

# 現行会計監査人制度の問題点とその改善

櫻 井 隆

## 1. はじめに

昭和49年の商法改正の際に導入された制度の一つが、会計監査人制度である。それまで会社の機関は、株主で構成される株主総会、取締役から構成される取締役会、そして監査役が常置の機関とされていたが、実際に会社経営に携わるとされていた取締役や監査役の資格要件については特別に定められておらず、単に欠格要件のみが定められていた（旧商254ノ2）。特に、監査役の職務である業務監査権限と会計監査権限のうち、後者についてはかなり専門的知識が必要であると考えられていたが、実際は資格要件がないために会社の粉飾決算が行われても、本来粉飾決算をさせないために、また粉飾決算した場合にはそれを見抜かなければならない監査役が会計の専門知識がないために粉飾決算が行われてきたという歴史があった<sup>(1)</sup>。

そこで、大会社についてだけはそのような粉飾決算を防止する趣旨から会計監査人制度を導入するとともにその資格も公認会計士あるいは監査法人のみという資格要件が定められた（旧商特4・1項）。

しかしながら、会計監査人制度の導入後も粉飾決算はなくなり、むしろ近時においては粉飾決算に専門家である会計監査人が関わったり、さらには会社経営者に粉飾決算の指南をするという当初は全く予想をしない方向に進んだ。たとえば、カネボウ事件やライブドア事件などがそれである。

そこで、本稿では前記事件を分析しながら、どのような背景で同事件が起こったのか、さらには会計監査人が加担するような粉飾決算が、今後起きないためにはどのような施策を講じることが必要なのかについて考察することとする。

### (注)

- (1) 昭和30年代から40年代にかけて、日本特殊製鋼事件、サンウエーブ工業事件、富士車輛事件、山陽特殊製鋼事件などの粉飾決算事件が多発した。日本公認会計士協会東京会『粉飾決算』（第一法規、昭和53年）13頁以下。なお、同書によれば「粉飾決算が発覚した会社のうち主要なものを概観したが、このほかにもかなり大規模な粉飾を行なった会社は多数ある」という。同・31頁。

## 2. 会計監査人制度の導入とその歴史

### (1) 昭和49年商法改正

わが国は昭和25年の朝鮮戦争を契機に特需による高度経済成長時代に入った。この高度経済成長に大きく寄与したのが企業の設備投資であった。しかし反面、行き過ぎた設備投資によって生産が過剰となり、中小企業をはじめ大企業においても倒産するという事態が生じた。倒産企業の多くが粉飾決算をしており、そのため会社企業の監査制度の不備が指摘されていた<sup>(1)</sup>。そこで監査役の権限を強化するなど株式会社の監査制度を中心に改正されたのが、昭和49年商法改正である。本改正の最も重要な改正の一つが、会計監査人という専門家による会計監査を受けることを要するようにしたことであった。それ以前は証券取引法第193条の2で「会社は、大蔵省へ提出する財務諸表については公認会計士又は監査法人による監査証明を要する」と規定されていた。しかし、もしこの段階で公認会計士が不適正であるとの意見を表明したとしても、これより以前に監査役が適正意見をし、それに基づいて株主総会が開催され、その株主総会で計算書類を確定し、さらに計算書類の一つとされている利益処分案に基づいて株主に配当された後で、公認会計士の不適正意見に基づいて訂正命令が出されたとしても、総会を再度開催して、財務諸表を訂正することは極めて困難であり、すでに配当されたものを違法配当として会社に返還させるというのはほとんど不可能であった。結局のところ次期以降の決算において訂正するしか方法はなかったというのが実際のところであり、しかしこれでは不十分であるとの指摘は従来よりあったところである<sup>(2)</sup>。

このように昭和49年改正前では多くの点で不十分であった公認会計士による監査を実効性のあるものにすべく改正されたのが、本改正である。すなわち、公認会計士又は監査法人による監査を計算書類の作成段階で完了させるとともに、その監査報告書を監査役の監査報告書と共に総会の招集通知に添付させることによって、会計監査人の意見が計算書類を決定する際に直接採用させることを意図して、このような改正が行われた。

### (2) 会社法制定後

商法特例法が制定された当初、会計監査人が会社の機関であるか否かに関して、学説上争いがあった。肯定説は会計監査人が監査役と同様の職務を行うこと、また会計監査人を機関としないと取締役や監査役に対して対等に交渉したり、意見を述べるということが弱くなること、さらに会計監査人に類似するものとしてドイツの決算検査役制度があるが、この決算検査役に関してドイツの連邦裁判所および多数説は機関と解している点を根拠としていた<sup>(3)</sup>。これに対して通説である否定説は会計監査人については商法特例法で規定し、商法典の株式会社の第3節「会社の機関」の中では規定していないこと、また会計監査人による監査報告書は内部監査というよりはむしろ外部監査という色彩が強いこと、さらに証券取引法193条の2第1項は「……有価証券の発行会社……が、……貸借対照表、損益計算書……には、その者と特別の利害関係のない公認会計士……又は監査法人の監査証明を受けなければならない」と規定しているが、もし会計監査人を機関とすると特別利害関係に当たる恐れが生じ、会計監査人は同一の会社の

