

公認会計士の権限に関する一考察

—ドイツ監査制度を基線として—

高 柳 龍 芳

一 ドイツにおける法定監査の成立

西ドイツにおける株式会社法の法定監査制度は、一九三一年九月十九日の会社法一部改正によって実施された。この年は、世界的な規模で発生した経済恐慌が、ドイツにおいても例外なくその猛威を振り、政府はこの緊急の必要に対処するために、会社法の一部改正を断行してこれを実施したのである。公認会計士による強制監査の要請が、この改正法の中で始めて具体的な姿をとって現れたのである。

ドイツにおいては、すでに遠く一八七〇年の株式法に基いて監査役監査制度が樹立しており、その後、六〇年の歳月を経過して、右に述べた公認会計士監査が、社会事情の必要から出現して、その後は、監査役監査制度と併存の形で現在にいたっているのである。

この監査役監査制度は、ドイツの株式会社の存立にとって極めて重要な役割を果して来たのであるが、度重なる恐慌に逢着する毎に、監査役制度のあり方、特に、財産の管理、会計の監査に関して幾多の批判を生み、その効少ないことが問題となつて、遂に、一九三一年に至つて現行の公認会計士監査制度が樹立されたのである。^①この監

公認会計士の権限に関する一考察（高柳）

査役の任務は、法の定めるところによれば、取締役の業務執行の監督と会計の監査にあるのであるが、由来、ドイツの監査役は、その制度が採用される以前の相談役 *Verwaltungsrat* という大株主の利益代表機関によって、そのまま受けつがれた関係上、取締役に對する業務執行の指導や監督、時には自らがとつた指揮という面ではかなり的手腕を持つものが多く、この点株式会社史上、監査役は、大きな役割を果して来たのであるが、こと会計の監査という点にあっては、全くの素人であり、財産管理面における杜撰さが、会社存立の危機を度々まねいたため、近代的な株式会社の生存を確実にして安全なものとするためには、是非とも会計の専門家をして会計監査を担当せしめるべき必要を生じ、ここに、公認会計士による監査制度が導入されたのである。

当時、株式会社組織はナチスの国家社会主義体制に反するものとして一度否定され乍ら、近代国家のとみに増大をたどる国防設備は、高度な資本主義的工業の達成なくしては、到底不可能であるとの結論に達せざるを得なくなり、かえって株式会社の近代化をおし進めるに至つたのである。

このナチズムの政策的見地から、株式会社そのものに公共性が付与され、株式会社の存立を確実にして安全ならしむることがすなわち、社会共同の利益に合することを認めるようになった。ここに、ドイツにおける公認会計士監査が、まずなによりも公共の利益に資することをその最大の目的として発足させられた理由がある。

そして、この公認会計士による監査は、監査役監査の弱点であった会計監査の実施に重点を置き、いわば、公認会計士と監査役による、会計と業務執行に関する協同監査の形で、株式法の中に規定されるに至つたのである。

注 ① R. Ludewig, Die Darstellung der wirtschaftlichen Lage in Bericht über die aktenrechtliche Jahres-

abschlussprüfung“ 1955. S. 52ff.

二 ドイツ公認会計士における監査権限の基盤について

ドイツにおける法定監査制度と日本のそれとを比較するには、制度発生の歴史的風土的背景についての相異を知り、さらに、そこから生じた公認会計士の社会的役割、経済社会におけるその地位、監査人団体の組織、監査対象の範囲などいくたの面に亘って触れてゆかねば、その差異の程度を明確にすることはできないが、ここでは、他の問題には触れず、一面的に、株式法という法律によって規定された責任と権限の關係に限定してとりあげ、わが国の監査制度における公認会計士の法的地位との比較において論を展開する。

さて、ドイツにおける監査制度で、権限のあり方に関してわが国と最も大きく異なる点を、四ツの主要な面について、列挙すれば、つぎの通りである。

(一)、公認会計士は会社機関としての地位を株式法上に占めること

(二)、したがって、公認会計士の選任は、株主総会の決議により決定されること

(三)、公認会計士の責任と権限が、株式法に規定され、義務違反についての罰則が厳格に定められていると同時に、権限が侵犯された場合の、依頼人に対する法的制裁の規定も確立されていること

(四)、会社の決算書類は、公認会計士の監査を経なければ確定しない、すなわち、この場合には、株主総会における利益処分も無効となり、決算書類の公示および商業登記所への登記は不可能となること

その他、細部に亘る法的規制上の差異も幾多あるが、主として右の四つは、公認会計士の独立性の堅持を支えるものも重要な要件であり、かつ、公認会計士の権威確立のための根幹をなすものであるといえよう。

