

## 他の監査人の監査結果等の

### 利用をめぐる法的問題

弥 永 真 生

## 第一章 序 論

### 第一節 他の監査人の監査結果等の利用<sup>(1)</sup>

監査人は財務諸表に対する意見を表明するため、合理的な基礎を得るまで、監査を実施しなければならない（監査基準第二実施基準三）。企業の巨大化、国際化等を背景として、監査業務は複数の担当者によって遂行されるのが普通である。この状況のもとでは補助者の問題と共同監査の問題が通常生じてくる。なぜなら、監査人が、多数の補助者を指揮監督し、仕事を割当て、監査業務を遂行していくのが今日の監査の特徴であるし、共同監査、監査法人監査は、増大しつつづづけているからである。<sup>(2)</sup>

しかし、時間的・空間的・制度的あるいは経済的制約等のゆえに、補助者の利用または共同監査の採用のみでは十分である場合、監査業務の遂行が実行不可能あるいは不合理である場合がある（上村（一九八二）一一〇頁）。歴史的には、企業が国内のいくつかの都市で営業を行う場合でさえ、時間的・空間的制約ゆえに共同監査の実施や補助者の利用が実行不可能あるいは不合理であった。この点については、交通手段の発達、有能な補助者の増加により、解決されてきたといえるかもしれない。しかし、企業の国際化は時間的・空間的制約との関係で重大な影響を監査業務に及ぼしている。また、連結財務諸表制度の導入は制度的制約とあいまって、共同監査や補助者の利用では解決できない問題を生み出した。現行法上、親会社監査人の子会社監査権が当然には認められていないにもかかわらず、連結財務諸表監査制度を円滑に運営する必要がある。子会社監査人と親会社監査人が同一になる保障はなく、親会社監査人の子会社監査権を認めることが立法論的には考えられてよいようにも思われる（青柳（一九七七）七八頁）。現行法のもとでは共同監査等のみでは連結財務諸表制度の円滑な運営は困難でありうるからである。

このような背景で「他の監査人の監査結果等の利用」が監査実施準則総論六において認められている。そして「他の監査人の監査結果等の利用」は監査人の交替の場合にも必要とされるであろう。「他の監査人の監査結果等の利用」が必要とされる理由を考えてみるならば、大きく、①主たる監査人の能力的限界、②監査の迅速性と経済性、③監査人間の倫理、の三つが挙げられよう。

主たる監査人の能力的限界としては、主たる監査人はあらゆる地域、国等に事務所を有しているわけではないから、自ら監査することが不可能あるいは不合理である場合が存在する点、異なった法律・経済・政治その他の社会的環境から主たる監査人が自ら監査を行っても充分な監査を実施できない可能性がある点を指摘できる。監査の迅速性と経

済性の点からは、現地監査人・子会社監査人・先任監査人等の監査結果を利用できることは大きなプラスとなる。特に重複監査の排除の視点からは重要である。すなわち、監査の実施には多大な費用・労力・時間を要するのであるから、一つの監査によって監査目的を達成しうるのならば、重複監査は排除されるべきであるし（中平（一九八五）四三頁参照）、重複監査を可能な限り回避出来るように監査を実施すべきなのである。「他の監査人の監査結果等の利用」はまさに重複監査を回避し、監査の迅速性と経済性を実現するという側面をもつ。監査人間の倫理とは、他の監査人をプロフェッショナルとして尊重するということである。重複監査はしばしば先に監査する者の監査業務についての不信の表明にほかならない（會計一・二巻五号七九七〜七九八頁川口発言参照）。他の監査人の監査に対する合理的な理由のない不信の表明は専門家集団としての監査人に対する信頼を傷つけるものであり、監査制度の確立を妨げるものであって望ましくない。もちろん、不十分な監査はそれ以上に監査に対する信頼を損なうものであるから、無条件に「他の監査人の監査結果等の利用」をなすことは危険であるが、監査人間の道義ひいては監査制度の確立の点からも「他の監査人の監査結果等の利用」は意義を有する。

