

会社法における会計監査人

岡 本 智 英 子

要 旨

2005年7月26日に公布された会社法は、機関としての会計監査人をより一層位置づけたものといえる。会社法における会計監査人と証券取引法における監査人は、監査する者としての法的な位置づけの違いがより明確になったのである。監査する者の置かれる法的な立場に違いがあれば、監査において実質的な手続は同じであったとしても、権限や責任の点において違いが生じると考える。

I は じ め に

企業会計とは、経営者、投資者、債権者さらにはその企業を取り巻く社会をも含めて企業の経済活動に利害関係を有する人々に対して、企業の経済活動に関する必要な情報を収集・測定・報告することであり、また会計監査とは、経営者が作成した計算書類等を、それに利害関係を有するものの必要に応えるために、この内容は適正かどうかについて利害関係のない会計専門家（公認会計士または監査法人）が調査・判断してその結果を会社に報告することである¹⁾。

わが国において、昭和49年の商法特例法制定以前においては、株式会社の会計監査機構は監査役によるもののみであったから、専門職業的倫理にもとづくという意味での「外部監査」は、商法における監査とは別個に、証券取引法がその適用会社に対して独自に要求するものと解することができたが、昭和49年の商法特例法によって大会社につき会計監査人による監査制度が導入され、さらに昭和56年の同法改正法によって会計監査人が大会社における会計監査機関として位置づけられたため²⁾、商法による監査と証券取引法による監査との関係が問題化されることになった³⁾。すなわち、もし商法における会計規制の目的と証券取引法におけるそれが異なるものであるとすれば、監査役は商法にもとづいて監査をすればよいが、会計監査人は、商法にもとづく監査と証券取引法にもとづく監査を、分けて行わなければならないということになる⁴⁾。商法にもとづく監査は、株主と会社債権者のためのものであるのに対して、証券取引法⁵⁾にもとづく監査は投資者保護のための

ものであるから、本来は、商法における会計監査人と証券取引法における監査人は、それぞれの規制目的に従ってそれぞれの監査をおこなうべきこととなる。

が、現実には、一つの監査契約のもとにおいて、商法にもとづく監査と証券取引法にもとづく監査が行われている。商法の計算書類と証券取引法の財務諸表とは、その内容に本質的な相違はなく、監査の主体としての監査法人または公認会計士が監査を実施する際の手続や判断に有意な差があるとは思われないから、商法上の会計監査人監査は、実質的には証券取引法監査とほぼ同じ性格を持つ、という理解によるものと思われる⁶⁾。また、会計監査人は株式会社における機関ではないという多数説の理解の上に立つと、商法にもとづく監査も証券取引法にもとづく監査の関係も問題にならないかもしれないが、監査する者の置かれる法律的な立場に相違があれば、実質的な手続が同じであったとしても、権限や責任の点では違いが生ずる可能性がある⁷⁾。

2005年7月26日に会社法が公布されたが、はたして、会社法における会計監査人の法的位置づけはどのようになっているのだろうか。新会社法は、現行商法より相当多数の事項が法務省令に委任されている。2006年2月7日に法務省令（会社法施行規則、会社計算規則、電子公告規則）が公布され、これで会社法の全容が明らかになった。新会社法は、社会経済情勢において追い風となっている規制緩和の流れを受け入れ、事前規制から事後規制という大きな転換をはかった。そのバランス論として、会社法施行規則は全般的に情報開示を強化している⁸⁾。特に事業報告と参考書類での開示が増加しており、これらの規定は単純な開示規制ではなく、実質的にその内容の規制をしていることであり、上場会社に関していえば、会社法本文による影響より、省令による影響のほうがはるかに大きい⁹⁾。会社法本体の性質、会社法関係法務省令自身の性質、さらに会社法と法務省令との関係も変容している。

会社法における計算書類においても、会計監査においても、証券取引法に歩調を合わせる方向で改正が行われているが、会社法における会計監査人は証券取引法の監査人に近づいているのだろうか。

本稿¹⁰⁾では、会社法における会計監査人についての改正点を中心に概観し、会社法にもとづく会計監査人監査を考察することにより、証券取引法における監査人と会社法にもとづく会計監査人の法的位置づけに変容はないのかどうかを検討する。

II 会社法上の会計監査人

1 設置範囲

会社法においては、資本金や負債の額にかかわらず、すべての株式会社において、定款

の定めによって、会計監査人をおくことができるようになり（会326条2項¹¹⁾、また、会計監査人の設置を強制される会社は、大会社（会328条1項）であるが、公開会社（会2条5号）でない大会社においても会計監査人を置かなければならなくなった（会328条2項¹²⁾）ので、会計監査人の設置が強制される範囲は拡大した¹³⁾ ¹⁴⁾。会社法でいう大会社とは、現行商法特例法上の大会社と同じ基準¹⁵⁾である（会2条6号）。会社法では、株式会社であれば、会社の規模にかかわらず、定款に定めることにより、委員会設置会社となることを認めているが（会326条2項）、委員会設置会社においても会計監査人は強制される（会327条5項）。会社法において、会計監査人設置会社とは、会計監査人を置く株式会社又はこの法律の規定により会計監査人を置かなければならない株式会社（会2条11号）と定義されているが、前者が326条2項の会社であり、後者が328条1項、同条2項、327条5項における会社のことである。定款で定めた場合であろうが、強制された場合であろうが、会計監査人設置会社として、同一の類型として同じ効果をもたらすのである。

2 会計監査人が設置される場合の機関設計

会社法では委員会設置会社を除き、会計監査人設置会社には監査役を置かなければならない（会327条3項）とする。つまり、会計監査人を設けても公開大会社以外においては監査役を置くことを求める形で、昭和56年改正前の形を公開大会社以外には許容するものであり¹⁶⁾、規律の柔軟化を図るものである¹⁷⁾。会計監査人は、業務監査を行う機関（監査役・監査役会・三委員会）とセットでなければ、業務執行機関からの独立性が確保できず、本来の機能を果たしえないと考えられるからである¹⁸⁾。