以上の四点に関して、わが国の場合、どのような形でこれらの権限の保障が、公認会計士監査に現われている

公認会計士の権限に関する一考察（高柳）

か、ないしは現われていないか、逐次とりあげてみたい。

三 公認会計士の会社機関性について

ドイツ株式法によれば、株式会社組織の特徴は、取締役会と監査役会の存在と共に、さらに決算書類の監査に当り選任された公認会計士が、会社機関として存在することである。^③

したがって、株式法の中には、会社機関としての公認会計士の監査対象、その監査の及ぶべき範囲、公認会計士の選任の問題と適格性の条件、公認会計士の責任と権限の関係、監査報告書の内容と作成の要件などが厳密に規定されてくる。ここでとりあげようとする公認会計士の権限が、法律上も経済上も極めて有力な保証を受けることができるというのも、このように公認会計士が会社機関として立法上の地位を保ちえたという点にみいだせるのである。

ふりかえってわが国の場合を考えると、公認会計士が監査を行うべき範囲、負うべき責任、適格性の条件などについては、証券取引法の定めるところにしたがい、極めて厳格に規定されていることは衆知の通りであるが、監査範囲が被監査会社の都合により制限をうけた場合などのような公認会計士の権限に関しては、必ずしも明確な保証規定はみいだされないのである。

公認会計士の責任と権限は、証券取引法に基いてのみ発生しているために、その結果、商法との関連に断絶を生じており、このことは、会社・取締役・及び株主総会に対してもつべき公認会計士の責任と権限、特にこの権限を現行法上、極めて不明確なものとしている。公認会計士の被監査会社に対する関係は、ドイツにおける会社機関のような株式法上の地位をもちうるものではなく、ただ単に、自由契約に基く委任関係の地位にたつにすぎず、した

がってその地位は、実質的のみならず法律上も極めて不安定となっている。公認会計士の会社に対する立場が極めて弱いとされているのは、勿論、公認会計士制度制定後いまだ日浅く、したがって、その人数と質において劣勢であり、且、公認会計士の必要性、重要性への社会的な認識が極めて薄いなどの要因にも基くものではあるが、制度上の欠陥からくる公認会計士の権限の不明確化から生じている点に眼をふさいではなるまい。

このような、商法が会社運営の基礎となっているわが国の場合に、商法との関連が脆弱な形において、公認会計士制度を作り上げた点に、問題が残ったといえる。ドイツ商法を基盤として作り上げられたわが国の会社組織に、たまたま、アメリカ流の公認会計士制度を無批判にうけ入れた点に欠陥が生じたのである。会社それ自体から、拘束をうけるべきではないという立場に立っての立法者の主旨からでもであろうと推測はできるが、商法との関連が無視された形、すなわち、会社組織の外に、公認会計士をおくという形で導入されたため、かえって、独立性を堅持せねばならぬ義務を強く公認会計士の側に負わせることとなり、独立性を堅持せしめるに足るだけの権利の面を保証していないという片手落ちを生じたのである。

- 注 ① 連邦裁判所 *Bundesgerichtshof* の一九五四年十二月十五日の判決は、公認会計士の助言勧告の範囲を決定したものであるが、その判決の中に次の文言がみられる。「……公認会計士は会社の機関であり……監査機関としてまた専門的補助機関として特長づけられる。……第一四一条に取扱われる諸義務（注意義務、黙秘義務、責任）以外に更に会社機関としての公認会計士たる契約および地位から生ずる義務をも持っている……」。
- ② 河井信太郎著「会計上の粉飾と法律上の責任」同文館出版(株)三一九頁。

四 公認会計士の選任について

ドイツの公認会計士は株主総会の決議により選任される。この株主総会の選任権は、総会の決議によっても、他
公認会計士の権限に関する一考察（高柳）

に委譲することができない専任決議事項である。自己監査は本質的に監査ではないという文言は古今を通じての鉄則である。したがって、業務執行者である取締役により選任された公認会計士が、その取締役の会計行為を監査するなどというのは、およそ監査というに値いしない。わが国において、何の疑念もはさまれることなく、このような自己監査が、法定監査という公共的の制度の中で実施されている点、まことに不可思議な現象であるといわざるをえない。米国のように、永年の伝統と苦悩の末に獲得された公認会計士の社会的にもつ不動の地位や、株式会社組織そのものが、わが国のそれとかなり異り、取締役会（特に非業務執行取締役をも含めて）の業務執行に対する監督が厳しく実施されている実情を無視し、これをわが国のそれと同一視して、形式的にならったやり方は、仏作って魂入れずの感をまぬがれない。