## 第二節 問題提起

我が国においては「他の監査人の監査結果等の利用」について、利用の場合の監査手続に関してはかなりの論議がなされ、コンセンサスが得られているようにも思われる。また監査人の責任についても、監査論の教科書等で一とその他の説明がなされている。

しかし、他の監査人の監査結果等を利用した場合の主たる監査人の責任については、他の監査人の監査した部分を

合めて主たる監査人が全面的に責任を負うといわれているものの、「全面的に責任を負う」ことの意義は十分に明らかにされてきたとはいえない。アメリカで採用されている「責任引受方式」と同じように考えられているようであるが必ずしも厳密に議論されていないのである。同様のことは商法特例法一四條二項一号、商法二八〇條一項との関連でもいえる。すなわち、大会社の監査役は会計監査人の監査の方法、結果について監査し、担当でないと認めるときは、自ら監査を行うこととされているが、監査役が会計監査人の監査にどれほど信頼してよいのかという点については突つこんだ議論がなされていないように思われる。

そこで本論文は他の監査人の監査結果等に依拠した主たる監査人または監査役の責任に焦点をあてることとする。確かに監査役は非会計専門家であり、「主たる監査人」は会計専門家であるという相違はあるが、責任の点ではきわめて類似しているといえるのであつて、比較対照して検討する意義はあろう。

### 第三節 考察の方法

まず諸外国における主たる監査人の責任と補助者を利用した場合の責任を概観する。続いて、わが国における補助者を利用した場合の責任を概観し、主たる監査人の責任に関する従来の議論を見る。その上で、「他の監査人の監査結果等の利用」に関する規定の意義を明らかにする。さらに会計監査人の監査に依拠した監査役の責任を簡単に考察する。

(注)

(1) 「他の監査人に対する信頼」(reliance on other auditors)という用語法もあるが、監査実施準則総論六との関係で「他

他の監査人の監査結果等の利用をめぐる法的問題

の監査人の監査結果等の利用」という用語を用いる。

(2) 第二五回大蔵省証券局年報昭和六二年版によると、証券取引法監査は昭和四一年には単独監査一七五二社、協同監査四五二社、監査法人監査一一社であったのが、昭和六一年にはそれぞれ、一七五社、三八二社、二三三二社となっている(三三五頁)。

(3) 等松青木監査法人(一九八一)一頁以下、檜田(一九八六)五九七頁以下、村山(一九七四)三三頁以下、尾崎(一九七八)一六六頁以下。

## 第二章 諸外国における主たる監査人の責任

### 第一節 アメリカ

#### 第一款 会計士の責任<sup>(1)</sup>

会計士は契約違反 (breach of contract) に基づく責任を負うのみならず、過失 (negligence)、『不誠実 (bad faith)』、『不正直 (dishonesty)』、『無能力 (incompetence)』を理由に (tort)、『依頼者 (会社)』に対して、『コモンロー上責任を負わなければならない』(Smith v. London Assur. Corp., 96 N.Y.S. 820 (1905))。

コモンロー上は「通常の過失」 (ordinary negligence) に基づく第三者責任は認められないが、『詐欺 (fraud)』、『重過失 (gross negligence)』に関しては第三者に対して責任を負わなければならないと考えられてきた (Ultramares

Co. v. Touch, 174 N. E. 441 (1931), State Street Co. v. Ernst & Ernst, 15 N. E. 2d. 416 (1938))。しかつ、一九三三年証券法および一九三四年証券取引所法により、監査契約締結当事者以外の投資家も輕過失責任を追求することが認められた。三三年法一條は虚偽の登録申請書に関する民事責任を定め、三四年法一八條は原告の信頼を要件とする虚偽表示責任を定める。さらに三四年法一〇(b)條及び規則一〇b—五は証券の売買に関する価格操作と詐欺的手段の利用を禁止することを目的とするものであるが、裁判所によつて監査責任を追求する場合にも利用できるとされてゐる(implied liability)(cf. H. L. Green Co. v. Chidree, 185 F. Supp. 95 (1960), Fisher v. Kletz, 266 F. sup. 180 (1967))。ただし、Hochfelder事件(425 U.S. 185(1976))<sup>(a)</sup>によつて、三四年法一〇(d)條は害意(scienter)を要件とすることが明らかにされている(なお重過失の場合に一〇(d)條が適用されるが問題となるが、McLean v. Alexander (599 F. 2d. 1190 (1979))は輕過失は認められるが、recklessnessがなかつたとして、一〇(b)條の適用を否定した)。

