なわれる余地があった

のである。そして、今次の監査制度の改正も、この現実に対する挑戦であってそのほかの何ものでもないのである。したがって、決算書類の確定を2分し、決算書類の決定権を、貸借対照表・損益計算書については総会前の取締役会に、利益処分案については株主総会にあるとする前記の説は、実益に乏しいものとする。

いずれにしても、株主総会において、会計士の監査意見が開示されることになる。このように、大会社の会計における社会的公正の確保のため、公認会計士と株主とを結びつけた点、今次改正の最大の得点といえよう。

### 3) 会計監査人の権限・責任の強化

今次の監査制度改正における会計士監査の機能的特色の第3は、会計士の権限・責任の強化である。

#### (イ) 会計士監査の意義

監査特例法は、次のように規定する。

第2条 資本の額が5億円以上の株式会社は商法第281条第1項第1号、第2号及び第4号に掲げる書類並びにその附属明細書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。

公認会計士による財務諸表監査は、証券取引法第24条、第193条の2の規定により、昭和26年から証券取引所の上場会社に対して実施されているが、この証券取引法監査は、投資家の保護を目的とするとされながら、株主総会終了後に行なわれる事後的追認的監査であり、直接株主にも結びつかず、殆んど実効性の乏しいものであった。したがって、この証券取引法監査をもつて、本来の意味での、公認会計士による外部監査であるという考え方は確立しなかった。

今次施行の会計士監査は、商法特例法に拠るとはいえ、商法・会社法体系に初めて制度化された制度であり、単に、投資家・株主に奉仕することを目的とするだけでなく、会社と直接契約関係にある債権者株主はもとより、広く一般消費者・利用者から公害の被害者・賠償債権者に至るまでの保護を目的とするのである。この立場から、会社から独立した会計専門家によって、株主総会提

出のための決算書類について、広く公共の利害を意識した本格的会計監査活動が期待される点で、証券取引法上の監査とは根本的に異なるものがあるように思われる。

(ロ) 会計監査人の資格と選任・解任

監査特例法は次のように規定する。

第4条 会計監査人は、公認会計士（外国公認会計士を含む。）または監査法人でなければならない。（第2項 省略）

会計監査人は、公認会計士もしくは外国公認会計士または監査法人でなければならない。公認会計士または外国公認会計士は、公認会計士法に定める公認会計士試験（第3次試験）または外国公認会計士試験または選考においてその資格を得たもので、公認会計士協会に備えられる「公認会計士名簿または外国公認会計士名簿」に開業の登録を受けた者であることを要する（公認会計士法17条, 18条, 19条）。「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、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）。

会計士補は資格を有しない。監査特例法第4条2項の各号の欠格事由に該当する者は除外される。すなわち、——会社またはその親会社若しくは子会社（他の会社の株式の過半数を有する会社、もしくは他の会社から株式の過半数を有される会社）の取締役、監査役または使用人、業務の停止処分を受けその停止の期間を経過しない者、（戒告処分は該当しないと解される。） 監査法人の社員で、前記2項目に該当する者<sup>6)</sup>——である。昭和49年4月4日現在、公認会計士の総数は4,721名、外国公認会計士31名、監査法人数は31社である<sup>7)</sup>。

会計監査人の任免については、次のように規定される。

第3条 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する。

会計監査人を選任したときは、取締役は、その旨を株主総会に報告しなければならない。

第6条 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解任することができる。

会計監査人を解任したときは、取締役は、その旨及び解任の理由を株主総会に報告しなければならない。（第3項 省略）

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（幹事試案）」においては、——会計監査人は「株主総会」で選任することとし、その招集通知には監査人候補者の氏名・住所をも記載することになっていた（試案第十一の二（1）、四（1））。また、発行済株式総数の100分の1以上を有する株主は、会計監査人の候補者を指定する権利を持ち、さらに、会計監査人を選任する総会決議には、必ず発行済株式総数の3分の1以上の定足数を要する。また、会計監査人の解任についても、総会の特別決議を要する（試案第十一の六）としていた<sup>8)</sup>。——

これが、前記のように、監査役の過半数の同意と株主総会への報告だけとなったわけであるが、「監査役の同意」とは、会議体の決議あるいは書面も要求されていない。したがって、口頭の同意あるいは取締役による実質的選任決定のあとの形式的追認ということにもなろう。「株主総会への報告」は、承認決議は必要でなく、たんに報告だけで足り、報告を怠っても不十分であっても、選任・解任そのものの効力は影響を受けない<sup>9)</sup>と解されている。

このようにみると、著しい変革といわれる今次の監査制度の改正も、会計監査人の任免・地位に関しては、経済界の意向に屈して、その独立性条件を十分に確保していないといえる。今次改正における最大の失点であり、今後はその解決を残された問題である。

#### （ハ）会計監査人の権限

会計監査人の権限として、監査特例法は次のように規定する。

第7条 会計監査人は、何時でも、会社の会計の帳簿及び書類の閲覧若しくは謄写をし、または取締役に対して会計に関する報告を求めることができる。（帳簿閲覧権、会計報告徴収権）

会計監査人は、その職務を行なうため必要があるときは、会社の業務及び財産の状況を調査することができる。（業務財産調査権）

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る。（子会社会計報告徴収権）

商法第274条ノ3第3項及び第4項の規定は、前項の場合について準用する。（子会社業務財産調査権、子会社の調査拒否権）（第5項 省略）

第7条第1項の、「何時でも」とは、監査期間外であっても、取締役の不在の場合も制約がないことを意味するものと解される。第2項の「その職務を行なうため必要があるとき」とは、第1項と同じく、一般的必要に応じてなし得るものと解される。監査実施上、現金や有価証券の手許在高の実査、棚卸資産の実施棚卸の立会、固定資産の現状の確認など、帳簿や現物について調査することは、実際、常に必要なことであり、監査人の職責遂行において「一般的必要性」は当然の要請と考えられる。この点、改正前の商法第274条2項において、「……特ニ必要アルトキハ」とある場合と異なると考えられる。