勿論、わが国の株式会社では、株主総会の権限そのものが、実質的には取締役の手中にゆだねられている場合が多いので、公認会計士の選任を株主総会の決議事項としたところで、取締役による選任の場合と大同小異であるとの議論も巷間に多い。しかし、問題を、株主総会選任論か、あるいは取締役選任論かというそれだけの点に限定して論議すること自体がむしろナンセンスなのである。もし、現状のまま、公認会計士選任を、株主総会の決議事項にしたところで問題は依然として解決するものではない。

ドイツの場合、公認会計士の選任を、株主総会の決議事項とすることだけで問題解決を計っているわけではない。公認会計士自体を会社機関たらしむることによって、そこに当然、公認会計士の会社、取締役に対する責任と権限が明確化され、その他監査に関する問題解決が計られ、その結果として、株主総会選任決議事項が、立体的に発生して来たのである。

したがって、わが国において、もし、株主総会選任論を展開するのであれば、それと共に、株主総会によって選

任されたことから必然に発生せねばならないところの、公認会計士の地位の問題、取締役に對する権限のあり方、公認会計士の独立性の堅持を巡って生ずるその他の問題なども併せて再検討するのでもなければ解決の道はみいだされないのであらう。株主總會による選任か、あるいはまた、その他何らかの別個の型による選任かという、現情のままでそれぞれの選任論に對する一長一短を論ずる表面的な論争を続けるだけでは何の解決もみいだすこともできない。要点は、公認会計士の責任と権限の關係を明確に位置づけてみることよつてのみ、そこに必然的に解決の道を見出だしうるのではないだらうか。

注 ① Adler, Düring, Schmalz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 1957 §137 Tz 1.

五 公認会計士の責任について

公認会計士の権限について述べる前に、この権限と深い關係にある責任の問題について、その性格を知つておく必要がある。この章では、ドイツ公認会計士の責任について触れておきたい。

株式法第一五六条は、公認会計士の責任を規定し、公認会計士は「誠実にして公平な監査の義務 *Pflicht zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung* および黙秘義務 *Pflicht zur Verschwiegenheit*」を負う。通常これは公認会計士の忠実義務 *Treupflicht* と呼ばれるものであり、これは、公認会計士が会社の機関としての地位からと、さらに、被監査会社に對する契約義務からの両面において生ずるものである。したがつて公認会計士の責任は、この忠実義務の違反から生ずるもので、この義務を怠ったときは、依頼人である被監査会社及び、監査によつて影響を受ける会社の利害關係者に對しては損害の程度に応じた民事上の責任、禁錮等の刑事上の責任、および、自らの職業的地位に對しては行政上の処罰などが生ずる。^①

公認会計士の権限に関する一考察（高柳）

監査における誠実義務の規定は、極めて簡明な文言にすぎないが、この規定の適用に当っては、監査実施上細部に亘って生ずる種々の問題およびこれについての具体的決定を、正規の監査原則 Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung にゆだねる。この原則は二〇世紀初頭から、職業監査人の発展が急速になされ、法定監査の導入と共に一層の発達をみて慣習化され、監査実施および決算書作成の諸問題を解決するために、公認会計士協会 Institute der Wirtschaftsprüfer の専門的活動により確立されたものであり、公認会計士が監査を行うに当って守らねばならぬ注意の基準を示すもので、わが国の監査基準に謳われている「職業的専門家としての正当な注意義務」に当るものである。

つぎに、監査における公平義務の規定は、法定監査の社会的目的からよってくるものである。ドイツ公認会計士の任務は、公示監査報告書 Besätigungsbericht に意見を述べることにより、外部の利害関係者の利益を保護することを目的とすると共に、機密監査報告書 Prüfungsbericht を取締役会および監査役会に提示することにより、経営者に対し社会会計上の指導を行うことを目的とするという二面的性格を持っているために、公認会計士はあくまでも独立性を失うことなく、客観的立場に立って公平な監査を行うことが社会的に要請されてくる。

ドイツ監査の社会通念は、会社の内部機関をも含めて、従業員や国家などの外部の利害関係者に対する利益保護を計ることにあるとされている。^⑥このような監査における公認会計士の公平義務は、わが国の監査基準に謳われる「職業的専門家としての公正不偏の態度」に当るものといえよう。

注 ⑥ Adler. Düring. Schmalz. a. a. O., Tz. 18 ff. zu § 141 Aktg.

⑦ Adler. Düring. Schmalz. a. a. O., Tz. 19 zu § 135 Aktg.