監査証明ができなくなり、これは著しく不便であるとする点を根拠としていた。<sup>(4)</sup>

これに対して、会社法は明文をもって会計監査人を「株主総会以外の機関」と位置付けた（会326・2項）。その理由として第1に、監査役の会計監査と会計監査人の監査は一定の違いはあるものの、その行為の内容には類似点が多く、それにもかかわらず前者の行為は会社の行為であるが、後者は会社以外の者の行為であるとする事の合理的な根拠がないこと、第2に、会計監査人は子会社の調査権を行使することができるが、第三者との関係においても会社の行為と認識されるべき行為を行っていること、第3に、社外取締役や社外監査役は社外性を有しながらも機関とされ、あるいは会計参与のように独立性を有しながらも同じく機関とされていることを考えると、社外性や独立性を持つことと機関かどうかとは関連性がないこと、第4に、取締役や監査役、会計参与と比較すると定款で設置されることや株主総会で選任されることなど共通点が多くあること、第5に、会計監査人の任務懈怠の場合の特別の法定責任が設けられていること、第6に、責任追及訴訟の対象となることも他の機関と同様であることなどをその理由としている。このように会社法は会計監査人を明確に会社の機関であると位置付けたが、反面会社法は新たに「役員」という概念を設けた。そして会計監査人は役員ではなく、「役員等」と位置付けられた。この場合の「役員」は、取締役、会計参与、監査役をいうのに対して、「役員等」という場合は、これらに執行役と会計監査人を加えたものをいうとされている（会329・1項）。

さらには「機関」と「役員」との関係については、前者は株主総会、取締役、取締役会、会計参与、監査役、監査役会、会計監査人、委員会をいうのに対して、後者は前述したように前者のうち取締役、会計参与、監査役をいい、役員等といった場合にはこのほかに執行役と会計監査人が含まれることになる（会429・1項）。これらを比べるとまず、旧商法時代においては、取締役は単に取締役会の構成員にすぎず、それ自体は会社の機関ではなかった。しかし、会社法では取締役の最低人数を1人としたために取締役そのものが会社の機関とされたことが異なる点である。つぎに、機関には自然人以外の株主総会や取締役会、監査役会さらには委員会といった会議体も含まれるが、役員等にはその様な会議体は含まれず、取締役、会計参与、監査役、会計監査人、執行役といった自然人のみを対象としている。

また、「役員」と「役員等」を区別したのは、前者の場合の選任・解任権は原則として株主総会にあるのに対して、後者のうち執行役の選任権・解任権は取締役会にあること、また会計参与は取締役と共同して計算書類の作成にあたるのに対して、会計監査人は外部監査といわれるように、取締役が作成した計算書類を公認会計士あるいは監査法人という外部機関が会計監査を行うという意味では、会計参与とはかなり会社法上の地位に違いがあるといわれている。

### (3) 会計監査人に関する昭和49年改正と会社法の違い

#### ①会社との関係

前述したように会計監査人の法的地位に関しては、明確な条文がなかったために、会社の機関とする考え方と機関ではないとする考え方が対立していた。後者が多数説であるが、会計

監査人は会社からの独立性を有する者が担当することによって監査の正当性を担保するものとして導入された以上、会社の機関とすると矛盾することになるというのが主な理由であった。それに対して前者は裁判所が選任する検査役も会社の機関と考えられるから、会社の機関は必ず会社内部のものでなければならないということはないというのが主な理由であった。しかし会社の機関かどうかはともかく、会社と会計監査人との間に関する明文の規定はなかった。そのために会社と会計監査人との関係を「準委任」と考える考え方<sup>(5)</sup>、会計監査は監査意見の表明という仕事の完成を目的とする「請負」であるとの学説<sup>(6)</sup>が対立していたが、通説は前者の考え方を支持していた。

これに対して、会社法はこの問題を立法的に解決した。すなわち、会社法第330条は「株式会社と……会計監査人との関係は、委任に関する規定に従う」と明文をもって両者の関係を規定した。

## ②設置範囲

商法特例法第2条第1項は「大会社……は、……会計監査人の監査を受けなければならない」と規定し、さらに第2項では「資本の額が1億円を超える株式会社……は、……大会社とみなして、前項……の規定を適用する」と定めていた。すなわち、商法特例法上、会計監査人が設置できるのは大会社とみなし大会社に限定され、それ以外の会社には会計監査人を設置することができなかった。