会計監査権限のみを有する監査役と会計監査人との併存を認めることとするかどうかは試案の補足説明において検討を必要とされていたが¹⁹⁾、会社法では、公開会社以外の会社のうち、監査役会設置会社および会計監査人設置会社以外の会社において、当該会社の監査役の権限を会計監査権限に限定する旨の定款の定めを設けることを可能としている（会389条）。会計監査人設置会社については会計監査人の独立性を確保するために業務監査権限を有する監査役の存在が制度上不可欠であることから、監査役の監査権限を会計監査権限に限定する旨の定款の定めを設けることは認められないとしたのである²⁰⁾。

要綱試案における a 案「取締役＋監査役＋会計監査人」については、現行法の有限会社タイプのものが会計監査人を設置した場合、および、大会社であっても完全小会社等で従業員数が少ない場合等、機関設計の簡素化が求められるケースにおいてニーズがあると考えられるとして認められたが、取締役会を設けない会社類型において、計算書類を株主総会の承認なしに確定させる必要性は乏しいから、会計監査人を設置していても、計算書類の確定には株主総会の承認を要するとした（会295条1項²¹⁾）。

委員会設置会社は、会計監査人を置かなければならない（会327条5項）としたのは、委員会設置会社は業務執行に対する監督を内部統制システムを利用する形で行うものであるところ（現商特21条の7第1項2号，現商規193条），会計監査人が置かれずと，内部統制システムの重要要素である「企業の財務報告の信頼性を確保する」仕組みの構築が難しく，三委員会が十分機能しないと考えられるからである²³⁾。

3 会社との関係

会計監査人と株式会社との関係は，役員（取締役，会計参与及び監査役）と同様，委任関係にある（会330条²³⁾）。

4 選任，解任若しくは不再任又は辞任

会計監査人は，株主総会の普通決議によって選任される（会329条1項，309条1項）。設立の際には発起人または創立総会の決議によって選任される（会38条2項3号，88条）。取締役が会計監査人の選任に関する議案^{24) 25)}を株主総会に提出するには，監査役設置会社においては監査役（監査役が2名以上ある場合にあっては，その過半数）の同意，監査役会設置会社においては監査役会の同意を得なければならないとし（会344条1項1号，3項），また，監査役，監査役会は，取締役に対し，会計監査人の選任に関する議案を株主総会に提出すること，会計監査人の選任を株主総会の目的とすることを請求することができる（同条2項1号，2号²⁶⁾）。会計監査人は，株主総会において，会計監査人の選任について意見を述べることができる（会345条5項）。委員会設置会社においては，株主総会に提出する会計監査人の選任及び解任並びに会計監査人を再任しないことに関する議案の内容の決定は，監査委員会が行う（会404条2項2号）

会計監査人と株式会社との関係は委任関係にあるので，いつでも辞任することができる（民651条1項）。また，会計監査人の死亡，破産手続開始の決定を受けたこと，後見開始の審判を受けたこと，委任者である株式会社が破産手続開始の決定を受けたことにより，終了する（民653条）。要綱試案にはなかった事柄であるが，現行法では監査役に認められている辞任した場合の意見陳述権が，会計監査人にも認められた（会345条5項）。近時，被監査会社と会計監査人の意見が合わず，会計監査人が辞任するといった事象も生じており，このような場合には，株主総会において，会計監査人が辞任理由を述べることが必要となることも考えられるとして²⁷⁾，会計監査人を辞任した者の意見陳述権を認めることとなったのである。

株主総会は，いつでも普通決議によって会計監査人を解任することはできる（会339条1項，309条1項²⁸⁾）。本来，選任権を有する株主総会が会計監査人の解任権を有すること

は当然のことであるのに特に明文の規定が置かれているのは、株主総会としてなんらの理由なく会計監査人を解任することができることに意義がある²⁹⁾。すなわち、会計監査人は株主総会によって選任される結果、いわば株主総会の付託を受けて会社の会計に関する事項を監査することになるので、株主総会において選任した会計監査人を信頼できない状況が生じた場合にはなんらの理由なくして解任することができることを保障する制度が必要となる³⁰⁾。ただ、このようにいつでも解任されることになると、会計監査人としては不当に不利益を被ることがあるので、株主総会の決議によって解任された場合は、その解任について正当な理由がある場合を除き、会計監査人は株式会社に対し、解任によって生じた損害賠償を請求することができるのである（会339条2項）。このような会計監査人の解任を株主総会の目的とするときには、取締役の影響が大きくなるようにするため、監査役設置会社においては監査役（監査役が2人以上ある場合にあっては、その過半数）の同意、監査役会設置会社においては監査役会の同意を得なければならない（会344条1項2号、3項）。また、監査役、監査役会は、会計監査人の解任を株主総会の目的とすることを取締役に請求することができる（会344条2項2号、3項）。

このように会計監査人を解任しようと思えば株主総会を招集すればよいが、会計監査人の解任のためだけに総会を召集することは困難である反面、会計監査人について重大な事由が生じ、そのまま会計監査人を就任させておくときは会社に重大な損害を生ずるおそれが生ずる場合もあるので、一定の事由がある場合に監査役の全員の同意をもって解任することができることとしている³¹⁾。監査役（監査役が2人以上ある場合には、監査役の全員の同意）は、会計監査人が職務上の義務に違反し、又は職務を怠ったとき、会計監査人としてふさわしくない非行があったとき、心身の故障のため、職務の執行に支障があり、又はこれに堪えないときのいずれかに該当するときは、その会計監査人を解任することができる（会340条1項、2項、監査役会設置会社の場合は4項、委員会設置会社の場合は5項）、このような場合には、監査役（監査役が2人以上ある場合にあっては、監査役の互選によって定めた監査役）、監査役会が選定した監査役、監査委員会が選定した監査委員会の委員は、その旨及び解任の理由を解任後最初に召集される株主総会に報告しなければならない（同条3項、4項、5項）。

問題となるのは、会社法340条1項のいずれの規定にももつとつかない解任もしくは同条にかかげる理由を誤って適用した解任、すなわち違法な解任の効力である。これは、例えば、会計監査人の無限定適正意見が得られないのを真の理由としてこれを秘し、会社がその会計監査人を解任し、他の会計監査人を選任するような場合である。会計監査人設置会社については、計算書類の確定が、一定の要件を満たせば取締役会決議で行うことができ、また、剰余金配当の決定についても、一定の要件を満たせば取締役会決議で行うことがで