## 第二款 補助者の利用

アメリカの Auditing Standard of field work の 1. は「補助者を適切に指導監督(supervise)しなければならぬ」と定める。このことから補助者の利用が許容され、予定されていることが明らかである。そして監査人は、自己の指揮の下に監査業務が実施されるかぎり、たとえ他人がその業務を行ったとしても、その業務について責任を負うべきことは一般に認められているところである(IASG, 1969, para. 6)。なぜ、このように考えられているかはほとんど議論されていないが、監査は複数の担当者からなるチームによつて実施されるのが普通であるから、もし、補助者の利用に基づく責任を監査人が負わないとすれば監査に対する信頼は低下し、また、利害関係者の保護に欠けることが一つの理由であろう。また英米法においては、契約責任は原則として嚴格(strict)あるいは絶対的(absolute)

であり、債務者は故意・過失の有無にかかわらず自己の債務の不履行につき責任を問われ (breach of contract) (望月 (一九八一) 三九一頁)<sup>(3)</sup>、代理人 (agent) の詐欺 (fraud) ・不実表示 (misrepresentation) 等について責任を負うこと<sup>(4)</sup>や、厳格責任たる使用者の代位責任 (vicarious liability) によつて説明することができる。(Harper et al., 1986, p.14) 使用者は被用者がその職務の遂行において (in the course of employment) おかした第三者に対する不法行為について責任を負うのであつて、使用者に何らかのフォールトがなくとも、この責任を負う。この代位責任は雇用契約 (contract of service) の存する場合にのみ発生し、請負人 (independent contractor) の行為については生じないとされており、伝統的には労務の提供を受ける者が労務を提供する者のなすべき仕事の内容のみならず、その仕事の仕方 (manner) まづを決める場合、その契約は雇用契約に当たるとされてきた (control test) (Harper, et al., 1986, p.10)。会計士が補助者を利用する場合は、監査マニュアルに従つた業務遂行を求めると考えてよく、まさに仕事の仕方まづを決める場合にあたる。したがつて、tort の一般原則に従つても、使用者の代位責任を負うことになる。

### 第三款 他の監査人の監査の利用

#### (1) 総説

SEC の Regulation S-X, rule 2-05 は他の独立会計士によつて実施された監査に依拠する場合には当該他の会計士の監査報告書を提出することを要求しており、「他の監査人の監査結果等の利用」はアメリカにおいて認められている。

AICPA 「監査基準書三三三号 監査基準と手続き」においては、連結財務諸表や結合財務諸表に対して総合意見を表明する「主たる監査人 (principal auditor)」は一定の手続きをへて他の監査人の作成した監査報告書を利用す

ば、他の監査人が実施した監査の結果に関しては、他の監査人が負うべき責任と同程度の責任を負わないのが原則であると考えられていた(AICPA, 1963, p.66)<sup>(1)</sup>。これは意見形成の基礎を明示すれば、他の監査人の監査報告書または監査業務に責任を負うことなしに、連結財務諸表または結合財務諸表の適正性に関して無限定適正意見を表明できるとすることが状況によつては合理的であり、また一般に認められた監査基準に準拠しているものと考えるべきであることに基づく。

一九七一年にはAICPA「監査手続書四五号 他の監査人の監査業務と監査報告書の利用」が公刊され、他の監査人の監査業務や監査報告書を利用する際のガイドラインが示された。四五号では、主たる監査人は、他の監査人の監査部分について監査責任を分担してもよいと考えた時には、他の監査人の監査を利用した旨を自己の監査報告書中に記載する必要はないとし(AICPA, 1971, p.92) 、主たる監査人が他の監査人に本来帰属すると考えられる責任を負担しないと意志決定した場合には、他の監査人の監査結果について言及すべきであり、また財務諸表に関する意見表明に関しては、他の監査人との責任の分担を明確にすべきであるとする(AICPA, 1971, p.92) 。