これに対して、会社法第326条第2項は「株式会社は、定款の定めによって、……会計監査人……を置くことができる」と規定され、定款の定めがあればすべての株式会社が、会計監査人を置くことができるようになった。さらに会計監査人の設置が強制されるのは、大会社（会328・1項）のみならず、公開会社でない大会社（会328・2項）、そして委員会設置会社であることも明文をもって規定された（会327・5項）。

## ③会計監査人が設置される場合の期間設計

商法特例法第18条第1項は「大会社にあっては、監査役は、3人以上で、……」と規定し、さらに第18条の2第1項では「大会社にあっては、監査役の全員で監査役会を組織する」と定めていた。さらに第1条の2第3項では「この法律において『委員会等設置会社』とは、次の各号のいずれかに該当する株式会社であって、」とされ、その第1号が「大会社」と定めていた。したがって、これらの規定より商法特例法では会計監査人を設置する場合は必ず監査役会または3委員会（指名委員会・監査委員会・報酬委員会）を置かなければならないとされていた。

それに対して、会社法ではまず、同法第328条第1項は「大会社（公開会社でないもの及び委員会設置会社を除く。）は、……会計監査人を置かなければならない」と規定し、大会社は会計監査人を置かなければならないとされた。その理由は、大会社は株主や会社債権者などの会社の計算の適正性に関して利害関係を有する者が多いからであるといわれている<sup>(7)</sup>。

つぎに、会社法第327条第5項は「委員会設置会社は、会計監査人を置かなければならない」と規定し、大会社と同様に委員会設置会社も会計監査人を置かなければならない。その理由は、

委員会設置会社では執行役に広範囲の業務執行権限が付与されるため、3委員会とともに会計監査人の存在は不可欠とされ、もし会計監査人が存在しないとすると企業の財務報告の信頼性を確保する内部統制システムの構築が難しく、3委員会が十分に機能しないと考えられている<sup>(8)</sup>。さらに上記以外の会社についても定款の定めによって会計監査人を置くことができるようになった。したがって、会社法制定以前と異なり、取締役会設置会社や監査役会設置会社でない株式会社においても定款に定めれば会計監査人を置くことができる。しかし、大会社の要件に該当するか否かに係わらず、特例有限会社は、会計監査人を置くことができない（会社法整備法17条1項、2項）。また、合同会社の場合も、資本金5億円以上または負債総額が200億円以上であっても会計監査人の設置は認められていない。仮に任意にいわゆる公認会計士や監査法人の監査を受けたとしてもこの場合も、会計監査人による監査とはならない<sup>(9)</sup>。

#### ④欠格事由

商法特例法第4条第2項は会計監査人の欠格事由について、同項第4号は「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又はその社員の半数が第2号（大会社の子会社若しくは連結子会社若しくはそれらの取締役、執行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又はその配偶者）に掲げる者」（カッコ内筆者）と規定していた。

これに対して、会社法では第1に、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をすることができない者、第2に、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、第3に、監査法人でその社員の半数以上が第2に掲げる者であるものというように整理された。これは、公認会計士法が改正され、監督官庁によって監査法人への積極的な監視や監督が期待できる状況になったために、このように整理された<sup>(10)</sup>。

#### ⑤報酬の決定

商法特例法では会計監査人の報酬の決定方法に関する規定はなく、そのため監査役会や監査委員会が会計監査人の報酬の決定に関与しなければならないということはなく、そのため株式会社と会計監査人とは監査契約が締結され、監査契約内容の一つとして業務執行権限を有する代表取締役または代表執行役自身の判断で会計監査人の報酬が決定されることも認められていた<sup>(11)</sup>。

これに対して、会社法第399条第1項では「取締役は、会計監査人又は一時会計監査人の職務を行うべき者の報酬等を定める場合には、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）の同意を得なければならない」と規定された。この場合、監査役会設置会社においては監査役会であり（同2項）、委員会設置会社においては監査委員会である（同3項）。このように規定された理由は、取締役による恣意的な不当な報酬額にならないよう会計監査人の独立性を担保するために認められたものである<sup>(12)</sup>。

## ⑥会社に対する責任

商法特例法では会計監査人に対する株主代表訴訟は認められていなかった。その理由としては、会計監査人は会社の外部者であり、内部者ではないとされていたからある<sup>(13)</sup>。

これに対して、会社法第847条では「……株主は、……役員等……の責任を追及する訴え……の提起を請求することができる」と規定された。この場合の役員等には会計監査人が含まれている（会423・1項）。すなわち、会計監査人の会社に対する責任として株主代表訴訟の対象とされた。これは、会社法上、会計監査人は役員そのものではないが、役員等の中には含まれるためであるとされた。会計監査人も取締役と同様に会社の経営陣と緊密な関係から会社に対して損害を与え、その場合、会社自身が会計監査人の責任を追及することを怠り、その結果、会社に損害を与え、さらに株主の利益が害されることもあるからである<sup>(14)</sup>。