また、会計監査人は、その職務を行なうため必要があるときは、被監査会社の子会社に対して会計に関する報告を求めることができる（7条3項）が、この場合、「その職務を行なうため必要があるとき」の意は、親会社に対して調査を開始した後を前提とするのではなく、親会社と同時並列的に行ないうる（会社報告を徴収する）ものと解される。そして、その子会社に対する会計報告請求権が機能しないときは、商法第274条ノ3（子会社業務財産調査権）の規定が準用され、会計監査人は、報告を求めた業務及び財産状況について調査することができる（7条4項）。いわゆる子会社調査権（子会社監査権）である。

会計監査人のこの子会社調査権の行使に対して、子会社は、「正当ノ理由アルトキハ」、それを拒否することができる（監査特例法7条4項、商法274条ノ3・4項）。ここで、「正当ノ理由」とは、会社が親子関係にないような場合とか、親子関係にあっても客観的にみて明らかに監査に不必要と思われるような資料もしくは状況を調査される場合、また子会社の企業秘密を侵すおそれのある場合等が考えられる。会計監査人は、監査人としての立場から、正当の理由を判断し、子会社は、親会社との従属関係から当然その情動的連携の下に、“独自”の立場で、拒否権を行使するとみられる。子会社の対応は、多分に自己防衛の

立場から主観的判断に流れ易いと思われ、この点からは、逆に、会計監査人の子会社調査権を子会社が侵害するということも惹起しよう。子会社調査権の問題については、後で再考したい。

## （二）会計監査人の義務と責任

会計監査人の義務と責任は次のように規定される。

第8条 会計監査人がその職務を行なうに際して取締役の職務の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。（取締役行為の報告義務）

第9条 会計監査人がそ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、会社に対し連帯して損害賠償の責めに任ずる。（会社に対する債務不履行責任）

第10条 会計監査人が重要な事項について第13条第1項の監査報告書（計算書類に対する報告書）または第15条第2項の監査報告書（附属明細書に対する報告書）に虚偽の記載をしたことにより第三者に損害を生じさせたときは、その会計監査人は、その第三者に対し連帯して損害賠償の責めに任ずる。ただし、その職務を行なうについて注意を怠らなかったことを証明したときは、この限りでない。（第三者に対する不法行為責任）（第11条連帯責任 省略）

第9条は、会社に対する会計監査人の債務不履行による損害賠償責任を規定する。昭和32年4月の経団連と日本公認会計士協会の協定に成る「標準監査契約約款」の第13条には、次のような場合には、損害賠償責任があるとされた。解釈の基準として参考にすることができるものと解される。すなわち、——

1. 乙（会計監査人）が公認会計士法第27条に定める秘密を守る義務を犯し、甲（会社）に損害を与えた場合、
2. 乙が第11条（特別利害関係存在の通知）に定める義務を怠り、乙の責に帰すべき理由により監査報告書が無効となった場合、
3. 監査報告書が乙の責に帰すべき理由により大蔵大臣によって受理せられず、甲が損害を受けた場合、
4. 株主総会招集状発送前に甲が乙に示した会計処理の原則及び手続に関する方針について、乙の側に異議がなく、且つ示した方針通りに決算が行われている事項について、招集状発送後に乙が「省令」第4条第3項に掲げる事項（会計原則に従って処理されているか）に関する否定的意見または同条第4項の意見差控えの理由となる旨を明らかにしたため、甲が損害を受けた場合、——である。

第9条の「その任務を怠ったこと」と会社損害等については、立証責任は会社にあるが<sup>10)</sup>、故意・過失に関しては債権法の原則に従い、債務不履行責任を免れようとする会計監査人にある<sup>11)</sup>、と解される。

さてここで、会計監査人の「任務」が明らかにされなければならない。会計監査人の任務は、監査契約において約定されているが、基本的に、監査証明——監査報告書の作成にある。すなわち、具体的に、その任務は、一連の監査手続を実施し、最終的に監査報告書において意見の表明までのプロセスにおいて存在するのであって、会社の経理事務—決算書類の作成にあるのではないことである。昭和25年7月制定の旧監査基準においては、「監査人の行なう監査証明は、客観的事実の証明ではなくして、財務諸表の適否に関する意見の表明である」（旧監査基準第一～五）とされ、また、「監査人は、財務諸表に対する意見に関して責任を負うのであって、財務諸表の作成に関して、責任を負うものではない」（監査一般基準の六）とされた。したがって、この監査論の立場を斟酌すれば、会計監査人の任務あるいはその懈怠は、監査証明及びそれに至る監査実施を中心として判断すべきであると考ええる。

「連帯」とは、会計監査人が2人以上の複数の場合が想定されており、その場合、「どの1人に対しても会社が損害の全額を賠償請求できることを明確にするために」<sup>12)</sup> 設けられた規定と解される。

責任の存続期間については、監査特例法は規定しないが、民法第167条の規定により、10年の消滅時効に服するとする説<sup>13)</sup>が強い。商法第284条の責任解除の規定を準用すべきかについても意見がある。考察するに、大陸法の権利義務得喪論に立つ、これらの消滅・解除条件の規定は、監査特例法における会計士監査と調和するものであるかということである。大陸法系のわが国では、債務の消滅時効を疑わない。しかし、本来、一度発生した債務が何らの対価をも伴わずして消滅するということは、不条理な事であろう。債務は履行がない以上はあくまで債務であるはずである。権利関係の安定という要請に強く依拠した現行法の権利得喪の規定は、その適用を慎重に考慮する必要があるだろう。