さて、主たる監査人が他の監査人の独立性及び職業的評判に関して納得でき、しかも他の監査人の監査に対して納得するために適切な措置を講ずるならば、他の監査人の監査に言及せずに意見表明ができるとされている。これに対して、主たる監査人が他の監査人の作業を検閲したり、他の監査人の監査に対して納得するために必要と思われるその手続きを実施することが実際的でない場合、他の監査人によつて監査された部分が全体からみて重要である場合は、他に監査人の監査につき言及することとされている。

(2) 他の監査人の監査に言及しない場合

他の監査人の監査結果等の利用をめぐる法的问题

四五号書が他の監査人の監査を利用する場合の監査手続を定めていることからみて、報告書で他の監査人の監査に言及しない場合といえども、正当な注意を払えば、他の監査人の過失の結果について責任を負う必要はないと考えられているようである(AISG, 1969, para. 39)。ただ四五号書で他の監査人の監査に言及しないと決定する場合として「他の監査人が主たる監査人によって雇われており、監査が主たる監査人の指導、監督下で実施される場合」が挙げられていることから、補助者の利用とのつりあいを考える必要があるようにも思われる。

言及しない場合に追加すべき監査手続として、①他の監査人の実施した監査手続とその結果の検討、②他の監査人の監査計画の検討、他の監査人に対する指示書の発行、③他の監査人の監査調査の検閲、④経営者との討議、⑤補足の調査の実施などが挙げられているが、これらはまさに自ら監査を行い、または補助者を用いて監査を行う場合と同程度の監査証拠を入手することが主たる監査人に求められていることを意味する。したがって主たる監査人は他の監査人の過失の責任を負わないことにしても、他の監査人が監査した部分についても自ら監査を行ったのと同様の責任を負うことになる。

(3) 他の監査人の監査に言及する場合<sup>⑥</sup>

主たる監査人の決定のいかんを問わず、他の監査人は、彼自身の監査の実施及び報告書に対する責任を免れないのであって、「責任の分担」といつても、主たる監査人がどの部分について責任を負うかが問題となるだけである。

他の監査人の監査に言及する場合には、他の監査人の職業的評判、地位と独立性、他の監査人の活動と自分の活動の確保について検討することが求められているにすぎず、他の監査人の監査手続、監査内容など実質的な面については検討する必要がない。したがって他の監査人の主体的要件のみを調査、検討すれば、他の監査人の監査に言及する

ことを条件として、主たる監査人は他の監査人の監査部分について責任を負うことなく依拠できる。

(注)

(1) 会計士の責任については多くの著書、論文が存在するが、本稿では必要最小限の記述にとどめる。なお参照した単行本としては S. Levy, *Accountants Legal Responsibility* (1954); D.Y. Causey, *Duties and Liabilities of the CPA* (1976); R.J. Gornley, *The Law of Accountants and Auditors: rights, duties and liabilities* (1981), 論文として J.G. Gillis, "Securities Law and Regulation", *Financial Analysts Journal* (Sep.-Oct.1973) がある。

(2) Hochfelder 判決は「善意」を "intention to deceive, manipulate or defraud" を意味するとした。

(3) たしかに専門的技術を要求する契約においては一定の結果をもたらさなくとも「合理的な注意と技術 (reasonable care and skill) を行使すれば足りる (望月 (一九八一) 三九二頁) が、債務不履行についての厳しい姿勢が英米法に認められることは事実であろう。

(4) See *Wiston on Contract 3rd ed.*, Vol.2, p.217

(5) ただし、自口が監査した場合と同程度の責任を負う旨、監査報告書中に記載することもできた。

(6) イギリスについては AISG, 1969, para. 17, カナダについては AISG, 1969, para. 18, オーストラリアについては ICAA, 1968, §§ 3-16 を参照のこと。