さらにこれに伴って、責任の一部免除制度も導入され（会425）、また会計監査人による免除に関する定款の定め（会426）や責任限定契約制度（会427）も合わせて導入された。

## ⑦第三者に対する責任

商法特例法第10条は「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」と規定し、監査報告書に虚偽の記載をした場合にのみ第三者に対して損害賠償義務を負うとしていた。

これに対して、会社法第429条第1項は「役員等がその職務を行うについて悪意又は重大な過失があったときは、当該役員等は、これによって第三者に生じた損害を賠償する責任を負う」と規定した。これは株式会社には多数の利害関係者が存在するため、会計監査人を含め役員等が任務に違反した場合には、第三者にも損害を及ぼす可能性があるために規定された<sup>(15)</sup>。

## ⑧登記

商法特例法では会計監査人に関しては登記事項とはなっていなかった。しかし会計監査人は計算書類に関して会計の専門家としての立場より監査を行うものであり、その意味では会社債権者等の利害関係者にとっても重要な関係にあることにある。したがって、従来から会計監査人に関しては積極的に開示すべきであるとの議論があった<sup>(16)</sup>。

そこで、会社法第911条第3項は「第1項の登記においては、次に掲げる事項を登記しなければならない」と規定し、同第19号は「会計監査人設置会社であるときは、……会計監査人の氏名又は名称」と規定し、登記事項とされた。

## ⑨会計監査人が不適法意見を述べている場合の処置

商法特例法第16条第1項は「……監査役会の監査報告書にその事項についての会計監査人の監査の結果を相当でないと認めた旨の記載……がないときは、……取締役は、……定時総会の承認を求めることを要しない」と定めていた。すなわち、通常貸借対照表及び損益計算書は作成後会計監査人の監査を受けることとなるが、この場合にもし会計監査人が不適法との判断をした場合には、取締役会の承認では確定せずに、株主総会の承認が必要となるとされていた。

これに対して、会社法第439条は「会計監査人設置会社については、第436条第3項（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（「承認特則規定」計算規則163）に該当する場合には、前条第2項（株主総会の承認）の規定は、適用しない」と定めている。これは会計監査の専門家である会計監査人が適法である意見を表明し、かつ監査役がそれに同意見であれば、計算書類の適法性は十分担保されていると考えられたからである。<sup>(17)</sup> また会計監査人設置会社の計算書類はその内容が複雑であるために、株主総会で決定するのは適さないとされるからである。仮に、会計監査人の適法意見がない場合は、計算書類は確定しないこととなり、この場合は本則に戻り、すなわち当該計算書類は株主総会に提出され、かつ定時株主総会の承認を受けなければならない（会438・2項）。

#### ⑩会計監査人を辞任した者の意見陳述権

商法特例法第6条の3は「会計監査人は、会計監査人の選任、不再任又は解任については、株主総会に出席して意見を述べることができる」と規定していた。本規定では、会計監査人による意見陳述ができるのは、選任と不再任、そして解任の場合に限られていた。

これに対して、会社法第345条第5項「……会計監査人については、……会計監査人を辞任した者……会計監査人を解任された者について意見を述べることができる」と規定し、意見陳述は辞任の場合も会計監査人による意見陳述権が認められている。これは、被監査会社と会計監査人との意見が一致せず、そのために会計監査人が辞任する場合もあるために認められたものである。<sup>(18)</sup>

#### ⑪剰余金分配に対する会計監査人の関与

前述した商法特例法第16条第1項前段では特例法上の大会社においては、一定の要件を満たす場合には計算書類の確定に株主総会の承認を求める必要はなく、取締役会の承認により確定することとなっていた。この場合の要件とは、第1に、各会計監査人の監査報告書に、貸借対照表及び損益計算書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である旨の記載があること、第2に、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る旨の記載がないことであった。この場合、委員会設置会社以外の会社では問題はなかったが、委員会設置会社の場合は、監査委員会が置かれ、反面監査役や監査役会が置かれていないことから、取締役会の承認の前に会計監査人の監査が行われることになった。これでは取締役会の承認を受けたものを取締役会の内部機関である監査委員会が監査し、場合によってはこれで計算書類等が確定することとなり、これは問題ではないかとの指摘があった。<sup>(19)</sup>

これに対して、会社法では委員会設置会社の場合、まず計算書類等の作成は取締役会が選定した執行役がこれに当たり、つぎに当該計算書類等は監査委員会の監査を受けなければならないとされた（会436・2項）。そして、その後、監査委員会が会計監査人に対して計算書類等の監査報告の内容を一定期間のうちに通知をなすこととなった。