D. W. Schulze, Grundsätze ordnungsmäßiger aktienrechtlicher Jahresabschlussprüfung, 1963.

⑧④ 拙稿「ドイツ監査報告書の形態」六甲台編集第六卷第二一・三・四号。「ドイツ法定監査の二元的性格について」会計

六 監査権限としての解説請求権について

前述した公認会計士の義務が支障なく履行されるためには、その裏付としての権利の行使が保障されねばならない。そこで、ドイツ株式法は、つぎに公認会計士の権利規定を定めている。株式法第一五三条には、取締役に対する公認会計士の解説請求権 *Auskunftsrecht* と、取締役に對し監査に必要な一切の資料を提示させうる権利について規定されている。

被監査会社の取締役は、決算の合法性^① *Gesetzmäßigkeit* と原則準拠性^② *Ordnungsmäßigkeit* を遵守した旨の確認を、公認会計士の監査報告書により得なければならないので、決算書類、営業報告書および監査に必要な一切の帳簿と証憑書類を公認会計士に提出すると共に、財産物件の監査をもうけねばならない。この帳簿や財産物件などの監査資料は、会計監査上、公認会計士が必要とする限り、取締役および監査役は、その提示を拒否することができない。したがって、取締役が、これら帳簿や財産物件その他監査に必要な資料の提示を、自己の都合であれ、あるいは、会社の秘密に属するものであるとの理由によるものであれ、拒否したときには、株式法違反により取締役は責任を問われることになる。わが国の場合には、監査資料提示の拒絶についての取締役に対する明確な責任規定が欠けているので、監査範囲の制限により侵されるかもしれない公認会計士の権限に對し、これを保証するに足る法的な救済措置がなされていない。この点については、詳しく後述するところであるが、公認会計士の権限が、わが国の場合、極めて弱く、その及ぶべき範囲が不明確となっているのは、このような法的不備にも大きな原因があ

ると考えられる。

このように、取締役には、監査資料を提示して監査をうけねばならない義務があるので、公認会計士の要請に対して解説をなす義務が発生する。この解説義務は、裏返せば公認会計士に個有な基本的権限と考えることができる。

この解説請求権に関する規定は、強制法規であって、この権利を行使するにあたっては、監査範囲の制限をうけることはないとされている。^⑤そのため、定款、株主総会決議その他監査契約などにより、公認会計士の解説請求権を制約することを定めても、この定めは無効であって、それによって株式法に定められた公認会計士のこの個有の権利を排除したり、制限したりすることはできない。

このように、公認会計士の監査権限は、法律により保証されているので、監査をうけねばならぬ義務を負う取締役が、この公認会計士の監査権限を排除したり、または、制約を加えた場合には、当然に、取締役の行為は、法律によって拘束をうける。わが国においては、この場合、当然に法律によって取締役が拘束をうけることがない点に重要な問題が横たわっているのである。再びドイツの場合に戻ろう。

まず、第一に、それは、民事上の責任として、取締役の会社および公認会計士に対する損害賠償義務の形で現われる。取締役が公認会計士の監査権限を犯したために、監査範囲が制約をうけて、監査の結果が会社にとって不利になった場合、取締役は会社機関としての忠実義務を怠った理由による責任を負って、会社に対し、また、公認会計士の名誉をそのために傷つけて損害を与えた理由によって、公認会計士に対し、損害の賠償をせねばならない。この点に関しては、わが国の場合のそれと大差がないといえる。

第二に、それは、取締役と監査役が刑事上の責任をも負わねばならないという形で現われる。すなわち、取締役

と監査役が、公認会計士に対し、監査資料の提出を一部拒絶したり、解説を与えなかったり、または、偽りの陳述をした場合には、その取締役と監査役は、公認会計士の権限を犯した結果として、時には、忠実義務違反に問われ、禁錮刑の処罰をうけ、さらには、過料に処せられるのである。この点、わが国においてはみることのできない厳格な規定である。

ドイツにおける法定監査においては、監査資料の提示、監査範囲の制限などに対する取締役と監査役の義務違反を法により明確化し、厳しく監視することによって、公認会計士の監査上の権限を保証している。このように、法定監査の義務に違反した会社役員に対し、民事上および刑事上の責任を厳しく規定した理由は、すでに、公認会計士の責任において述べたように、公認会計士の会社秘密を漏洩してはならないという黙秘義務について厳格な責任を付与しているのと対比しているのである。すなわち、公認会計士の解説請求権に対し、定款、株主総会および監査契約によってもこれを排除または制約を加えない程の重要性を与えているのは、公認会計士の黙秘義務の厳守を、公認会計士の重要な徳義上の責任であると考えていることから生じている。もし、公認会計士が、会社の秘密を漏らした場合には、公認会計士は、民事上、刑事上および行政上の処罰をうけねばならない。