(7) SAS No.1-543-08 は「主たる監査人の報告書において、監査の一部が他の監査人によってなされたという事実に関する記載は、意見の限定としてではなく、全体としての財務諸表の各種の構成企業の監査を実施した監査人間の責任の分担を表すものとして解釈されるべきである」と述べる。また実務家・学者とも責任の分担が可能であること

に異論はない(たとえば Burton, et al., 1981, 16-11; Stetler, 1982, p.582; Kell/Zieger, 1983, p.582; Dehiese/Johnson, 1975, p.39; Carmichael, 1975,543・2; Miller, 1985, 8,46)。

## 第二節 ドイツ

### 第一款 決算監査役の責任<sup>①</sup>

年度決算書は決算検査役(Abschlussprüfer)によって検査されなければならない(株式法一六二条)。決算検査役は誠実かつ公平に検査を実施する義務を負う。この義務に違反した決算検査役は、検査契約上または不法行為上の損害賠償責任を当然に負うが、株式法一六八条はこの責任について特別の定めをなす(Brüner, 1970, § 168 Ann.1, p.643)。すなわち、故意または過失でこの義務に違反した者は会社に対し、またコンツェルン企業、支配的もしくは従属的企業が害されたときはこれらの企業に対しても、その義務違反から生じた損害につき賠償の責めに任じ、責めに任ずべき者が数人あるときは、その者は連帯債務者として責任を負う。

株式法一六八条に基づく損害賠償責任は会社等に対する決算検査役等の特殊の信任義務違反を責任原因とするものであるから、株式・債権者等の一般第三者に対しては、決算検査役は一六八条を根拠としては責任を負わない(Brüner, 1970, § 168 Tz.39; Goecker, 1967, SS.49 ff.)。<sup>(a)(iv)</sup>

民法八二三条一項は故意または過失により他人の生命・身体・健康、自由、所有権またはその他の権利を違法に侵害した者の損害賠償義務を規定する。<sup>(7)</sup>しかし、「その他の権利」は所有権的性質を持つ権利、排他的権利に限定されて考えられているから、決算検査役の義務違反は第三者に財産的損害を加えるものでありうるにせよ、民法八二三条に

列挙されている権利を侵害するものではなく、原則として民法八二三条は適用されない(Adler/Düring/Schmaltz, 1971, § 168, Tz.40; Palandt, 1983, § 823 Anm.6)。

八二三条二項は「他人の保護を目的とする法律に違反した者」は損害賠償責任を負うとする。内容上「他人の保護を目的とする法律」に属するものは、特定の命令または禁止を宣言した規定である。個人または特定の集団の保護に寄与すべく定められた法律がこれにあたる。一般公衆の保護に寄与するにすぎない法律は「他人の保護を目的とする法律」ではない(右近(一九七九)四七—四八頁)。株式法一六八条は「他人の保護を目的とする法律」ではないとかがえらるるから(Adler/Düring/Schmaltz, 1971, § 168 Tz.40; Bröner, 1970, § 168 Anm.10) 決算検査役は株式法等の罰則にふれないかぎり、民法八二三条二項に基づく責任も負わない。

ただ民法八二六条に基づき決算検査役が責任を負う場合がある。八二六条にいう故意(Vorsatz)には条件附故意(Bedingter Vorsatz)も含まれるので、重過失があるときには条件附故意があるとされる場合があるからである(もちろん故意がある場合には損害賠償の責任を負うことになる)(Adler/Düring/Schmaltz, 1971, § 168 Tz.4-42; Palandt, 1983, § 826 Anm.3)。

#### 第二款 補助者の利用<sup>9)</sup>

株式法一六八条は補助者(Gehilfen)の利用を予定し、また認めていると解される。

決算検査役は検査契約上の給付義務(Verpflchtung zur Leistung)を履行するために補助者を用いるのであるから、補助者は民法二七八条第一文にいう「義務の履行のために使用する者」<sup>10)</sup>にあたる。従って、補助者の過失についても決算検査役は自己の過失と同一の範囲において責任を負うものとされる(Godin-Wilhelmi, 1967, § 168 Tz.24ff.;