## ⑫計算書類の監査

旧商法第281条第1項は「取締役ハ毎決算期ニ左ノ書類及其ノ附属明細書ヲ作り取締役会ノ承認ヲ受クルコトヲ要ス」と規定していた。この場合の「取締役」に関しては、かつての判例は会社の定款で業務執行に当たる取締役を定めたときは、当該平取締役に対しても本規定の義務を負担するというものもあったが、昭和25年改正は取締役会を新設し、それまでの平取締役は単なる取締役会の構成員にすぎなく、当然に平取締役には業務執行権は有しないとされた。したがって、この場合の「取締役」は代表取締役に限るとするのが通説であった。<sup>(20)</sup>そこで、まず、代表取締役が作成した計算書類等の承認を取締役に求めることとなり、つぎに、監査役と会計監査人に、定時総会の会日の8週間前に計算書類を提出し、その提出日より3週間以内に附属明細書を提出する（商特12）。会計監査人は、計算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と代表取締役に提出しなければならないとされていた（商特13・1項）。このように、取締役会の承認の後に監査役・会計監査人の監査がなされていた。

これに対して、会社法では、取締役会設置会社においては監査役（会）、会計監査人設置会社の場合はこれらの監査を受けた後に（会436・1項、2項）、取締役会の承認を受けなければならない（会436・3項）。これは取締役会がこれらの監査結果を踏まえた上で計算書類等を承認するか否かについて判断できるようにするためである。<sup>(22)</sup>なお、かつては会計監査人の監査対象は、営業報告書の会計に関する部分も含まれていたが、会社法では会計監査人の責任を負う範囲を明確にするとの理由から計算書類及び附属明細書とされた（会436・2項）。

### （注）

- (1) 松井秀征「要望の伏在——コーポレート・ガバナンス」中東正文＝松井秀征編著『会社法の選択』（商事法務、平成22年）408頁以下。なお、すでに当時から公認会計士が関係した粉飾決算が行われていた。河本一郎＝大武泰南『金融商品取引法読本』（有斐閣、平成20年）11頁。
- (2) 矢沢惇『企業会計法講義』（有斐閣、昭和48年）37頁。龍田節『注釈会社法（6）』（有斐閣、平成8年）514頁。
- (3) 田中誠二『全訂会社法詳論（下）』（勁草書房、昭和50年）643頁、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145頁。
- (4) 鈴木竹雄『新版会社法（全訂2版補正版）』（弘文堂、昭和58年）201頁、竹内昭夫『改正会社法解説（新版）』（有斐閣、昭和58年）238頁。
- (5) 大隅健一郎＝今井宏『新版会社法論中I』（有斐閣、昭和58年）300頁、矢沢・前掲書39頁。
- (6) 大住達夫「会計監査人の職務と責任」商事法務523号30頁。
- (7) 江頭憲治郎『株式会社法』（有斐閣、平成18年）540頁。
- (8) 江頭「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6頁。
- (9) 江頭・前掲書541頁注（13）。
- (10) 岡本智英子「機関としての会計監査人」山本為三郎編『新会社法の基本問題』（慶応義塾大学出版会、平成18年）276頁。
- (11) 相澤哲＝石井祐介「新会社法の解説」商事法務1745号21頁。



- (12) 柴田和史『会社法詳解』（商事法務、平成21年）268頁。なお、この場合の不当な報酬額とは、対価が少ない場合のみならず高額になることも会計監査人と取締役との癒着の原因となることもある。江頭・前掲書542頁注（17）。
- (13) 忠佐市『企業会計法の理論』（税務経理協会、昭和44年）476頁。
- (14) 宮島司『新会社法エッセンス〔第2版〕』（弘文堂、平成18年）243頁。
- (15) 尾崎哲夫『会社法』（自由国民社、平成18年）359頁。
- (16) 江頭「会社法制の現代化に関する要項試案補足説明」商事法務1678号16頁以下。
- (17) 江頭・前掲書556頁。
- (18) 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104頁。
- (19) 大判昭和8・2・14民集12巻4号423頁。
- (20) 田中誠二＝吉永栄助＝山村忠平『全訂コンメンタール会社法』（勁草書房、昭和38年）869頁。
- (21) 大隅健一郎『改訂会社法概説』（有斐閣、昭和32年）158頁。
- (22) 片木晴彦『会社法コンメンタール（10）』（商事法務、平成23年）372頁以下。

### 3. 会計監査人が関わったとされる企業不祥事事件

#### (1) フットワークエクスプレス粉飾決算事件

本件は、大阪市に本社のあるフットワークエクスプレスが、同社の会計監査を担当する瑞穂監査法人に所属をする公認会計士2名とともに当該会社の社長ら経営陣3名が有価証券報告書虚偽記載の罪で、起訴されたものである。経営陣3名は銀行からの融資を受けるために黒字決算をする必要があり、そのために1999年12月期までの3年間にわたって架空の売上傳票を起こし、合計で424億円の営業収益を水増しするなどして決算を粉飾し、有価証券報告書の内容を偽って記載して、近畿財務局に提出した。その際、同社の公認会計士は経営陣より粉飾決算であることを説明されるとともに上司の公認会計士からも指示され、粉飾であることを知りながら、監査報告書には「適正」と監査証明を行っていた<sup>(1)</sup>。すなわち、本件の場合、当該会社の公認会計士は当該会社の経営陣と共謀して粉飾決算を行ったものであった。