このような厳格な責任を公認会計士に付与する限り、公認会計士は会社会計上の手続および処理の実態を、全面的に被監査会社から何の拘束をも受けることなく知りうる権限を当然持ちえてよいはずである。

このように、公認会計士に大きな責任を負わずと共に、権限についても大きな保証を与えている基本的な理由は、公認会計士の果す役割が公共の利益の保護にあるとする点である。公認会計士が「誠実にして公平な監査」を行わなければならないと株式法に謳われているゆえんは、とりもなおさず、会社に対する忠実義務としてそれを果たすことが、社会への奉仕にも通ずるとする「公益は私益に先んずる」ドイツの社会意識を明確に表現するものであ

ることを立証している。公認会計士が会社に対し、会社機関として与えられた忠実義務を果さなかった場合には、法は公認会計士に対し強度な責任を負わせると共に、その裏づけとして、法は公認会計士に対し、監査実施上において強固な権限を付与している。このように、ドイツにおいては、法定監査制度の支障なき施行の支えの裏には、公認会計士の責任とこれを保証するに足るだけの根拠が合致する形で存在しているのである。

注 ①② *Gesetzmäßigkeit* とは、法律上定められている規定の遵守を指し、株式法のみならず、商法、民法、経済法の中で会社会計に関連する諸条項を意味する。 *Ordnungsmäßigkeit* とは、慣習上、一般に公正妥当と認められている社会的慣行・原則・基準に会計処理が違反していないことを示す原理であり、例えば正規の簿記の原則などを指す。

③ *Adler. Düring. Schmaltz, a. a. O., Tz. 12 zu §138 AktG.*

七 わが国における責任と権限の関係について

ひるがえってわが国の事情をみるに、証券取引法第一九三条の二は、被監査会社の監査義務を規定しており、「財務諸表の監査証明に関する省令」によれば、公認会計士は、監査を実施し、それによって監査報告書を作成し、その報告書に基いて財務諸表が会社の財政状態および経営成績を適正に表示しているかどうか、について意見の表明をなさねばならない。このとき、監査の実施範囲が制限されたこと、あるいは、被監査会社の会計記録、証拠書類不備のため、意見の表明ができないときは、その旨、その理由を報告書に記載することを要するのである。

証券取引法に基づくこの規定は、被監査会社の監査義務を定めたものであるが、公認会計士側からいえば、これは、公認会計士の監査権限の範囲を示すものと考えられる。これによると、公認会計士は、被監査会社に対し、求める質問につき誠実な取締役からの解説を得、証拠書類の一切を隠すことなく提示せしめ、虚偽の事実を述べさせ

ないところの監査上の権限を持ち、被監査会社は公認会計士の監査に対し進んで協力する義務を負うものであると考えられる。

つぎに、公認会計士の権限はこの証券取引法の規定から生ずるとともに、さらに、監査の依頼人としての被監査会社と監査契約を締結することによっても生じてくる。この契約により、公認会計士は正当な注意を払って監査を実施し、その結果につき監査報告書を通じて意見を表明すべき義務が発生するとともに、監査上必要な一切の会計記録、証拠書類を提示せしめ、会社役員その他の役職者から公認会計士の質問に対する偽りのない解説をうけることにより、監査上必要な一切の行為をなす権限が与えられる。

公認会計士と被監査会社との関係は、まず、この契約によって監査の実施がなされ、その結果としての監査報告書の作成が行われることとなり、ここに公認会計士の基本的な監査権限が発生する。この監査契約の基礎となるのは、監査証明の授与の履行を求める証券取引法の規定なのであるから、契約により生じた監査権限は、証券取引法所定の公認会計士の固有の権利でもある^①。したがって、この監査契約により生じた監査権限は、証券取引法によって保護されねばならないのが、絶対的な条件となるはずである。

さて、公認会計士の監査権限が、証券取引法により定められている点は、以上述べた通りであるが、法律上において、この公認会計士の権限の保証がどのように果されているかを検討するためには、監査の実施に当って行使されるべきこの権限が妨げられたとき、すなわち、法で定められた監査の範囲が制限されたとき、法がどのような効力をこれに対して示しうるのか、すなわち、妨げられた監査権限の行使をどのような形で保証しているかに、関係づけられるといえよう。