きるが、会計監査人が無限定適正意見を出さないため、監査役が会計監査人を解任した場合である。

これについては、会社法340条1項による解任は直ちに効果を生じ、たとえ会計監査人または取締役が解任を不当と考えたとしても、その会計監査人がそのまま職務にとどまることはできず、他の会計監査人の無限定適正意見があれば、取締役会限りで計算書類を確定できるとする説³²⁾と、違法な解任は当然無効であり、解任された会計監査人は以前としてまだその地位を持ち続けており、たとえ新しい会計監査人の無限定適正意見があったとしても、計算書類は取締役会限りでは確定しないとする説³³⁾、監査役が法定の解任事由がないことを知りながら会計監査人を解任したときは解任は無効であるが、監査役全員が解任事由ありと考えて解任に同意したときは、後に解任事由がなかったことが判明しても解任は有効であると解する説³⁴⁾がある。

会社法における会計監査報告の無限定適正意見は、後述するように、会社の計算書類の確定という法律効果に、また、剰余金配当の決定という法律効果に結びつけられていること、また、会社法上選任権者以外の者に解任請求を認めるときには、裁判所の関与を前提とするのが通常であるが（会648条3項、同854条）、会社法340条1項のように監査役の判断のみで解任することできるとする規定は例外的であることから考察すると、監査役の解任決議が違法で無効であるとするれば、本来監査すべき者が監査をなしえなかった以上、会計監査報告の内容に無限定適正意見が含まれていないのであるから、会社計算規則163条1号に該当しないこととなり、取締役会決議による計算書類の確定は無効であり、株主総会で計算書類を承認したとき（会438条2項）も承認決議には取消事由があると解すべきである³⁵⁾。

5 資格

会社法では、会計監査人は公認会計士でなければならない（会337条1項）とし、欠格事由として、公認会計士法の規定により、株式会社に義務づけられた計算書類等について監査することができない者（会337条3項1号）、株式会社の子会社若しくはその取締役、会計参与、監査役若しくは執行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又はその配偶者（同2号）、監査法人でその社員が半数以上が前号に掲げる者であるもの（同3号）と整理された。公認会計士法が改正され、監督官庁による監査法人に対する積極的な監視・監督が期待し得る状況³⁶⁾を前提とした、整理の仕方である³⁷⁾。

6 任期

会計監査人の任期は、選任後1年以内に終了する事業年度のうち最終のものに関する定時株主総会の終結の時までであるが（会388条1項）、この定時株主総会において別段の決議がされなかったときは、当該定時株主総会において再任されたものとみなされる（同条2項）。任期を1年として株主総会において毎年1回会計監査人の選任決議を行うこととすると、会計監査人が自己の地位の保全ばかり図ることとなり、かえってその独立性が脅かされるとして、原則として会計監査人は当然再任されることとし、特に再任しない旨の決議がなされた場合のみ任期が満了し、退任することとなるが、このような制度は、逆に公認会計士の適格性につき、株主がチェックする機会を妨げ、現状の会計監査人を固定化し、会社との癒着を生ずる危険性も内包している³⁸⁾。独立性が脅かされるとして原則として再任されることになっているが、会計監査人を機関として位置づけるならば、株主は、会計監査を行う機関としての会計監査人の選・解任権を有しているのであるから、このような制度は不要であり、任期ごとに株主総会のチェックを受けるべきである。

取締役が、会計監査人を再任しないことを株主総会の目的とする際には、監査役設置会社においては監査役（監査役が2人以上ある場合にあっては、その過半数）の同意、監査役会設置会社においては、監査役会の同意を得なければならない（会344条1項3号、3項）。監査役、監査役会は、取締役に対し、会計監査人を再任しないことを株主総会の目的とすることを請求することができる（会344条2項3号、3項）。

会計監査人設置会社が会計監査人を置く旨の定款の定めを廃止する定款の変更をした場合には、会計監査人の任期は、当該定款の変更の効力が生じた時に満了する（会338条3項）。

7 欠員が生じた場合の措置

会計監査人が欠けた場合又は定款で定めた会計監査人の員数が欠けた場合において、遅滞なく会計監査人が選任されないときは、監査役設置会社においては監査役、監査役会設置会社においては監査役会、委員会設置会社においては監査委員会は、一時的会計監査人の職務を行うべき者を選任しなければならない（会346条4項）。

8 報酬の決定

現行法では、会計監査人の報酬については、監査役会又は監査委員会の関与についての規定はなく、株式会社と会計監査人との間の監査契約の内容の一つとして、代表取締役又は代表執行役が自らの判断で会計監査人と交渉して報酬額を決定することも認められている³⁹⁾。要綱案において、委員会設置会社の監査委員会に会計監査人の報酬に対する決定権

限を付与する案⁴⁰⁾は採用されず、会社法では、会計監査人の経営陣からの経済的独立性の担保のために、監査役会（監査役会を置かない場合には、監査役の過半数）⁴¹⁾または監査委員会は、会計監査人の報酬の決定に関する同意権を有するとした（会399条）。

9 会社と第三者に対する責任

会計監査人の株式会社に対する責任は、現行法では、株主代表訴訟の対象とされていないが、取締役と同様、会社の経営陣との緊密な関係から、会社が責任追及を怠り、その結果としての株主の利益が害される可能性は否定できないものと考えられるため、要綱試案において、会社監査人の会社に対する責任について株主代表訴訟の対象とすることが、責任の一部免除とともに、提案された⁴²⁾。一部免除については、社外取締役と同様の制度にするのか、責任限度額を法定すべきかどうか、また、取締役等と同様の株主総会の特別決議による事後的な免責等を認めるべきかが検討され、会社法においては、会計監査人の会社に対する責任について、株主代表訴訟の対象とするものとされ（会847条）、社外取締役と同様の一部免除制度を導入し（会425条、426条、427条）、総株主の同意により責任の全部を免除できるとした（会424条）。

会計監査人は、現行商法特例法においても第三者に対して損害賠償責任を負う義務があるが、会計監査報告の虚偽記載に限られていた（現商特10条）。会社法では、その義務とともに（会429条2項4号）、その職務に行うについて悪意または重大な過失があったとき、第三者に生じた損害を賠償する責任を負う（会429条1項）とされている。