このような観点から、会計士監査における会計監査人の会社に対する責任の

存続期間は、消滅時効、責任解除という権利得喪の観点でなく、訴訟の維持、採証を考慮するところの、会社（権利者）側の「訴権の制限」という面から考えることの方がより妥当と解される。

私見として、会社の会計監査人の債務不履行に対する訴権は、故意・過失の場合を除き、決算書類承認権者（取締役一株主総会）の次期監査報告承認（監査報告承認後1年）をもって、制約・凍結せしめられるべきであると考え。本来、会計報告の完遂は、報告者のアカウンタビリティを解放するものとは、会計学・監査論の通説であり、法理論へ援用したいと考える。法的根拠として、商法第32条2項の「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スヘシ」の規定を準用する。すなわち、会計監査は、「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定」と商業帳簿との相関的関係において、その適否の意見表明「解釈」を行なうのであり、そこに、企業会計原則や商法の計算規定だけでなく、監査の理論・慣行までも含めた「会計慣行」を斟酌する余地があると考え。後で再考したい。

第10条は、第三者に対する会計監査人の不法行為責任を規定する。会計監査人は、その監査報告書において重要な事項につき虚偽の記載をした場合、第三者に生じた損害について賠償責任を負うが、その際、举证責任が会計監査人に転換され、注意を怠らなかったことを証明しない限り、免責されない。これは、会計監査人の職務の公共性・重大性に鑑み、責任が加重されている点であるが<sup>14)</sup>、その地位が十分な独立性を確保していないのに比較し、アンバランスな感は免れない。証券取引法にも同種の規定（第21条、第22条）がある。

「虚偽の記載」とは、それが無限定適正意見あるいは限定付適正意見として表明された事項に関する場合である。限定付意見あるいは意見差控の場合において、除外・差控された事項には及ばないと解される。会計監査人が意見を差控あるいは限定する場合、そこには、“難きを捨て易きに就く”という態度で、会社側と妥協して安易な意見表明を択ぶ場合もなくはないと思われる。しかし、会計監査人の地位は、改正監査制度においても、決して十分な独立性を確保されていないのであり、それ故にこそ、意見の差控、限定付意見の表明は、

監査人の最後の防衛線であることも理解されなければならない。監査報告書の読者は、独立の意思・行為能力者であり、その監査証明を判断すべきものである。

「第三者」の範囲については明文の規定がない。本来、第三者という場合、まず投資者（株主）であろうが、このほか会社債権者は当然含まれよう。このほか、消費者・利用者が含まれるかという問題が生ずる。企業の社会的責任という観点からは、広く解釈することが時代の要請であろう。社会監査の確立という観点からも無視できない問題であろう。

#### 4) 監査役監査および証券取引法監査との調整

改正監査制度の特色の第4点は、資本金5億円以上の大会社に対して、計算書類についての監査役の監査のほか、公認会計士の監査が行なわれることになったため、そこに生じた会計監査の2元的状況の調整、また証券取引法に基づく監査との間に生じた重複を避けるための調整という、制度的技術的措置がなされていることである。監査特例法は次のように規定する。

第3条（監査役の過半数の同意による会計監査人の選任，前掲省略）

第6条（監査役の過半数の同意による会計監査人の解任，前掲省略）

第8条（取締役の不正行為等を発見した場合の会計監査人の報告義務，省略）

第13条 会計監査人は、前条の書類を受領した日から4週間以内に、監査報告書を監査役及び取締役に提出しなければならない。（第2項 省略）

監査役は、会計監査人に対して第1項の監査報告書につき説明を求めることができる。

第14条 監査役は、前条第1項の監査報告書を受領した日から1週間以内に、監査報告書を取締役に提出し、かつ、その謄本を会計監査人に送付しなければならない。

前項の監査報告書には、次に掲げる事項を記載しなければならない。

- 1 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たときは、その旨及び理由並びに自己の監査の方法の概要または結果
- 2 （省略）
- 3 （省略）

第15条（第1項 省略）

会計監査人は、前項の書類を受領した日から2週間以内に、これに関する監査報

告書を監査役及び取締役提出しなければならない。

監査役は、前項の監査報告書を受領した日から1週間以内に、第1項の書類に関する監査報告書を取締役に提出しなければならない。この場合において、会計監査人の報告を相当と認めたときは、監査役の監査報告書には、その旨を記載すれば足りる。

#### (イ) 監査役監査の変質

会計監査人と監査役とは、相互に独立した別個の監査を行なうことを前提とする見方がある。大住達雄博士は、「監査役の会計監査と会計監査人の監査とは、おのおの独立して行なうことを要し、共同連帯して行なうものではない。」<sup>15)</sup>とされる。監査特例法では、監査役は自己の監査報告書に、「会計監査人の監査の方法又は結果を相当でないと認めたときは、その旨及び理由並びに自己の監査の方法の概要又は結果」記載しなければならない(14条2項1号)とされるが、大住博士はこの点から、「監査役は、会計監査人が行なう監査とは別に、みずから監査をしない限り、会計監査人が行なった監査の方法または結果が相当でないかどうかの判断は、これをなすことができないはずで、この規定からも、監査役の会計監査と会計監査人の監査とは別々に行なわれることを認識することができる。」<sup>16)</sup>とされる。このような解釈は、酒巻教授においてもとられる。すなわち、「このような記載事項(監査特例法14条2項、監査役の監査報告書の記載事項)からも明らかなように、監査役も、会計監査人とは別の独自の立場において、自ら会計監査を行なわなければならない。さもなくば、会計監査人による監査の相当性について判定することができないからである。」<sup>17)</sup>とされる。