#### (2) カネボウ粉飾決算事件

本件は、東京都港区に本社のあるカネボウが、同社の会計監査を担当する中央青山監査法人に所属をする公認会計士3名とともに当該会社の社長ら経営陣2名が有価証券報告書虚偽記載の罪で、起訴されたものである。経営陣2名は、押し売り販売といわれる決算の期末に売れ残った商品を、返品を条件に小売店などに引き取ってもらうという手法などで売り上げを水増ししていた。さらに公認会計士3名はカネボウの損失を抱えた関連会社を連結決算の対象から除外するように助言をしたりして、2002年、2003年の各3月期の連結決算で約329億円を粉飾し、有価証券報告書の内容を偽って記載して、関東財務局に提出した。その際、同社の公認会計士は債務超過を資産超過と偽って、監査報告書に「適正」と監査証明を行っていた<sup>(2)</sup>。すなわち、本件の場合も当該会社の公認会計士3名は当該会社経営陣と共謀して粉飾決算を行ったものであった。

### (3) ライブドア粉飾決算事件

本件は、東京都港区に本社のあるライブドアが、同社の会計監査を担当する港陽監査法人に所属をする公認会計士1名とともにその後同じく当該会社の監査法人となったゼネラル・コンサルティング・ファームスに所属する公認会計士1名、合計2名を有価証券報告書虚偽記載の罪で、起訴されたものである。当該公認会計士らは架空の取引や預金の付け替えでライブドア側に約16億5000万円の不正送金を行ったというものである<sup>(3)</sup>。前2者が馴れ合い監査の問題であったが、本件の場合には公認会計士の関与が極めて強く、その点では過去に例のない悪質なケースであるといえる。

#### (注)

- (1) 日本経済新聞平成14年5月22日朝刊39面、同6月11日朝刊39面。
- (2) 読売新聞平成17年8月19日朝刊39面。
- (3) 日本経済新聞平成18年3月28日夕刊3面、同3月31日夕刊18面、同4月1日朝刊39面。

## 4. 会計監査人の独立性の維持とその問題点

### (1) 会計監査人の独立性維持のための制度

前述したように会計監査人の法的な地位に関しては争いがある。すなわち、会社の機関か否か、また役員か否かという点である。この点については一般的には否定されている。しかし反面そうであるならば、会計監査人が会社の外部機関という位置付けからするならば、さらに会計監査人の独立性が確保されなければ的確な監査はなされない。そのため、会社法は種々の会計監査人の独立性維持のための制度を設けている。

第1に、会計監査人の地位の独立性確保に関する規定である。具体的には会計監査人の選任議案の提出、不再任又は解任を議題とする場合は、監査役が2人以上いる場合は監査役の過半数又は監査役会の同意が必要とされ、監査役（会）は、不適切な会計監査人の選任議案の提出、不再任又は解任を議題とすることを取締役に対して請求することができる（会344）。これは不適切な会計監査人の選任、会計監査人の不当な不再任又は解任を予防することを目的としている。また、委員会設置会社においては、監査委員会が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を決定する（会404・2項2号）。さらに監査役、監査役会または監査委員会は、会計監査人が欠けた場合または定款で定めた会計監査人の員数が欠けた場合には、遅滞なく、一時会計監査人を選任しなければならないとされている（会346・4項、6項、7項）。

第2は、会計監査人の経済的独立性確保に関する規定である。具体的には取締役が会計監査人・一時会計監査人の報酬等を定める場合には監査役が2人以上いるときは監査役の過半数、監査役会または監査委員会の同意を得なければならないとされている（会340）。

第3は、会計監査人の内面的独立性確保に関する規定である。具体的には会計監査人の善管

注意義務規定（会330、民644）がこれに当たる。前述したように会社と会計監査人との関係は「委任」と明定され、したがって、民法の委任に関する規定が会計監査人にも適用されることとなる。その中に受任者に対する善管注意義務が含まれているために、会計監査人にも善管注意義務が認められている。この善管注意義務というのは、会計監査人の地位の独立性を確保するための規定や経済的独立性を確保するための規定と異なり、会計監査人自身の主観的な良心や良識といった内面的な独立性を確保するものであるといえる。すなわち、会計監査人自身の宗教的・政治的・思想的などの主観的な面からの独立性を意味し、会社経営上の見識などの面から客観的に監査をすることを意味している<sup>(1)</sup>。その点では、この会計監査人の善管注意義務が内面的独立性の確保のための規定であるといえる。