10 登記

現行法では、会計監査人の登記に関する規定はないが、会計監査人が置かれ、計算書類についての会計の専門家である会計監査人によるチェックがなされているかどうかは、債権者等の利害関係人にとって重要な関心事であると考えられるし、資金調達の円滑化を図る等の目的から、そのことを積極的に利害関係人に開示したいとのニーズがあるという指摘がされていることにより⁴³⁾、要綱試案において会計監査人を設置した場合にはその旨及び当該会計監査人の氏名又名称を登記事項とする方向で検討するとされた⁴⁴⁾。会社法では会計監査人が株主代表訴訟の対象となることもあり⁴⁵⁾、会計監査人設置会社であるときは、その旨及び会計監査人の氏名又は名称は、登記事項となった（会911条3項19号）。

Ⅲ 会社法における会計監査人監査

1 権限

会計監査人は、株式会社の計算書類及びその付属証明書、臨時計算書類並びに連結計算書類を監査し（会396条1項前段）、会計監査報告を作成しなければならない（同後段）⁴⁶⁾。会社法において、株式会社の計算書類は、貸借対照表、損益計算書その他株式会社の財産及び損益の状況を示すために必要かつ適当なものとして法務省令で定めるもの（計規91条1項－株主資本等変動計算書及び個別注記表）をいうとし、事業報告⁴⁷⁾は、計算書類ではなくなった（会435条2項）。会計監査人の監査の対象は、現行法では、営業報告書についても会計に関する部分も含まれているが、会社法においては、会計監査人の責任を負う範囲を明確にする観点から⁴⁸⁾、計算書類およびその付属明細書としている（会436条2項）。監査に必要な情報を得るために、会計監査人は、会計帳簿類を閲覧及び謄写をし、また取締役及び会計参与並びに支配人その他の使用人に対し、会計に関する報告を求めることができる（会396条2項）。会計監査人は、その職務を行う必要があるときは、会計監査人設置会社の子会社に対して会計に関する報告を求め、又は会計監査人設置会社若しくはその子会社の業務及び財産の状況を調査することができる（会396条3項）。

2 監査の手続きの流れ

計算書類についての監査等の手続きの流れ（会436条～439条）が変更になっている。現行法においては、委員会等設置会社以外の株式会社では、計算書類の監査と取締役会の承認の先後について、議論があったところであるが、会社法においては、取締役会設置会社の計算書類の承認について、現行法の委員会等設置会社と同様とし（現商特21条ノ26第4項）、監査役（会）・会計監査人の監査機関を設置している場合には、これらの監査機関の監査を受けた後に（会436条1項、2項）、取締役会の承認を受けることとしている（会436条3項）。

会計監査人設置会社における監査は、まず、計算書類を作成した取締役（委員会設置会社にあつては、執行役）は、会計監査人に対して計算関係書類（計規2条3項3号）を提供しようとするときは、監査役（委員会設置会社にあつては、監査委員会の指定した監査委員）に対しても計算関係書類を提供しなければならない（計規153条）。計算関係書類を受領した会計監査人は、会社計算規則154条に掲げる事項を内容とする会計監査報告を作成しなければならない。会計監査人は、会社計算規則158条の各号に掲げる会計監査報告の区分に応じ、当該各号に定める日までに、特定監査役（計規158条4項）及び特定取締役（同5項）に対し、当該会計監査報告の内容を通知しなければならない。監査期間につ

いては柔軟化されており（計規158条1項）、さらに、会計監査人が同条第1項の規定により通知すべき日までに同項の規定による会計監査報告の内容の通知をしない場合には、当該通知をすべき日に、計算関係書類については、会計監査人の監査を受けたものとみなされる（同3項）⁴⁹⁾。会計監査人は、会社計算規則158条第1項の規定による特定監査役に対する会計監査報告の内容の通知に際して、当該会計監査人についての、独立性に関する事項その他監査に関する法令及び規程の遵守に関する事項、監査、監査に準ずる業務及びこれらに関する業務の契約の受任及び継続の方針に関する事項、会計監査人の職務の遂行が適正に行われることを確保するための体制に関するその他の事項を通知しなければならないが、すべての監査役（委員会設置会社にあつては、監査委員会）がすでに当該事項を知っている場合は、この限りではなく、当該事項に係る定めがない場合にあっては、当該事項を定めていない旨を通知しなければならない（計規159条）。監査役は、会計監査人の職務の遂行が適正に実施されることを確保するための体制に関する事項を内容とした監査報告を作成しなければならない（計規155条4項）。

3 計算書類の確定

取締役会設置会社においては、会計監査人、監査役あるいは監査委員会の監査を受けた各事業年度に係る計算書類及び事業報告並びにこれらの付属明細書は取締役会の承認を受け（会436条3項）、株主総会に提出され又は提供された計算書類は定時株主総会の承認を受けなければならないが（会438条2項）、会計監査人設置会社については、取締役会の承認を受けた計算書類が法令及び定款に従い株式会社の財産及び損益の状況を正しく表示しているものとして法務省令で定める要件に該当する場合には、定時株主総会の承認を受ける必要はなく、取締役が、当該計算書類の内容を定時株主総会に報告すれば足りる（会439条）。法務省令で定める要件とは次のいずれにも該当することである（計規163条）。会計監査報告の内容に無限定適正意見が含まれていること⁵⁰⁾、監査役、監査役会又は監査委員会の監査報告の内容として会計監査人の監査の方法又は結果を相当でないと認める意見がないこと、会計監査報告に係る監査役会又は監査委員会の監査報告に付記された内容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る意見でないこと、特定監査役が期限内に監査報告の内容を通知しない場合に監査役の監査をうけたものとみなされたものでないこと、取締役会を設置していることである。