しかし、このような解釈には疑問を投げかけざるを得ない。監査の相当性は、「みずから監査しない限り」、判断できないものだろうか。教師は、学生と同じく答案を作成しなければ採点はできないか。建築家は同じ設計をしなければ建築の良否を判断できないか。そうではないであろう。会計監査人の監査水準と異なった手続によっても、会計監査人の監査の相当性・適否は判断し得るとみられる。それ故にこそ、「監査役は……1週間以内に、……提出……」の

規定は成立し得るのである。つまり、この1週間という期間は、監査に必要な期間としては全く短時日であり、それは監査役に対して、会計監査人と同水準の監査実施を期待しているのではなく、「監査」の用語は使用しているものの、会計監査人の監査水準とは異なったものが予定されていると解される。その反面として会計士監査の主動性が確保されているわけである。

監査役の実施する「監査」が、会計に関する限り、会計士の監査水準とは異なるものということは、外部監査を本格的に導入した改正監査制度の基本的構造に由来すると考える。外部監査の本格的導入により、それまで、分立主義的思想の観点から、多少の「外部」的機関の装飾を付されていた監査役は、会計監査に関する限り、本質的にその性格が変わったというべきであろう。監査役は、これまで、外部監査人の不存在の故に、会社の外からはある程度の期待を担い、会社の内からは心の許せぬ身内として敬遠された。しかし外部監査人の出現により、その立場は、外部監査人に対するお目付役として、基本的に「内部」化したとみてよかろう。会計に限ってみれば、会社の業務執行の1機関あるいは内部監査人——会計の調査・指導的機能を担当する機関に転化したとみるべきであろう。

以上の考え方から、公認会計士の監査が行なわれる株式会社（資本金5億円以上の会社）の監査役は、会計監査人の監査と重複して、いわゆる「監査」を行なうのではなく、会計に関する調査・指導の会社業務の1部門機能を担当するのであり、監査特例法第14条2項、第15条3項等の関係条文はその意味で解釈するのが適当であると考えらる。

#### （ロ）会計監査人と監査役との協調及び意見の調整

会計監査人と監査役とは、一方が外部監査、他方が内部的な会計業務の調査指導機能を担当するとしても、会計監査の効果的実施のためには、両者の機能的協調が必要である。

先ず、前にも述べたとおり、会計監査人の選任・解任について監査役の過半数の同意を必要とすることにより、両者の間に個人的心理的連結関係がつくら

れる（監査特例法3条、6条）。会計監査人の義務として、取締役の不正行為等を発見した場合の監査役への情報提供の義務を課している（8条）が、これは両者の連帯を促進する。また、監査役は、会計監査人に対して、監査報告書について説明を求めることができる（15条3項）とされ、両者の監査情報認識のための措置が採られている。

監査役は、会計監査人の監査の方法又は結果を相当でないと認めたときは、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を、自己の監査報告書に記載しなければならない（14条2項1号）ことは、すでに述べたとおりであるが、会計監査人は、計算書類およびその附属明細書が法令または定款に適合するかどうかについて、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る（18条1項）。この場合、会計監査人は、自己の独自の判断で出席し得るもので、総会の出席要請の決議の有無に拘わりないと解される。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、出席して意見を述べなければならない（18条2項）。実際問題として、両者が株主総会で論争することは、会社にとって好ましくないし、また、その総会場で決着をつけることは難しいと考えられるので、事前に意見を調整しておくことが望まれる。

#### （ハ）証券取引法監査との調整

今次の商法・監査制度の改正の目的の基本は、商法監査と証券取引法監査との一元化であり、そしてそれに、商法の計算規定と企業会計原則の調整統一の問題が伴った。商法への接近を計って企業会計原則修正案が提起され、商法においては、第32条第2項（商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スヘシ）の規定が新設され、さらに、計算書類規則（株式会社の貸借対照表及び損益計算書に関する規則）と財務諸表規則との調整等、技術的調整が行なわれたが、両監査の制度的一元化ということでは完全に成功しなかった。

そこで、両監査の間に、商法上は適法であるが証券取引法（企業会計原則）上は適法でないというように、監査意見において喰い違いが生ずる余地がないで

はない。いわゆる適法性と適正性の問題である。しかし、もしそうであれば、今次の商法・監査制度改正の意義も減殺されるわけであるから、そうならないようにすることが、今後の解釈・運用の問題である。

商法の計算規定と企業会計原則との合致を目指して新設された商法第32条2項は、商業帳簿作成に関する解釈の指針、運用の規準を示すものである。「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定」とは、——「商業帳簿の作成に関する規定のすべてをいい、商法総則・会社法の会計処理の規定はもとよりその附属法令の規定たとえば計算書類規則のような表示に関する諸規定や商法32条に定める一般規定の内容をなす企業会計原則をも含むもの」<sup>18)</sup>と解される。また、「公正ナル会計慣行」とは、「一般的な会計慣行」<sup>19)</sup>——と解されるが、商法第32条2項が包括的一般的規定である以上、公開株式会社を対象とした企業会計原則との間に差異がないとはいえない。この点について、蓮井教授は次のように述べられる。