## (2) 会計監査人制度の問題点

以上のように、会社法は会計監査人の独立性を確保するために種々の規定を設けているが、それにもかかわらず会計監査人が関わる不祥事が起こるのは、現行法に問題点があるといわざるを得ない。

具体的には第1に、会計監査人の選任権の問題である。昭和56年改正前は会計監査人の選任権は取締役会にあった。しかし、監査される側が監査する側の者を選任できるというのは如何にも独立性の確保ができないとの理由より株主総会に移ったという経緯があった<sup>(2)</sup>。しかし、株主総会の実態を見たとき、株主総会は株式の持ち合いによる機関投資家が大株主となっており、多くの場合、会社提案の議案がそのまま通過するのが現状である。例えば、平成23年7月から24年6月までに株主総会を開催した会社数は2,372社で、このうち株主提案権が行使された会社数は38社で、件数は50件、これは昨年と比べて社数で11社、件数で19件と大幅に増加しているものの、全体の0.016%に過ぎない<sup>(3)</sup>。

株主総会が有効に機能しているならばともかく、現在のよう形骸化した株主総会の現状を鑑みたとき、株主総会に会計監査人の選任権が与えられていることで本当に独立性が確保されたいえるだろうか、疑問が残るところである。

第2に、会計監査人の報酬権の問題である。この点について旧商法下では株式会社の業務執行機関である取締役会が自由に会計監査人の報酬を決定することができた。確かに会計監査人の報酬は会社と会計監査人との監査契約内容の一部である以上、当該契約を締結する会社、具体的には取締役会との契約となるであろう<sup>(4)</sup>。しかしこれでは会計監査人の独立性の確保は困難であるとのことから、会社法は監査役（会）または監査委員会の同意を得なければならないとされた（会344・1項1号）。しかし、我が国の監査役あるいは監査役会の現状を見ると、例えば、2012年の調査によると、会社全体で社外監査役数は1社平均2.19人で、比率では67.2%に対して、社内監査役数は1社平均1.07人で、比率では32.8%で、これは2011年と比較しても大きな変化は見られない<sup>(5)</sup>。

この数値を見る限り、社外監査役の方が多いことがわかる。しかし問題はたとえ社外監査役が多いとはいってもその「社外」性的内容である。例えば、2012年の調査によると、社外監

査役の前職又は現職では、「1.親会社の役職員」が1,818人で、比率では24.5%、「2.大株主の役職員」が776人で、比率では10.4%、「3.取引銀行の役職員」が548人、比率では7.4%、「4.取引先の役職員」が438人で、5.9%で、独立性があまり高くないとされてきたこれら親会社、大株主、取引銀行、取引先の役職者は、その合計は3,580人で、その比率は47.8%となっている。一方、独立性の高いといわれている「5.会社と無関係な会社の役職員」は917人で、12.3%、「6.公認会計士又は税理士」は1,087人で、14.6%、「7.弁護士」が1,143人で、15.4%、「8.大学教授」が160人で、2.2%、これらの合計は3,307人で、その比率は44.5%である。これ以外に、「9.官公庁」が135人で、1.8%、「10.その他」が411人で、5.5%となっている<sup>(6)</sup>。このように見てくると、社外監査役といっても独立性があまり高くはないといわれている者の方が多く、たとえ公認会計士や税理士、弁護士、大学教授といった独立性が高いとされる社外監査役であったとしても、これらがどのような経緯で選任されたのか、会社経営者と全く関係性のない者であるのか否かといった点に関しては必ずしも明らかではない。実際は、例えば同じ経済界の仲間であったり、大学時代の同窓生や同じクラブやゼミの仲間であったりと本来の意味での「社外」監査役かどうかはかなり疑問のあるところである。このように見てくると報酬決定権が単に取締役会のみの決定から監査役（会）または監査委員会の同意が必要となったからといって直ちに会計監査人の報酬決定に関する独立性が確保されたとすることははいえないのではないかと考える。

第3に、会計監査人の独立性の確保を会社の内部機関で確保しようとする問題である。近時の不祥事を見ると企業のみならず学校や日本柔道連盟や日本相撲協会などの公益法人など様々な団体で色々な不祥事が生じている。これらの団体においてもそれなりの不祥事防止のためのマニュアルはあり、その点では一定の自助的機能は果たされてきたと考えられる。それにもかかわらず、不祥事が繰り返される背景には何があるのか。筆者はその背景の一つが、不祥事が生じた場合の処理を、基本的に内部の機関で処理しようとする点になかなか解決できないことの本質があるのではないかと考える。したがって、不祥事を内部機関で処理しようとする点に会社をはじめ色々な団体において問題解決を遅らせる原因があるのではないかと考える。

(注)