Adler/Düring/Schmalz, 1971, § 168 Tz.24; Bröner, 1970, § 168 Anm.15)。もちろん、決算検査役の責任は補助者が決算検査役の義務を履行するさいに有責な行為を行ったことを要件とするから、補助者が決算検査役からまかされた任務の範囲内で行動したことが必要である<sup>15)</sup>。なお、履行補助者たる補助者が取引上必要な注意を欠いたか否か、すなわち過失があつたか否かは決算検査役を基準として判断される。なぜなら依頼者（企業）は決算検査役の能力に信頼して、検査契約を結ぶのであるし、このように解さないと検査の水準を高く保つことができないからである<sup>16)</sup>。

また株式法上明文はないが決算検査役は民法八三一条に基づき、補助者の不法行為について責任を負うと解されてゐる(Adler/Düring/Schmalz, 1971, § 168 Tz.43; Godin-Wilhelmi, 1967, § 168 Tz.3; Bröner, 1970, § 168 Anm.15)。民法八三一条による責任は被用者の選任、設備や器具の供給もしくは事業執行の指揮につき、使用者が必要な注意を怠つた過失に基礎を置いており<sup>17)</sup>、使用者は同条一項第二文の定めるところにしたがつて免責のための立証をすることが出来る。したがつて決算検査役は補助者の選任監督（指揮）にあたり、必要な注意をしたことまたはこの注意を払つても損害が発生したであろうことを立証すれば、責任を負わない(Godin-Wilhelmi, 1967, § 168 Tz.43)。

### 第三款 他の監査人の監査の利用

株式法はコンツェルン決算監査役はコンツェルン決算書の基礎とされたコンツェルン企業の決算書が正規の簿記の諸原則に適合しているか否かにつき検査しなければならぬとする(三三六条三項一文)。しかし、同項二文は第一六二ないし第一六八条もしくはその他の法律の規定により、または法律上の義務なくして第一六二条、第一六四ないし第一六七条の原則により、検査された決算書については検査することを要しないと定める。これは主たる監査人たるコンツェルン決算検査役が他の監査人たる個別企業の決算検査役の監査に依拠できることを意味する(Adler/

During/Schmaltz, 1972, § 336, Tz.28,29; Barz, 1975, § 336 Ann.3,4)。

すなわち、コンツェルン決算検査役の場合には、他の決算検査役による検査が行われていれば、コンツェルン決算検査役は、他の決算検査役による検査を利用することができ、あらためて、その部分について自ら監査手続きを実施する必要はない。監査結果が不相当であるとする根拠が存在しないかぎり、他の経済監査士もしくは類似の資格を有する外国の独立監査人の監査結果、とくに法律の規定またはそれと同程度の原則に基づいて実施された決算監査の監査結果を利用することは合法的であると考えられている (FG.Nr.1/1977 C VIII)。

したがって、原則として、コンツェルン決算検査役は他の監査人の監査報告書を閲覧すればよいのであるが、当然の疑いが生じた場合には、たとえば監査調書を閲覧するなどの監査手続きを追加しなければならない (Adler/During/Schmaltz, 1972, § 336, Tz.28)。また監査手続きと範囲については一致させておくことが有効かつ必要である。さらに外国の決算監査人の監査結果を利用する場合には、決算検査役は、外国の会計基準および監査人の職業資格と独立性につき、ドイツにおける要求と比較し、監査結果を利用するか否か、およびどのような方法で利用するか、利用可能なのはどの部分なのかを決定しなければならないとされる<sup>(19)</sup>。そして、共同作業、すなわち監査手続きと範囲を調整し、監査調書を閲覧し、最終的協議に参加することなどによって、他の監査人の監査結果の利用が容易になるといわれてくる (FG.Nr.1/1977 C VIII)。

(注)