4 剰余金配当に対する会計監査人の関与

会社法459条1項は、株式会社が会計監査人設置会社であること、取締役の任期が一年を超えないこと、監査役会設置会社または委員会設置会社であることの条件を満たしてい

る場合には、定款の定めを置くことにより、剰余金の配当等を取締役会の決議により行うことができるとし、その定款の定めは、最終事業年度に係る計算書類が法令及び定款に従い株式会社の財産及び損益の状況を正しく表示しているものとして、会計監査報告が無限定適正意見であること、その会計監査報告に係る監査役会又は監査委員会の監査報告の内容として会計監査人の監査の方法又は結果を相当でないと認める意見がないこと、会計監査報告に係る監査役会又は監査委員会の監査報告に付記された内容が会計監査人の監査の方法又は結果を相当でないと認める意見でないこと、特定監査役が期限内に監査報告の内容を通知しない場合に監査役の監査をうけたものとみなされたものでないこと、のいずれにも該当する場合に限り（計規183条）、その効力を有する（会459条2項）とされている。また、会社法459条1項の規定による定款の定めがある場合には、株式会社は、剰余金の配当等について株主総会の決議によっては定めない旨を定款で定めることができるが（会460条1項）、そのような定款の定めは、最終事業年度に係る計算書類が法令及び定款に従い株式会社の財産及び損益の状況を正しく表示しているものとして、同じく会社計算規則183条で定める要件に該当する限り、その効力を有する⁵¹⁾。

剰余金分配に対する会計監査人の関与の問題は、昭和56年改正において、商法特例法上の大会社においては一定の要件のもと、計算書類の確定権限が取締役会に委譲されたことに端を発するが、この議論は、すでに昭和26年から始まっていたことである⁵²⁾。利益処分案を取締役会の権限とする案が浮上したのが、平成13・14年中間試案であった。平成13年4月18日に公表された「商法等の一部を改正する法律案要綱中間試案」において、大会社において利益処分案を取締役会の承認かぎりで確定する案（第18）⁵³⁾が提案された際、利益処分案等を定時総会の権限から取締役会の権限に委譲するには、株主による取締役および取締役会に対するガバナンスを強化する必要があるので、利益処分案等を取締役会の権限とする旨は大会社における社外取締役の選任義務の規定が前提となっていたが、社外取締役の選任義務に対しても大きく賛否が分かれ、また、取締役のうち1人以上を社外取締役としても、コーポレート・ガバナンスを強化したということではできないのではないかという意見も出され、要綱では、社外取締役の選任義務および利益処分案の決定権限の取締役会への委譲に関する規定を設けることを断念し、利益処分案の決定権限を取締役会へ委譲することは、委員会等設置会社の特例として位置づけられ⁵⁴⁾、委員会等設置会社においては監査委員会が置かれ、監査役および監査役会が置かれなことから、取締役会の承認の前に会計監査人及び監査委員会の監査が行われることになったのである（現商特21条の31第4項）。その理由は、監査役会は取締役会の外部機関であるから、取締役会の承認を受けた後で監査役会の監査を受けるということに不都合はないが、委員会等設置会社においては、監査委員会は取締役会の内部機関であり、取締役会の承認を受けたものをその内

部機関である監査委員会が監査し、場合によってはそれで計算書類等を確定するということではつじつまがあわないというものであった⁵⁵⁾。

新会社法の立法にあたった参事官の説明によると、確定した計算書類に不適法意見が出されたとき、また、書き直して再度取締役会の承認を得るのが面倒なので、計算書類を作成する業務を担当する取締役または執行役が計算書類の案を作成し、会計監査人、監査役あるいは監査役会の監査を受け、取締役会の承認を得るとある⁵⁶⁾。会計監査人、監査役あるいは監査役会は、確定した計算書類ではなく、計算書類案を監査するのであり、その案は作成した取締役あるいは執行役と、会計監査人、監査役・監査役会の間をいったりきたりして、最後に取締役会の承認を得るということであれば、作成権限者の責任が曖昧になる上に、会社法436条3項の取締役会の承認は、計算書類の作成の承認ではなく、計算書類の確定の意味をもつことになる。会計監査報告及び監査報告は、計算書類の確定という取締役会の承認決議に組み込まれることになる。会計監査人の会計監査報告は、会社の行為となっているのである。会計監査人が監査をすれば会社が監査をしたことになるのであって、しかも会計監査人は会社の常設機関なのであり、したがって、会計監査人は、取締役および監査役とともに、それらの者とまったく同様に、計算書類の確定につき会社の機関としての責任を負うことになるのである^{57) 58)}。計算書類の確定における会計監査人の会計監査報告の法的効果は、会社の行為とみなさなければ、監査契約上から生じるものとは考えることはできない。この場合、会計監査人の会計監査報告に虚偽の記載があった場合、計算書類承認の取締役会決議は無効になるのであって、会計監査人の債務不履行で片付けられるものではないと考える。

剰余金配当の決定権限を株主総会から取締役会へ委譲するには、株主による取締役および取締役会に対するコントロールを強化する必要があるにもかかわらず、会社法では、そのような議論は、取締役の任期を1年とすること（会459条1項）と定款の自治による選択を認めること（会460条1項）によって片付けてしまい、会計監査人設置会社においては剰余金配当の決定権限を取締役会としたのである。前述のように、会計監査人は、強制される範囲も拡大した上に、いずれの会社においても定款の定めを置くことにより設置することができるのであるから、どの会社における会計監査人も、剰余金配当の場面において、株主に代わって、取締役あるいは取締役会に対するコントロールを、監査役または監査役会とともに会計監査において行わなければならないのである。また、会計監査人の無限定適正意見が、剰余金配当を取締役会が決定する旨の定款の効力要件となっていること（会460条2項）を、会計監査人は機関ではないとして、監査契約から導き出すことはできるだろうか。最終事業年度の会計監査人の無限定適正意見によって、剰余金配当を取締役会が決定する旨の定款の効力が発生し、適法な監査役会の監査報告と会計監査人の会計監

査報告を条件として、任期が1年である取締役が構成メンバーである取締役会において、剰余金配当を決定するのであるから、会計監査人の会計監査報告は、会社の行為に組み込まれており、会計監査人の会計監査報告は会社が行った会計監査報告となるのである。

IV お わ り に

会社法において、株式会社と会計監査人の関係は委任に関する規定に従うと明文化され（会330条）、会計監査人の会社に対する責任は株主代表訴訟の対象となり（会847条）、会計監査人設置会社において、ある一定の要件を満たす場合には、計算書類全部について株主総会への報告のみで足りること（会439条）となり、剰余金配当の決定権限を一定の要件のもと、取締役会とすることができるようになったこと（会459条）から、会社法における会計監査人は機関であり、会計監査人の行った会計監査は会社が行った会計監査をいうことができる。会社法は、会計監査人を役員と区別している点においては、会計監査人の機関性を否定しているものとも考えられるが、会計監査人の行為は会社の会計監査に関する行為に対してより一層関与しており、会社法は、機関としての会計監査人をより一層位置づけたものといえる。