——もっとも、企業会計原則は、それが公正な会計慣行の要約であり、しかも、前述のように、企業会計原則修正案が商法の計算規定に接近することによって、その解釈自体商法32条の商業帳簿作成の目的規定により制約されているとみられないこともない現状では、企業会計原則が解釈指針にすぎないとしても、これに従う以上、同条2項の「公正なる会計慣行」に従うものと一応推定することができる。要するに、会計慣行の公共性は、同条の商業帳簿作成の目的ないし理念を考慮して判断されるわけである以上、それは終局的に裁判所によって判断されるものと解するほかなく、結局、「公正なる会計慣行」とは判例の集積により具体的に定まる概念であるとみてよいであろう<sup>20)</sup>。——

監査意見における適法性意見と適正性意見の乖離を生ぜしめないことは、監査制度改善の目標とするところであるが、このように法を解釈・運用することは、解決の道であろう。しかし、両監査制度の制度的一元化は、依然として解決さるべく残された課題であることはいうまでもない。

1) 味村 治、「株式会社監査制度改正要綱案の解説」、商事法務 No.626, 10(370)頁。

2) 味村 治、前掲稿, 11(371)頁。

3) 日下部与市・山上一夫著『改正商法と新会計制度』116頁、修正引用。

4) 日下部与市・山上一夫、前掲書, 116～117頁参照。

5) 高田源清、「計算書類の決定権者」企業会計1954. 4, 114頁。

6) 川北 博、「公認会計士、監査法人の会計監査」会計ジャーナル, 1974. 5, 臨時増刊号132～139頁。

- 7) 川北 博, 前掲稿。
- 8) 龍田 節, 「会計監査人の選任と責任」会計ジャーナル, 1974. 5, 臨時増刊号141頁。
- 9) 龍田 節, 前掲稿。
- 10) 龍田 節, 「監査役と会計監査人の民事責任」商事法務 No.468, 8(524)頁。
- 11) 龍田 節, 「会計監査人の選任と責任」会計ジャーナル1974. 5, 臨時増刊号147頁。
- 12) 龍田 節, 前掲稿, 147頁。
- 13) 龍田 節, 前掲稿, 148頁。
- 14) この責任の加重は, 単なる不法行為責任に加えて, 信託的観点からする信託義務違反が問われたものと解する。
- 15) 大住達雄著『新しい監査制度の解説』153頁。
- 16) 大住達雄, 前掲書, 153~154頁。
- 17) 酒巻俊雄, 「会計監査人による監査」企業会計, 1974/4 増刊, 76頁。
- 18) 蓮井良憲, 「公正なる会計慣行について」企業会計, 1974/4 増刊, 26頁。
- 19) 蓮井良憲, 前掲稿, 29頁。
- 20) 蓮井良憲, 前掲稿, 29~30頁。

### 3. 子 会 社 調 査 権

#### 1) 親子会社規制の必要性

改正監査制度の機能的特色の1つは, 前述したように, 子会社調査権を含む会計監査人の権限と責任の強化である。子会社調査権に関しては, 昭和38年制定の「株式会社の貸借対照表および損益計算書に関する規則」において, 第9条(子会社等に対する金銭債権の区分記載), 第23条(親会社の所有する子会社株式の投資勘定記載), 第29条(親会社に対する金銭債務の区分記載), 第40条(子会社との取引高の注記)の規定が設けられ, また, 証券取引法監査における監査実施準則において, 「十一 実質的支配従属関係を有する会社との取引」, 「十九 実質的支配従属関係を有する会社に対する諸項目」の規定が設けられているが, 商法体系の中に, 結合会社の監査条項を明文化し, 監査役・会計監査人の子会社調査権を明確にしたのは, これが最初のものである。

本来, 親子会社, 支配従属会社は, 法律上, それぞれ別個の人格をもつ, 独立した会社であるが, 経済上は結合して一体的動きをなす関係にある。この結合関係の中で, 親会社が子会社を利用して, 架空取引, 粉飾決算を行ない易いため, そのままで公表される親会社もしくは子会社の経営成績・財政状態を正しいものと信用するわけにはいかない。そこで, 親会社の監査役あるいは会計

監査人に子会社を調査せしめることにより、正確な会計情報を把握し、ひいては、親会社・子会社一体としての健全な企業経営を招来せしめんとするのである。

会社法の歴史は、孤立会社規制の時代から親子会社規制の時代へと進展している<sup>1)</sup>といわれ、1965年の西ドイツ株式法に、初めて結合企業の規定が登場して以来、各国においてこの種の立法が相次いでいる。わが国においても、今日、会社で他の会社と、親子会社のないものは少ないといわれており、その規制の必要性は漸次増大してきているとみて差し支えない。

## 2) 親子会社の定義・内容

改正商法は、親会社の定義を明定するが、その基準は、実質的支配を基準とするのではなく、所有株式もしくは出資に限定したところの形式的基準に拠っている。すなわち、商法第211条ノ2は、次のように規定され、監査特例法第4条に準用される。

第211条ノ2（1項）他ノ株式会社ノ発行済株式ノ総数ノ過半数ニ当ル株式又ハ他ノ有限会社ノ資本ノ過半ニ当ル出資口数ヲ有スル会社（以下親会社ト称ス）ノ株式ハ左ノ場合ヲ除ク、外其ノ株式会社又ハ有限会社（以下子会社ト称ス）之ヲ取得スルコトヲ得ズ

（3項）他ノ株式会社ノ発行済株式ノ総数ノ過半数ニ当ル株式ヲ親会社及子会社又ハ子会社が有スルトキハ其ノ株式会社モ亦其ノ親会社ノ子会社ト看做ス他ノ有限会社ノ資本ノ過半ニ当ル出資口数ヲ親会社及子会社又ハ子会社が有スルトキ亦同シ