(一) 以下の議論はコンツェルン決算監査役 (Konzernabschlussprüfer) にもあてはまる (株式法三三六条八項参照)。

他の監査人の監査結果等の利用をめぐる法的問題

- (2) 誠実な検査 (gewissenhafte Prüfung) とは法律および定款の諸規定の遵守性及び簿記の正規性を検証する検査であつて、正規の決算検査の諸原則 (die Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung) に従つた検査を意味する。公平な検査 (unparteiische Prüfung) とは、ある利害関係者集団のみのためではなく、企業全体・債権者・公共の利益のために独立不偏の立場で検査を実施するところにある (Adler/Düring/Schmaltz, 1971, § 168 Tz.8,11)。
- (3) 決算検査役は特別な信任義務 (Treupflicht) を負ひ、その内容としては誠実・公平な監査を行う義務のほか、守秘義務 (Verschwiegenheitspflicht) 、取引・営業秘密の権限外利用の禁止が含まれる。
- (4) 検査契約の法的性質については見解が岐れている。多数説は監査報告書の作成・提出という仕事の完成を目的とする請負契約であるとすものであつた (Godin-Wilhelmi, 1969, § 163 Anm.3; Baumbach-Hueck, 1967, § 163 Anm.3; Mellerowicz, 1961, § 136 Anm.9) 。しかし雇傭契約説に立つ者もあり (Gloeckner, 1967, SS.22 ff.; Westrick, 1963, SS.29 ff.) 、最近では特殊の契約と解し、雇傭契約あるいは請負契約さらには場合によつては委任契約の規定が適用されるとする考え方が有力になつてきている (Bröner, 1970, § 163 Anm.9; Adler/Düring/Schmaltz, 1971, § 163 Tz.16) 。山村 (一九七一年) はこのような学説の対立がみられる一つの原因は、ドイツ民法六六二条、六七五条が委任について無償原則を強調し、有償委任を認めない建前をとつているため、検査契約を委任契約とみることができないためであると指摘する (七頁)。
- (5) 会社に対する信任義務違反に基づく責任は多くの場合契約責任としての性質を有するであろうが、信任義務違反が不法行為にあたることもあろうし、コンツェルン企業等と決算検査役との間には契約関係は存在しない。また、補助者と会社等とは契約関係をたたない。
- (6) 一六八条は二項で過失に基づく賠償義務につき限度額を設け、四項では本規定による賠償義務は契約で排除または制限できないとする (民法二七六条二項の反対解釈から過失に基づく契約責任は特約によつて原則として軽減できるからである) 。さらに五項では短期消滅時効を定める。
- (7) ドイツ不法行為法についてはドイツ財産法研究会による仮訳と解説がある。八二三条一項にいう権利侵害については判例タイムズ三七二号三〇頁以下 (潮海一雄) 、三七四号三六頁以下 (斎藤修) 、三七七号四〇頁以下 (右近健男) がある。

(8) 株式法四〇三条(検査役またはその補助者として、検査の結果に關し、虚偽の報告をなし、または重要な事情を報告書に記載しない場合)、四〇四条(検査役またはその補助者として、知った会社の秘密を権限なしに漏洩した場合)、刑法三〇〇条など(Adler/Düring/Schmalz, 1971, § 168 Tz.40,50 ff.)。

(9) Vgl. Gloeckner, 1967, pp.41,42,59.

(10) 「債務者は、法定代理人及び義務の履行のために使用する者の過失について、自己の過失について、自己の過失と同一の範囲において責任を負う。」

二七六条の過失責任の原則からは、債務者は他人の故意または過失について責任を負わないはずであり、第三者である履行補助者の使用に關してはその選任・監督上の責任を負うにとどまるはずである(八三一条参照)。しかし、債務の履行につき第三者を使用する債務者はそのことによつて利益を受けるのであるから、それに伴うリスクを負担しなければならぬ。しかも債務者のなした給付約束の中には給付の際に補助者が適切な行為をするということについての保証引受が含まれているとして本条が設けられた(潮見(一九八七)一五二頁)。