会社法における会計監査人と証券取引法における監査人は、監査する者としての法的な位置づけの違いがより明確になったのである。監査において実質的な手続は同じであったとしても、会社法における会計監査報告の無限定適正意見は、会社の計算書類の確定という法律効果に、また、剰余金配当の決定という法律効果に結びつけられているからである。会計監査人が監査をすれば、会社が監査をしたことになるのであって、しかも会計監査人は会社の常設機関なのであり、したがって、会計監査人は取締役および監査役とともに、それらの者と全く同様に、計算書類の確定につき、また剰余金配当の決定につき会社の機関として責任を負うことになるのである。株主代表訴訟における会計監査人の責任とは何かということになったとき、監査契約から生じる債務不履行責任だけではなく、会社法上の権限と義務を当然含むのである。会社法423条1項が民法415条とは別に特に会社法において規定されているのは、取締役の任務が、単に委任契約の内容によってのみ定まるのではなく、当事者の意思にかかわらず、法律上当然に生ずる場合もあることを考慮して、その法律上の任務に違反する場合にも会社に対する損害賠償責任を生じさせるためである⁵⁹⁾とあるが、会計監査人にも同じことがあてはまる。会計監査人の行為が機関として会社が行った行為としての効果をもつことと、会計監査人の独立性は矛盾しない。反対に、機関として会社が行った行為として考えないと、責任の場面では、株主保護・債権者保護ははかれないのである。

会社法における会計監査人が、株主保護あるいは債権者保護としての役割を果たすために、会社法は、公認会計士という専門的職業人としての倫理的独立性を前提としている。この前提が崩れているというのであれば、まず、この前提を取り戻すことを考えなければならないが、専門的職業人という倫理的独立性を前提としていても難しい場面がありえるのなら、会計監査人が監査の対象たる業務執行者からの独立がより一層担保されるように、会社法において今後努力しなければならない点であると考ええる。

注

- 1) 河本一郎＝大武泰南『証券取引法読本（第7版）』（有斐閣，2005年）103頁
- 2) 会計監査人は機関ではないとするのが多数説である。
- 3) 倉澤康一郎「監査機構」『現代企業法講座3巻』（東京大学出版会，1985年）344頁
- 4) 倉澤・前掲注(3)344頁
- 5) 証券取引法の目的は何か，証券取引法と商法・会社法の関係についての学説は，神崎克郎＝志谷匡史＝川口恭弘『証券取引法』（青林書院，2006年）11頁～12頁，3頁～6頁
- 6) 島原宏明『企業会計法の展開と論理』（税務経理協会，2004年）268頁
- 7) 島原・前掲注(6)268頁
- 8) スクランプル「会社法施行規則等の公布と今年の株主総会」商事法務1758号（2006年）102頁
- 9) 中村直人「新会社法における株主総会の位置づけ」商事法務1758号（2006年）31頁
- 10) 本稿において、「会」は会社法，「会規」は会社法施行規則，「計規」は会社計算規則，「現商」は現行商法，「現商特」は現行商法特例法，「現商規」は現行商法施行規則を指す。
- 11) 小会社であっても，いわゆるベンチャー企業等の中には，円滑な資金調達を図る等の目的から，外部の会計専門家による監査を受けることによって自社の計算書類の適正さを確保したいというニーズがあるという指摘があり，そのような会社についても，法律上の会計監査人としての権限・責任によって裏打ちされた監査により計算書類の適正さの確保が図られるような制度化をすることが望ましいとはいえ，小会社であるが故に会計監査人の監査を受けることができないという法的制約を維持しておく合理性は乏しいものと考えられ（①「会社法制の現代化に関する要綱試案補足説明」商事法務1678号（2003年）103頁），要綱試案第4部第4・11（2）では，会計監査人の設置が強制されない会社は，現行の小会社（資本金1億円以下かつ負債総額200億円未満）の範囲の会社であっても，会計監査人を任意に設置できると提案され（②「会社法制の現代化に関する要綱試案」商事法務1678号（2003年）22頁），要綱案では，大会社以外の株式会社は，定款で，会計監査人の設置を定めることができるとし，みなし大会社の制度は，廃止するものとするとなった（③会社法制の現代化に関する要綱案6（5）（別冊商事法務288号（2005年）140頁）。
- 12) 大規模な会社においては株主，債権者等の多数の利害関係人を有することが多いことから，独立して職業的な専門家の監査を受けて計算書類の適正さを図ることが必要であるという会計監査人制度の趣旨にかんがみると，有限会社であったとしても，商法特例法上の大会社に相当する規模のものについては，会計監査人の設置を強制するものとする方向で検討すると提案さ