これは、商法における親子会社の定義であるが、實際上、次のような問題を含んでいる。すなわち、一般に、「出資」は「議決権」を伴うが、「過半出資」は「過半議決権」を意味するのか、現実には、「議決権のない株式」の存在をどう扱うかの問題である。

### （イ）過半出資支配の意味

現行商法第242条1項本文は、無議決権株式について、「会社ガ数種ノ株式ヲ発行スル場合ニ於テハ定款ヲ以テ利益ノ配当ニ関シ優先的内容ヲ有スル種類ノ

株式ニ付株主ニ議決権ナキモノトスルコトヲ得」と規定する。しかし、同条同項ただし書において、「但シ其ノ株主ハ定款ニ定ムル優先的配当ヲ受ケザル旨ノ決議アリタル時ヨリ其ノ優先的配当ヲ受ケル旨ノ決議アル時迄ハ議決権ヲ有ス」とあり、無議決権株式は必ずしも議決権を有しないわけではない。さらに、議決権株式といっても、自己株式（241条1項）の場合、議決権を有しない。

かような議決権の無い株式については、発行済株式総数から除いて算定すべきであるとする説が多数を占めているが、他方、議決権の無い株式もすべて算入すべしとする説もある<sup>2)</sup>。後説の理由として、――

1. 「発行済株式総数」には「無議決権株」を含まない旨の明文規定がないこと（商法240条参照）。

2. 無議決権株式の発行数は、発行済株式総数の四分の一を超えてはならないとされていて、その発行数に制限があること。

3. 議決権を欠如した株式を発行済株式総数から控除すると、無議決権株でも議決権を有する場合があります、他方、普通株でも議決権を有しない株式があって、その計算がはなはだ厄介であること。――が挙げられる。

考察するに、如上の両説は、過半支配の意味を「議決権」量を尺度にする点で同根である。しかし、問題は、「議決権」の量だけが、果して支配の内容であるかということである。会社が他会社株式に投資する場合、その投資支配の目的には種々のものがある。他会社の経営意思を株式により直接的に支配する目的のほか、取引関係を得るためのもの、あるいはまた、長期利殖を目的とするものもある。これらの中で、議決権が比較的重要性をもつのは、はじめの支配目的の場合であろう。後の2者においては、議決権がそれほど重要性をもつとはいえないかも知れない。にも拘らず、それらが、場合によっては議決権のない株式として、多数存在するのは、投資支配は議決権だけに依存するものではないからである。株式資本は、資本財に回転し、その利益獲得力を移動せしめる。株式の本源的力―支配力は、議決権の有無に拘らず、資本財のもつ利益獲得力であろう。議決権はその付加的権利である。したがって、議決権の無い株式であっても、十分に支配力を及ぼしているものであり、もしそれが引き揚げ

られることになれば、会社の資本構造は、何らかの影響を受けることになり、議決権株の支配状態にも、変化を与えることになる。これは、やはり支配の一形態であろう。

この意味で、単に議決権の有無をもって、過半支配の基準とすることは、投資支配の認識としては正鵠を失するといえる。結論として、過半支配の算定には、議決権のない株式も入れるべきであると考える。

#### (ロ) 間接支配の範囲

従来、親子会社については、株式会社の「貸借対照表および損益計算書及び附属明細書に関する規則」において、直接支配だけに限定されていた（同規則9条、23条、29条、40条）のであるが、改正商法においては、間接支配の範囲まで認められるに至った（274条ノ3・1項2項）。例えば、A会社がB会社を過半出資支配し、B会社がC会社を過半出資支配する場合、BC関係に親子関係を認めるだけでなく、二次的支配のAC関係にも親子関係（孫会社）を認めるのである。さらに、A会社がB会社を過半出資支配し、A・B両会社が合算してC会社を過半出資支配する場合も同様である。また、A会社がB会社を過半出資支配し、そのB会社がC会社を過半出資支配し、そのC会社がD会社を過半出資支配している場合、三次的支配のAD関係にも、親子関係（曾孫会社）を認めることができる（274条ノ3・2項）と解される。また、A会社がB会社を過半出資支配し、B会社がC会社を過半出資支配し、AC両会社が合算してD会社を過半出資支配している場合も、274条ノ3・2項により、AD関係に親子関係を認められると解される。さらに、A会社が過半出資支配するB<sub>1</sub>、B<sub>2</sub>、B<sub>3</sub>、B<sub>4</sub>のそれぞれの会社が、一社だけでは過半出資支配でないが、合算して過半出資支配している場合（いわゆる集团的支配）も、親会社を単一のものとする必要はないので、AC両社の間に親子関係を認め得ると解される<sup>3)</sup>。――

#### (ハ) 外国会社との関係

親子会社の問題は、その一部に外国会社を含む場合、困難な問題を生ずる。

多国籍企業の増加している今日、今後、避けては通れない問題であるけれども、この稿で触れることは省略させて頂く。

## (二) 監査実施準則・「申告事項」との関連

親子会社の基準として、監査特例法・改正商法は前述のように、形式的基準（過半出資支配）を定めるが、証券取引法による公認会計士監査においては、この点、若干の違いがある。すなわち、昭和41年の「監査実施準則」改訂の際に、公認会計士協会・大蔵省・経団連の三者は「申告事項」を協定し、その中で、往査の手続を適用すべき「実質的支配従属会社」の範囲を定めていた。すなわち、——

……「実質的支配従属会社」の範囲は、被監査会社との間に、次の各号の一に該当する関係を有し、かつ、被監査会社の財政状態または経営成績に重要な関係を有すると認められるものとする。