いま、公認会計士が被監査会社の監査を行うに当り、公認会計士の権限の行使が制約をうけた場合、法的に生ず

る効果についてつぎの二つの場合にわけて考察することができよう。すなわち、

その一は、取締役から提示された監査資料および解説の内容が虚偽である場合、

その二は、監査資料および解説の提示を取締役から拒否された場合、の兩者である。

前者のように、監査資料または解説の提示の内容に虚偽のおそれがあるときには、公認会計士は職業家としての正当な注意を払うことによって虚偽の発見に努めねばならない。この場合、公認会計士が被監査会社の取締役の提示した監査資料または解説に対し、正当な注意を払えば当然発見できたであろう注意を払うことなしに受け入れたときには、公認会計士の側において、注意義務違反による責任が追求されるのではないかと考える。しかし、公認会計士が職業家としての正当な注意を払い、正規の監査手続を実施したにもかかわらず、その虚偽を発見しえなかつたときには、公認会計士の側に責任が生じないとするのが一般的な監査理念である。

したがって、この場合、すなわち、公認会計士が正当な注意を払ったにもかかわらず発見することができないような虚偽の監査資料ないしは虚偽の解説をうけ入れたために、監査意見に重大な影響を与え、その結果、公認会計士の名譽を失墜し、または、そのために、第三者から虚偽または重大な過失による訴訟を提起され、財政上の損害を蒙ったときには、公認会計士は、その取締役に対して損害の賠償を求めうると考えられる。この点、被監査会社側が、監査資料または解説において虚偽であったため、公認会計士に損害を蒙った場合には、依頼人である取締役の側に、民事上の責任が生ずるので、公認会計士の権利は、損害賠償により保護される。

つぎに、監査範囲が制約をうけた場合、すなわち、監査資料または解説の提示を拒否された場合はどうであろうか。監査契約のときにおける制約、または、会社側の事情に基く監査範囲や監査手続適用についての不当な制限の場合であって、そのために、合理的証拠を入手することができず、したがって一部の項目について意見の表明がな

しえない場合である。このときは、公認会計士は監査の結果につき意見を表明しえないのであるから、監査意見には条件を付さねばならない。公認会計士が意見について条件を付せるのは、第一に公認会計士自身の利益ないし権利を守るため、第二には外部の利害関係者の利益を守るために、制約をうけた監査範囲については責任を負えないことを表明するためである。

このように、公認会計士が責任を限定する意味は、裏返して考えてみるに、その監査手続のおよばなかった範囲についてまで、公認会計士の側において監査上の権利を行使しえなかったことについての弁明である。この場合には、公認会計士は実施しえた監査の範囲、すなわち、行使しえた監査権限の範囲に対してのみ、責任を負いうるにすぎず、制約をうけた監査の範囲、すなわち行使しえなかった監査権限の範囲に対しては何らの責任も負えないのである。

公認会計士の側においてこのような制約をうけた権限の範囲についてみれば、被監査会社側は、その権限を制約した度合に応じて、自らが責任をとるべきはきわめて当り前の話である。そのため、被監査会社側は、公認会計士による意見の限定または差控えをうけることで、会社信用に重大な影響を与えられるが、この場合には、会社が社会的信用を失墜するという点で大きな損害を与えられるのは当然としても、公認会計士の監査権限を犯したことに對する取締役の責任の問題は、別個のものとして追求されねばならないと考えてよいはずである。この点に関しては、わが国現行法においては、何ら取締役に対する責任規定を設けてはいない。

明らかに、このような場合は、証券取引法第一三九条の二に對する取締役の義務違反であるにもかかわらず、この義務違反に對する取締役に對する法的処置については何ら明確な規定をもっていない。取締役による監査範囲の制限のために会社に損害を与えた場合には、忠実義務違反としてももちろん、取締役に会社に対し民事上の責任が

問われようが、損害問題が会社または公認会計士について起らないときは、商法上のみならず、証券取引法上においても、取締役の責任追求の問題は生じないように思える。

これに反して、ドイツの法定監査においては、監査資料および解説の提示について取締役の虚偽が発見された場合および、監査範囲の制約がなされた場合のいづれでも、公認会計士は自らの利益または権利を守るために、意見の限定または差控えをする点では、わが国の場合と全く同じではあるが、重要な差異点として指摘できるのは、その結果、公認会計士の側において正当な注意を払ったか否かには関係なく、取締役または監査役について、監査資料および解説に虚偽の事実があった場合には当然ながら、監査範囲に制約を加えたことでも刑事上の責任が生じ、ときには禁錮刑に処せられる場合すらある。損害問題が生じたときには民事上の責任が問われることについては前述したように、わが国の場合と同じである。