- れた（前掲注(11)①21頁，同②101頁）。
- 13) 連結決算書類作成会社の完全子会社については，大規模な会社であっても会計監査人の設置を強制しないものとする方向で検討するとされたが（試案第4部第4・11（1）③），試案に対する意見照会において，債権者保護の観点等から反対が相当あったこと等から，今後企業結合法制を集中的に見直す機会があれば再検討するという含みで，現時点では見送りとされ，採用されなかった（江頭憲治郎「会社法制の現代化に関する要綱案の解説〔Ⅱ〕商事法務1722号（2005年）6頁）。
- 14) 現行基準の見直しの要否（現行の資本金と負債という基準に代えて，又はそれらに加えて，他の基準を用いることとするか，また，仮に現行の資本金と負債という基準を維持することとした場合において，その金額の引下げ又は引上げを行うこととするかどうか）が要綱試案第4部第4・11（1）①で提案されたが（前掲注(11)②100頁），基準の引下げを主張する意見と引上げを主張する意見とがあり，今回は改正が見送られた。
- 15) 現行商法特例法1条の2第1項では，資本の額を判断する時期についての特段の規定を設けていないが，大会社に該当するか否かは会計監査人の選任義務や監査役会の設置義務などの株主総会決議を要する事項と密接に関連するため，会社法では，大会社に該当するか否かについては，資本金および負債の額のいずれかについても，「最終事業年度に係る貸借対照表」に計上した額を基準とすることとしている（相澤哲＝石井祐介「新会社法の解説（8）商事法務1744号（2005年）89頁）。
- 16) 相澤＝石井・前掲注(15)93頁
- 17) 前掲注(11)①22頁
- 18) 江頭・前掲注(13)6頁
- 19) 前掲注(11)②98頁
- 20) 相澤哲＝石井祐介「新会社法の解説（9）」商事法務1745号（2005年）17頁注14
- 21) 江頭・前掲注(13)6頁
- 22) 江頭・前掲注(13)6頁
- 23) 従来，代表取締役と会計監査人または監査法人が結ぶ監査契約についての性質について，会計監査人と会社間の関係は準委任や請負との関係として説明されている（龍田節『新版注釈会社法』（有斐閣，1987年）174頁）が，それは，会社と会計監査人との間で締結された監査契約の性質説明である（黄清溪「監査役と会計監査人の関係」『改正会社法の基本問題（慶應通信，1982年）』224頁，236頁注(17)）。会社法において，委任と明文化されたことにより，会社と会計監査人の関係は明白となり，この議論に決着がついたものと考えられる。
- 24) 取締役が会計監査人の選任に関する議題を提出することは，例えば会計監査人が欠けているような場合には取締役として当然の義務であり，かつ単に議題を提出することであるならば，そのことが会計監査人の地位の独立に特に影響するというものもないので，この点については特に監査役の同意を必要としないこととされたものである（元木伸『改正商法逐条解説』（商事法務研究会，1981年）267頁）。
- 25) 取締役が会計監査人の選任に関する議案を提出する場合には，株主総会参考書類には，次に掲げる事項を記載しなければならない（会規77条）。候補者が公認会計士であるある場合には，その氏名，事務所の所在場所，生年月日及び略歴，候補者が監査法人である場合には，その名

称、主たる事務所の所在場所及び沿革（会規77条1号）、就任の承諾を得ていないときは、その旨（2号）、議案が監査役の請求によって請求されたものであるときは、その旨（3号）、選任について会計監査人の意見があるときは、その意見の内容の概要（4号）、当該候補者が現に業務の停止の処分を受け、その停止の期間を経過しない者であるときは、当該処分に係る事項（5号）、当該候補者が過去2年間に業務の停止を受けた者である場合における当該処分に係る事項のうち、当該株式会社が株主総会参考書類に記載すること適切であるものと判断した事項（6号）、株式会社が公開会社である場合において、当該候補者が当該株式会社の親会社若しくは当該親会社の子会社（当該株式会社を除く。）若しくは関連会社（当該親会社が会社でない場合におけるその子会社及び関連会社に相当するものを含む。）から多額の金銭その他の財産上の利益（これらの者から受ける会計監査人としての報酬等及び公認会計士法第2条第1項の業務の対価を除く。）を受ける予定があるとき又は過去2年間に受けていたときは、その内容（7号）。

- 26) 議案作成の段階から取締役の恣意を除き、会計監査人の独立性を実質的にも確保するためである（龍田・前掲注(23)522頁、元木・前掲注(24)266頁）。
- 27) 相澤=石井・前掲注(20)21頁
- 28) 取締役が会計監査人の解任又は不再任に関する議案を提出する場合には、株主総会参考書類には、会計監査人の氏名又は名称、解任又は不再任の理由、議案が監査役による請求によって提出されたものであるときは、その旨、解任又は不再任について会計監査人の意見があるときは、その意見の内容の概要を記載しなければならない（会規81条）。
- 29) 元木・前掲注(24)276頁
- 30) 元木・前掲注(24)276頁
- 31) 元木・前掲注(24)278頁
- 32) 元木・前掲注(24)279頁、前田庸『会社法入門（第10版）』（有斐閣、2005年）486頁、江頭憲治郎『株式会社・有限会社法（第4版）』（有斐閣、2005年）502頁
- 33) 神崎克郎「監査役及び会計監査人」企業会計33巻9号（1981年）1468頁、岸田雅雄「会計監査人」民商法雑誌85巻6号（1982年）57頁、片木晴彦『新版注釈会社法（6）』（有斐閣、1987年）552頁
- 34) 大隅健一郎=今井宏『新版会社法論（中I）』（有斐閣、1983年）312頁
- 35) 片木・前掲注(33)552頁
- 36) 前掲注(11)②106頁
- 37) 要綱試案では、会計監査人の欠格事由のうち、監査法人でその社員のうち前号（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）に掲げる者があるもの（現商特4条2項4号前段）は、多数の公認会計士の社員を抱える大規模な監査法人において、一人の社員が業務停止処分を受けた場合には、当該監査法人はすべての会社の会計監査人としての地位を失ってしまう効果を持つという点につき、酷に過ぎるとい指摘により、削除すると提案されていたところ²¹⁾、要綱案では、公認会計士法の規定により当該株式会社に係る監査をすることができない者を会計監査人の欠格事由として規定し、現行商法特例法4条2項1号・3号も合わせて削除することとなった（江頭憲治郎「会社法制の現代化に関する要綱案の解説〔Ⅲ〕」商事法務1723号（2005年）14頁）。