- (一) 発行済株式総数の過半数の株式を実質的に所有する関係
- (二) 取締役総数の過半数を派遣し、継続的な取引を有する関係
- (三) 発行済株式総数の百分の十をこえる株式を実質的に所有し、かつ、売掛金、貸付金等の経済的供与額が、常時、相手会社の負債及び資本の額の二分の一をこえている関係
- (四) 前各号に準ずる関係で、実質的に支配従属関係があると認めるに足る重要な関係  
第一号から第三号までに該当する事実があっても、被監査会社との間に、実質的支配従属関係のないことが明らかなものは除外するものとする<sup>4)</sup>。

——である。以上は、証券取引法監査で実施されているものであるが、改正商法の親子会社の基準は、前にみたとおり、これと明らかに異なるので、問題の生ずる余地がある。商法基準と証取法（申告事項）基準との差間領域にある子会社に対し、会計監査人が調査を強行しようとする場合、子会社にとって、調査拒否権発動の「正当ノ理由」（監査特例法7条4項、商法274条ノ3・3項4項）となろう。

実務上、早急に、この両規の調整的措置—新しい「申告事項」の成約が望まれるのである。子会社の調査拒否権については後で考察したい。

### 3) 会計監査人の子会社調査権と子会社の調査拒否

#### (イ) 子会社調査権の意義

監査特例法は、子会社調査権について次のように規定する。

第7条(3項) 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る。(子会社会計報告徴収権)

(4項) 商法第274条ノ3第3項及び第4項の規定は、前項の場合について準用する。

商法274条ノ3(3項)

親会社ノ監査役ハ第1項ノ規定ニ依リ報告ヲ求メタル場合ニ於テ子会社が遅滞ナク報告ヲ為サザルトキ又ハ其ノ報告ノ真否ヲ確ムル為必要アルトキハ報告ヲ求メタル事項ニ関シ子会社ノ業務及財産ノ状況ヲ調査スルコトヲ得(子会社業務財産調査権)

(4項) 子会社ハ正當ノ理由アルトキハ第1項ノ規定ニ依ル報告又ハ前項ノ規定ニ依ル調査ヲ拒ムコトヲ得(子会社の調査拒否権)

これらの子会社に関する権限は、監査役のそれと変りはないが、たゞ監査の範囲が、監査役の場合、「営業」であるのに対し、会計監査人の場合は「会計」に関するものとなっている。さらに、子会社調査権は、親会社の会計監査人だけに存し、子会社の会計監査人に親会社の調査権があるのではない。

#### (ロ) 子会社調査権行使の前提

子会社調査権は、会計監査人が、親会社に対する会計帳簿書類の閲覧謄写権や、その親会社取締役に対する会計報告徴収権あるいは親会社に対する業務財産調査権を行使した場合、「それだけでは十分な資料が得られず、親会社の取締役の職務執行の適否が判断できないときに、はじめて認められるものである<sup>5)</sup>——とする説がある。しかし、条文(7条3項)では、往査による業務財産権(商法274条ノ3・3項)を別として、それは明定されていない。この点は監査役の場合と異なる。監査特例法第7条3項の「その職務を行なうため必要があるとき」の法意を、親会社調査後の第2段階において、子会社会計報告徴収権と往査による業務財産調査権とを含みいわゆる子会社調査権を行使し得る条件と解することは、条文の文言からも逸脱しているように思われる。また、実

際、監査実施において、会計監査人は複数の場合が多く、補助者も使用して、それぞれが監査対象を分担して監査が進められる。その際、過去の決算資料・監査結果が使用されるのであり、監査上の問題点は、事前あるいは実施過程において、予測可能である。その中には、子会社関係の事項も含まれるであろう。したがって、会計監査人の子会社調査権は、往査を除いて、会計監査人が「その職務を行なう必要あるとき」を判断し、親会社の調査と同時平行して行ない得ると解される。子会社調査権のうち、業務財産調査権に関しては、前段階としての会計報告徴収権が十分に機能しないとき、第2段階として往査実施を行ない得るべきこと、条文上、明白である。この場合、調査の範囲は、「報告ヲ求メタル事項ニ関シ」でであり、無条件に子会社のすべてを包含するものではない。しかし、たとえば、子会社の経営成績・財政状態が悪化して倒産の危険が見られる場合、調査の実施は子会社の全域にわたることになると考えられる。この調査領域・対象の決定は、会計監査人の判断に依存する。しかし、この判断は、子会社独自の判断—会社が自己の利益を保全する意図から出るであろう判断とは、なじまないものも生じよう。

#### (ハ) 子会社の調査拒否権

##### — 子会社調査権の限界

監査特例法は、商法第274条ノ3・4項を準用し、「子会社ハ正当ノ理由アルトキハ第1項ノ規定ニ依ル報告又ハ前項ノ規定ニ依ル調査ヲ拒ムコトヲ得」と規定し、子会社は、親会社の会計監査人による会計報告徴収権、業務財産調査権の行使に対し、それらを拒否し得ることを認めている。この規定は、第70国会の土壇場において参議院の緊急追加事項として、十分論議・検討がなされぬまま、付加されたもので、その経過からも、またその推測される立法意図からみても、まことに評判のよくない規定である。修正案の趣旨説明において、「子会社に対する調査が濫用されないよう、子会社は、正当な理由があるときは、親会社の監査役の調査等を拒むことができることを明らかにするもの」<sup>6)</sup>と述べられている。そこで、「正当ノ理由」の判断者とその内容が問題となる。