- (1) 監査役についてであるが、櫻井一成「監査役の内からの独立性の保持に関する規定」富士論叢第26巻第2号119頁以下。
- (2) 竹内・前掲書214頁以下。
- (3) 商事法務研究会編「株主総会白書2012年版」商事法務1983号16頁以下。
- (4) 松井秀樹「会計監査人の権限と責任」江頭憲治郎＝門口正人編集『会社法体系3』（青林書院、平成21年）318頁（注）10。
- (5) 日本監査役協会「役員等の構成の変化などに関する第13回インターネットアンケート集計結果」月刊監査役612号別冊付録11頁。
- (6) 同上14頁。

## 5. 会計監査人制度の改善提案

前述したように現行の会計監査人制度には3つの問題点があるといえる。そこで、本章ではこれら3つの問題点を解決するための具体的な改善提案を行いたい。

第1に、最大の問題は会計監査人の選任権、報酬決定権を会社内部から外部の第三者機関に移行させるという点である。具体的には、この場合の第三者機関は公認会計士協会の外部機関として作るという点である。これまでも会社をはじめ種々の団体が不祥事を起こした場合、まず、当該組織の幹部がマスコミ等を前に記者会見を行い、不祥事の経過報告と謝罪を行う。つぎに原因究明の調査を行うため、そして今後の再発防止に向けて調査委員会あるいは特別調査委員会といった第三者委員会を設けることを発表し、組織の信頼回復に努める旨の宣言をするといった風景をよく目に<sup>(1)</sup>する。もとよりこれですべて解決ということはないが、少なくともその場の会見はこれで終了となる。なぜ、これで一応推移を見守る段階に移ることができるのか。それは外部機関である第三者機関によって調査が開始されれば、会社等の不祥事を起こした機関ではない第三者機関が、それまでの経過の調査などに当たるために国民的には当該第三者機関を信用して、とりあえず推移を見守ろうとするのであろう。ところが、これを旧態依然として会社内部の機関で処理をしようとすれば、国民は納得しないのではないか。

このように考えると、この会計監査人の問題も同様に株主総会や監査役（会）が関わるために独立性は確保されるといっても、前述したような両制度の実態を考えた場合、到底真に独立性が確保されているとは言い難い。そこで、第三者機関が会計監査人の選任権と報酬権を持つとなれば、十分形式的にも実質的にも独立性が確保されるものとする。しかも現行制度では会計監査人は公認会計士または監査法人のみがその資格を有するため、その公認会計士が所属する公認会計士協会が第三者機関となるのは、それほど難しいことではなく、またむしろ実態にも合致するものとする。

第2に、この場合、第三者機関に対する報酬や会計監査人の報酬の原資はどうするのかという点が問題となる。筆者は当該報酬等の原資は当該会計監査人の選任をしなければならない会社及び会計監査人の選任を希望する会社等が拠出すべきであるとする。いわゆる受益者負担の原則である。この点については、これまでは会計監査人への報酬は監査契約に基づいて会社から支払われるのであって、その点では支払先が個別の会計監査人への支払いから第三者機関である公認会計士協会の外部機関への支払いに代わるだけである。しかしこれによってこれまでは会社の代表取締役と会計監査人という個別の契約関係から会社と公認会計士協会の外部機関との契約関係に移行することは、極めて問題解決に繋がるものとする。従来やり方ではどうしても担当の公認会計士は会社側の方を向いて業務の遂行をしていたが、新たな方法の場合では個々の公認会計士は会社側の方を向いて業務の遂行をする必要がないからである。

第3に、会計監査人の選任権も会社から第三者機関である公認会計士協会の外部機関へ移行することである。これまでの会計監査人の選任は監査される会社と会社から選任された個々の

会計監査人との個別の契約であった。そのために、どうしても会計監査人は、本来は株主の視点に立って監査を行わなければならないところ、選任権を持つ会社側の視点に立って監査を行ってしまうところに問題点の一つがあった。この点を変えなければ会計監査人の独立性を確保することは困難といわなければならない。この場合、どの会社の会計監査人となるかは当該公認会計士協会の外部機関がアトランダムに割り当てることとなる。すなわち、これまでの会社と会計監査人との個別契約ではなく、対象会社と公認会計士協会の外部機関との契約関係とすれば、当該会計監査人も当該監査対象会社を意識することなく、監査を行うことができるものとする。

(注)

(1) 本村健編集代表『第三者委員会—設置と運用』（ぎんざい、平成23年）はしがき。

## 6. おわりに

以上のように、昭和49年の商法改正で会計監査人制度が導入されたが、その後も会社の不祥事はなくなるどころか、会計監査人自身が不正に加担するという事態になってしまった。このことは会計監査人制度そのものに本質的な欠陥があるといわざるを得ない。その本質的な部分を変更させない限り、今後も会計監査人が関わる不祥事はなくなるのではないか。会社法が会計監査人設置会社の範囲を拡大した今、益々、会計監査人の役割は従来にも増して大きいものとなる。その意味から会計監査人制度の充実のために、さらなる制度改革が求められているといえる。