- 38) 岸田・前掲注(33)53頁
- 39) 前掲注(11)②105頁, 相澤=石井・前掲注(20)21頁
- 40) 前掲注(11)①23頁
- 41) 会社を代表して監査契約を締結する権限を監査役に付与することを示唆するものとして, 黒沼悦郎「機関——会計監査人」商事法務1688号(2004年)34頁, 弥永真生「会計監査人の役割と責任」『新「会社法」詳解』(中央経済社, 2005年)150頁
- 42) 前掲注(11)②104頁
- 43) 前掲注(11)②106頁
- 44) 前掲注(11)①23頁
- 45) 相澤=石井・前掲注(20)21頁
- 46) 会計監査報告を作成する職務を適切に遂行するため, 当該株式会社の取締役, 会計参与及び使用人, 当該株式会社の子会社の取締役, 会計参与, 執行役, 業務を執行する社員, 法人が業務を執行する社員である場合に当該法人が選任した当該業務を執行する社員の職務を行うべき者その他これらの者に相当する者及び使用人, その他会計監査人が適切に職務を遂行するに当たり意思疎通を図るべき者との意思疎通を図り, 情報の収集及び監査の環境の整備に努めなければならないが, 会計監査人が公正不偏の態度及び独立の立場を保持することができなくなるおそれのある関係の創設及び維持を認めるものと解してはならない(会規110条2項)。
- 47) 会社法施行規則126条において, 株式会社が会計監査人設置会社である場合には, 会社と会計監査人の関係を事業報告に開示しなくてはならない事項が規定されている。会計監査人自体についてはローテーション制がとられていないということを前提とした上で, その会計監査人がどれだけ長期にわたり当該会社と係わっているかということを情報の一つとして提供してもらうこと(「会社法関係法務省令案の論点と今後の対応」商事法務1754号(2006年)18頁 相澤発言)ととして, 会社法施行規則案79条3号においては, 「会計監査人に就職してからの年数」も事業報告の内容となっていたが, 会社法施行規則126条からは削除され, 業務停止処分に係る事項(6号)においては, 5年から2年と修正されている。
- 48) 相澤哲=岩崎友彦「新会社法の解説(10)」商事法務1746号(2005年)29頁
- 49) 「適法意見が付されたという効果が生じるのではなく, 法定の監査期間経過後は手続を次ぎに進めることができるというだけであって, 一定の期間を監査期間として必ず保障するという趣旨をこのような形で表している。」と立法の担当官の説明がある(前掲注(47)29頁, 相澤発言)。また, 「会社法施行規則案」等に関する意見募集結果(法務省HP)において, 削除すべきという意見に対して, 監査役等が監査を怠った場合であっても次の手続に進めないという結論は相当ではなく, また, 監査を受けたものとみなされる場合には不適正意見等があった場合と同じ取扱いがされることにかんがみれば, 原案(株式会社の監査に関する法務省令案13条3項, 19条3項, 21条3項, 26条3項)は相当であると考え(「会社法施行規則案」等に関する意見募集結果8頁)とし, 決算公告において明らかにしなければならない事項として追加されている(計規176条2号)。
- 50) 現行法では, 会計監査人が計算書類について不適法意見を述べている場合には, 貸借対照表及び損益計算書は取締役会の承認では確定せず, 株主総会の承認を要することとされている(現商特16条, 21条の31)。この点について, 会計の専門家である会計監査人が不適法意見を述

べている以上、株主総会の承認が得られた場合であっても、そのことを債権者等の利害関係人に開示する必要があるのではないかという指摘により、要綱試案において、会計監査人が不適法意見を述べている場合には、決算公告において、その旨を明示しなければならないものと提案された（前掲注(11)②104頁）。要綱案では、監査のための必要な調査をすることができなかった旨を述べる場合も付け加えられた（前掲注(11)③140頁）。会社計算規則176条3号において、決算公告において明らかにしなければならない事項として挙げられている。

- 51) 要綱試案において、剰余金の分配に係る規制として、現行の利益配当、中間配当、資本及び準備金の減少に伴う払戻し、自己株式の買受け等による株主に対する会社財産の払戻し並びに利益処分によるその他の金銭等の支払を「剰余金の分配」として整理して、統一的に財源規制をかけるものとする提案され（前掲注(11)①23頁）、会計監査人の剰余金分配に対する関与について、期中における剰余金分配全般について関与するかどうかについても提案された（前掲注(11)①23頁）。さらに、利益処分案の決定権限に関する委員会設置等会社とそれ以外の会社との間の調整を行うため、会計監査人を設置している株式会社（取締役の任期を一年としたものに限る。）は、定款をもって、前期の計算書類に会計監査人の適法意見が付されている場合には、当該計算書類の確定後、当期の計算書類が確定するまでの間、取締役会の決議をもって、いつでも、分配できる剰余金の範囲内で、株主に対する剰余金の分配を決定をすることができる旨を定めることができるものとし（前掲注(11)①26頁）、そのような定款の定めがある会社の定時総会において、利益処分案・損失処理案に記載すべき事項がない場合には、その作成を省略することができるものとする（前掲注(11)①27頁）。そのような場合には、株主総会の決議による承認を受けなくてよいことになるので、その場合における各株主の利益処分案等に関する株主提案権の行使の取扱いに関して、4つの案が提示された（前掲注(11)①27頁）。

要綱案では、①取締役会を設置をする株式会社であって、会計監査人を設置し、かつ、取締役の任期をその選任後一年以内の最終の決算期に関する定時総会の終結の時までとするもの（委員会等設置会社以外の株式会社にあつては、監査役会を設置したものに限る）は、定款で剰余金の分配（特別決議を要するものとされる事項を除く）を取締役会の決議をもって決定することが出来る旨を定めることができるものとし、この定款の定めがある株式会社の営業報告書には、剰余金処分の理由その他法務省令に定める事項を記載しなければならないものとし、②このような定款の定めがある株式会社においては、定款で取締役会の決議をもって決定することができる事項を株主総会の決議によって決定することができない旨を定めることができるものとするとき、要綱試案の4つの案のうち、b案が採用された（江頭憲治郎「会社法制の現代化に関する要綱案の解説〔VI〕商事法務1726号（2005年）26頁）。

- 52) 近藤龍司「計算書類の確定」『改正会社法の基本問題』（慶應通信、1982）243頁以下
 53) ジュリスト1206号（2001年）174頁
 54) 前田庸「商法等の一部を改正する法律案要綱の解説〔IV〕」商事法務1624号（2002年）106頁
 55) 前田・前掲注(54)104頁
 56) 相澤＝岩崎・前掲注(48)28頁
 57) 商法特例法昭和56年改正時の計算書類の確定に関して、倉澤康一郎『商法の基礎〔3訂版〕』（税務経理協会、1994）206頁
 58) そもそも、昭和56年改正において、現行商法特例法16条1項において、計算書類の確定が取

締役会になったことは、大会社においては、貸借対照表および損益計算書の承認はとかく形式的になり、そのような株主総会における承認が、取締役・監査役の責任回避のための隠れみのとされるおそれがある（元木・前掲注(24)295頁）からである。「株主総会で決めたのだから」という逃げ口上を許さず、取締役、監査役および会計監査人の全責任において、計算書類の確定をしなければならないものとするところにあるのであり、会社の役員にとって、決して楽になったのではなくて、むしろ責任は加重されたのである（倉澤・前掲注(57)204頁）。

59) 相澤=石井・前掲注(20)23頁