私見として、子会社調査拒否の判断権者は、子会社の取締役および株主に在ると考えるが、その場合、仮に正当の理由の判断を恣意的になすことを許容するとすれば、逆に子会社側の調査拒否権の濫用という事態も生じかねない<sup>7)</sup>。これは、改正商法第274条ノ3・3項の子会社調査権規定の空洞化ということになる。しかし、法解釈として、調査拒否権をそのように強大なものと考えすることはできない。もともと、今次の商法改正においては、「親子会社」規制を正面から取り上げているのではない。立法趣旨の説明における「子会社に対する調査が乱用されないよう」とは、「親会社に対する子会社の利益を積極的に保護する趣旨ではありえない。親会社の監査役による、監査に名をかりた子会社の利益の不当な侵害を排除することを目的とする」<sup>8)</sup>のものであると解される。したがって、この規定の「正当ノ理由」は、純粹に「調査権」を逸脱した。客観的に濫用ある場合に限定されるべきであるとする。

・そこで、考えられる正当の理由として、次のようなものがある。1つは、親会社にも知られたくない秘密事項、たとえば特許権やノウ・ハウ等の中身で、客観的に監査上親会社の会計監査人・監査役に必要でないものである。第2に、子会社の業務財産の調査（往査）には、その前段階として、あらかじめ会計報告の対象として事項が特定されていなければならないが（商法第274条ノ3・1項）、その報告対象事項外のことを調査しようとすれば、拒否の対象となる。第3に、正当な理由として親子会社関係の不存在を理由とする場合が考えられる。改正商法は、親子会社関係の基準を、“過半出資支配”に限定した。これに対し、証取法・会計士監査に適用されてきた「監査実施準則」の「申告事項」が、支配従属関係の認定基準を広く実質的關係において決めていたのと若干の相違がある。すなわち、「申告事項」は、監査特例法第4条・商法第274条ノ3・1項の過半出資支配關係の規定と同様の規定（1）のほかに、（2）取締役総数の過半数を派遣し、継続的な取引を有する關係、（3）発行済株式総数の百分の十をこえる株式を実質的に所有し、かつ、売掛金・貸付金等の経済的供与額が、常時、相手会社の負債及び資本の額の二分の一をこえている關係、（4）前号に準ずる關係で、実質的支配従属關係があると認めるに足る重

要な関係、の場合が規定されている。既述のとおりである。この点について、——「改正商法第274条ノ3および特例法7条の規定は、結局、右の監査実施準則に法的根拠を与えたもの」として、「従来からの証券取引法による監査と改正商法および特例法による監査とは大略一致する」<sup>9)</sup>——という見方がある。確かに、両監査における会計監査人は、実際、同一の公認会計士になると思われる、その点で、両監査の一致への指向は推測できる。しかし、現在の親子会社関係の規準に関する限り、改正商法・監査特例法の規定が「申合事項」に略一致するのは、間接支配も含まないところの直接的「過半出資支配」の条項だけである。したがって、申合事項の他の条項に該当する領域では、正当の理由として拒否権に援用される余地があるといえる。

正当な理由の最後として、親子関係の会社の中に外国会社が含まれる場合が考えられる。外国会社は、利益隠しあるいは粉飾決算にとって恰好の場所であろう。多国籍企業の増加している今日、今後、それは大きな問題たりうると見られるが、ここでは触れないことにしたい。

## (二) 子会社調査拒否の場合の会計監査人の責任

さて、子会社の調査拒否権が発動されたとして、親会社の会計監査人は新しい局面を迎える。すなわち、親会社の会計監査人が調査の必要ありとして調査権を行使しようとしたが、子会社の拒否によってそれが不能となり、その事が原因で、親会社もしくは第三者に損害を生ぜしむに至った場合、会計監査人の責任はどうなるかの問題である。

会社もしくは第三者に損害が生じせしめた事項が調査を拒否された事項であった場合、当然、先に子会社が主張した「正当ノ理由」は存在意義がなかったことが確証されたわけであり、反面、“拒否された調査権行使”の適法性も推定されよう。したがって、親子会係の存在を前提として、会社は損害賠償の訴権を有せず、会計監査人は、その任務を怠ったことには該当せず、会社に対する損害賠償責任は生じないと解される。

第三者に対する場合、会計監査人が、調査拒否の事項に関し無限定適正意見

を表明したとき、監査特例法第10条の損害賠償責任を生ずるが、限定付適正意見もしくは意見差控で除外されている場合には及ばないと考える。

- 1) 田代有嗣,「商法改正と親子会社規制の諸問題(上)」商事法務 No.673, 2(78)頁。
- 2) 田代有嗣, 前掲稿, 6(82)頁。
- 3) 田代有嗣,「商法改正と親子会社規制の諸問題(下)」商事法務 No. 674, 43(155)~44(156)頁参照。
- 4) 監査実施準則「申合事項一」。
- 5) 加美和照,「子会社の監査」産業経理1974. 9, 45頁。
- 6) 衆議院法務委員会における参議院法務委員会 後藤義隆理事発言, 法務委員会議事録11号(昭和49年3月1日)14頁——吉井溥,「監査役による子会社調査と子会社の調査拒否権」企業法研究, 49/6(第229輯), 引用。
- 7) 蓮井良憲,「子会社の調査拒否」企業法研究49/6(第229輯), 5頁(逆に, 子会社取締役が法文にいう「正当の理由」を根拠に親会社監査役の正当な子会社の調査をも拒否することも生じ, かえって改正商法の意図する監査制度の充実強化も失われるおそれが生ずるのではなかろうか——)。
- 8) 倉沢康一郎,「子会社の調査拒否権」, 企業法研究49/6(第229輯), 9頁。
- 9) 蓮井良憲,「子会社の調査拒否」, 企業法研究49/6(第229輯), 4頁。

[昭和53年2月, 熊本大学法文学部において, 研究生として発表の原稿——研究生論文を, 加筆訂正]