監査範囲につき制約をうけた結果として、ただ単に、公認会計士が自らの責任を限定するためのみ意見を限定したり差控えたりすることだけでは、社会的制度としての法定監査を健全なものに成育させ、公認会計士の地位を社会的に権威あるものとして確立させるという観点からみて、消極的な意義しか見出しえない。公認会計士がその権限を制約されたことについて、どのような保証をえ、権限を犯したものについてどのような法的制裁を用意すべきかという強制的な方法なくしては、特に現在のような不祥事の頻発するわが国において、公共の利益を守ることを旗印とする法定監査の積極的存在価値は考えることができない。

公認会計士側の責任に関しては、民事上、刑事上あるいは行政上、きわめて厳格な罰則規定があるにかかわらず、被監査会社側の責任に関しては、公認会計士に損害を与えた場合の民事上の賠償規定のみで、公認会計士の権限を犯したことについての罰則規定がないことからみて、法定監査は社会的制度として片手落ちのうらみがあり、公

認会計士の権限を保証してその充全の活躍を支える点で欠けるところがあると考える。

公認会計士が職業家としての正当な注意義務を果すということは、まさに公認会計士自身に課された良識ある判断の問題であり、かつ、彼に負わされた基本的な義務であって、これを怠ることにより責任の問題が生ずるとするのは正鵠をえているが、この公認会計士に基本的に固有の義務が、裏返してみれば、そこに結びつくべき公認会計士の権利ないし権限が直ちに確立されてある、と考えるのは、現在の状況においては早急の判断にすぎない。問題は、公認会計士に基本的に固有な義務が裏返えされたとき、そこに基本的に固有な権限が保証に足るものとして確立されてあらねばならないと希求すべきである。近き将来において、それはまさに確立されねばならない。質的にも量的にも責任と権限が均衡関係をたもつことによつて、社会的存在価値としての法定監査制度は意義をもち、その目的を貫くことが可能となる。ここに、公認会計士自らが、さらに職業団体自身が、これら固有の権利ないし権限を守るための保証を獲得すべく、一般社会に対し啓蒙運動を展開する必要があるが生じてくる。

八 株主総会決議におよぼす法定監査の効果について

ドイツ株式法によれば、取締役が作成した決算書類は、まづ第一に、公認会計士の監査を受けねばならない、この監査を受けない限り、決算書類は株主総会において確定されることがないのである。

この法定監査において、公認会計士は専ら会計監査を担当するのであるが、他方、取締役の業務執行についての監査は監査役が行っているため、株主総会には、公認会計士の監査意見を付記した決算書類とともに、監査役の作成になる監査報告書が、併せて提出され、その承認をうけることによつて始めて、決算利益の処分が可能となる。

公認会計士の権限に関する一考察（高柳）

このように、公認会計士による決算書類の監査は、決算利益処分についての重要な前提要件となっているため、公認会計士の監査を経ない決算は無効^①となり、その決算書類は株主総会の承認決議をうけることなく、株主総会においても、利益処分の決議を行うことはできないのである。さらに、株主総会は、この公認会計士により監査をうけて確定した決算書類によって拘束をうけるものであり、もし株主総会において、この決算書類の内容(例えば、減価償却額の増額など)を変更するような事態が生じたときには、その限りにおいて、監査をやり直し、新たに公認会計士の監査報告書の交付を受けねば、株主総会に、決算書類確定権限が移譲されている場合といえども、決算書類の法的効果は発生せず、したがって、利益処分に関する株主総会の承認決議は、その効力を生ずることがない^②。

さらに、この結果は、株式法に規定する決算書類の公示・公告を不可能にし、商業登記書は、無監査の決算書類として、その登記をうけつけないのである。

ひるがえって、わが国の法定監査制度をみるに、現在では、商法規定に基くところの監査役監査と、証券取引法に基くところの公認会計士監査とが並存している。

いま、利益処分についていえば、商法の規定にしたがえば、監査役による監査が行われさえすれば、証券取引法に基く公認会計士監査とは無関係に、自動的に株主総会による決算書類の承認決議が可能となり、利益処分がなされてしまうのである。すなわち、株主総会の承認をえて合法化された決算書類は、さらに商法とは別個の立場をもつ証券取引法に基いて再び公認会計士の監査証明をうけることになるのである。

この二つの法律の関係からみて、商法の立場にたつ監査役の意見と、証券取引法の立場にたつ公認会計士の意見とが異なり、対立して現われてくる場合には、調整の方法はみいだされず、特に監査役監査を経て処分されてしま

った利益に、重大な過誤が生じていたような場合には、公認会計士の監査も社会的見地からみて無意味なものとなるであろう。現行法では、公認会計士監査は、株主総会の決議を拘束するような法的効果をもたされていないのである。

すでにのべたように、商法の規定についていうならば、取締役が公認会計士の監査をうけることによって生ずる責任、監査を実施しうる公認会計士の権限についての保障は存在しない。証券取引法の規定についていうならば、公認会計士に対しては厳格な責任と監査を実施しうる権限が謳われているにもかかわらず、公認会計士に対する取締役の責任と権限の規定は明確な形で存在していない。

注 ① 株式会社改正草案第一五〇条（監査の対象と範囲）（一）決算書は、簿記および営業報告書とともに、一人または数人の専門監査人（公認会計士）により監査されねばならない。監査が行なわれなかったときは、決算書は確定されえない。

② 同第一六二条（利益処分）株主総会は、決算利益の処分について議決する。総会は、この場合、確定された決算書に拘束される。

③ Adler Düring Schmalz, a. a. O., Tz. 20ff zu §140 AktG. 同第一六一條（株主総会が取締役の提出した決算書を変更したときは、公認会計士は、その変更につき必要な限り、改めてこれを監査せねばならない。すでに与えた監査証明はその効力をもたない。新たな監査に先んじてなした決算書と利益処分に關する株主総会の決議は、新たな監査に基づき、変更につき制限なき監査の証明が与えられたときにはじめてその効力を生ずる。決議のときから二週間以内に變更に關する制限なき監査の証明が与えられないときは無効となる。

九 結びに代えて

本論において、投資家と債権者の保護を、ともにその目的とする商法および証券取引法両者による法定監査制度が、二元的に分裂して実施されているため、投資家保護にかえて矛盾をきたし、その目的を達成できないことに公認会計士の権限に關する一考察（高柳）

ついで論じてきた。

債権者と投資家の保護という役割をもちながら、これを充分に果しえなかったところの、監査役監査の不備を補うべく発足したはずでありながら、その証券取引法監査が、監査役監査の弱点を補足することができず、法的規制の統一を計ることができなかった点に、現行監査制度としての欠陥がみいだされるのである。

わが国における公認会計士監査制度は、その導入の契機が、経済的恐慌にもとづく一般投資家大衆の犠牲という自らの苦惱の中から生じてきたものではなく、さらに、個人的私有財産権を強く擁護するという近代市民思想を根づよくその底にもつアメリカ的な発想によつたものでもなく、ただ敗戦による政治的な配慮から導入されたにすぎないところに問題が横たわっているのである。

この制度が導入された契機については措くとしても、公認会計士制度がわが国に導入されるに当たつての、制度形態論については種々論議されたことは衆知の通りである。すなわち、英国のように、会社法の中に規定されている監査役機関として公認会計士を参加させる方式、あるいは、監査役を廃止して、公認会計士監査を一本にしぼる方式などであるが、監査業務についての歴史的経験の不足、監査資格者の教育の必要、監査理論の未熟などの理由から、商法の監査役監査制度はそのままにして手を触れることなく、これとは別個に、証券取引法による監査規定を設定することにより、公認会計士監査制度を実現させることになつたのである。

経済的な恐慌という危機から投資家大衆の利益を保護するために、ひいては企業自体の健全化を目指して、歴史的な教訓の中から誕生した先進諸国の監査制度の成立に比べて、わが国のそれは、まことに安易な契機にもとづいて作り上げられたために、ひとたび、経済変動の厳しさに直面するや、制度上の欠陥を露呈するに至つたことは最近における二、三の例示するところである。

監査経験の歴史的な未熟、公認会計士の社会的権威の不存在、法的規制の不備など幾多原因はあろうが、従来、商法による監査役監査制度があるにもかかわらず、これが名目的な存在にすぎなくなったことを理由としながら、これへの反省・検討を行うことなく、そのままに放置しておき、新たに証券取引法による公認会計士制度をこれとは無関連な姿において樹立して監査制度を二元的に分裂させてしまったところに、監査制度運営の不徹底さを残した大きな一つの原因があるように思える。

わが国における証券取引法の監査制度も、発足してすでに十余年の月日を迎えており、現行のような二元的な姿で監査制度を推進してゆくのが今後の方針であり、前提であるとするならば、商法と証券取引法との関連を有機的に密接ならしめるとともに、公認会計士の経済的および法的地位を確立するための何らかの措置を考える必要があるであらう。

(終)

(当論文は昭和四十年七月三日、日本会計研究学会第二十四回大会において発表せる論旨を敷衍詳述したものである)