(11) 履行補助者とは、広く、債務者の意思によりその債務の履行につき補助者として使用される者をいう(Vgl. Palandt, 1983, § 278 Ann.3)。

(12) 補助者の誠実かつ公平な検査義務違反について二七八条が適用され、決算検査役が責任を負うことに異論はない。二七八条にいう「債務者の義務」には不作為義務も含まれる(Palandt, 1983, § 278 Ann.4)が、補助者の守秘義務違反について、決算検査役が責任を負うかについては議論がある。多数説は補助者の使用契約において補助者が債権者の内部関係に立ち入る可能性が認められている場合には、そのような補助者の不作為義務違反については債務者も責任を負うことが黙視に契約されていると解した上で、監査業務においては補助者も被監査会社の内部状況まで立ち入つて会社内部の事情を知りうるものが当初から予定されているから、補助者の守秘義務違反についても民法二七八条の適用により決算検査役は責任を言うとする(Gloeckner, 1967, S.41; Adler/Düring/Schmalz, 1971, § 168 Tz.25)。決算検査役は、検査業務の履行を容易にするために補助者を利用するのであつてそのことによつて補助者が会社の秘密を知ることが可能になるのだから

他の監査人の監査結果等の利用をめぐる法的问题

ら、補助者がその職務上知りえた会社の秘密を漏洩したことにつき決算監査検査役が責任を負うのは当然である(Brinner, 1970, § 168 Anm.9.)。

- (13) 誠実かつ公平な検査をなす義務違反を考えると、補助者は任された任務の範囲内で行動しているのが通常であろう。
- (14) 履行補助者の有責性の判定尺度として、履行補助者側の標準人の注意能力が用いられるのか(履行補助者標準説)、それとも債務者側の標準人の注意能力が用いられるのか(債務者標準説)について議論がある(潮見(一九八七)一六二頁以下、三三四頁以下)。通説は客観的な注意尺度に関しては債務者側の標準人の行動態様を基準とするし(Saundinger-Löwisch, § 278 Anm.27-29)、有力説も民法二七八条が履行補助者の有責性を要求するのは立法者の誤解に基づくものとした上で、履行補助者の行為は、いわば債務者の中に投影され、債務者はあたかも自分自身が行為するようにみなされ、責任を負うのだから、注意の尺度としては債務者側の行動態様が基準となるとする。

- (15) 検査業務においては何層にもおよぶレビューが予定されているのであるから補助者の検査業務上の過失があるかを判断するうえで決算検査役的能力を基準としてもさほど不合理ではないであろう。ただし、検査契約においては決算検査役は一人で実現することのできない給付を供給しなければならないということを考えると、債務者は履行補助者の標準人の行動態様を基準とする二七八条に基づく責任を負うほか、履行補助者が契約上引受けた給付の履行のために必要な職業的能力・専門的知識を有していることの保証責任を負うという考え方(Ulrich Huber, 1981, SS.725, 797-799.)を決算監査役にあてはめてもよさそうに思われる。

- (16) 先に検討したように(本節第一款参照)検査業務自体から生ずる不法行為は少ないであろう。

- (17) 八三一条は使用者の「推定された有責(vermutetes Verschulden)」に基づく責任であって、有責主義(Verschuldensprinzip)の例外でもなければ、代位責任または危険責任でもなく(Palandt, 1983, § 831 Anm.1.; Staudingers, 1986, § 831 Tz.2.)。使用関係は必ずしも雇傭契約による必要はなくさらに委託が法律行為である必要はない。要する使用者の指揮・命令に従属(abhängig)して委託された事務(Tätigkeit)を行うのであればよい(Palandt, 1983, § 831 Anm.3.)。ただし、独立の請負人(selbständiger Unternehmer)は注文者の指揮命令に服しないので八三一条の被用者ではない(國井(一九八

○(五〇頁)。つまり使用関係があるというためには、使用者が指示・命令により人的関係において支配的地位にあり、他方、被用者は仕事の時と場所を自由に決しえず、決すべきでないことが重要である。

(18) 使用者に要求される注意義務の程度は事業の性格に適合したものでなければならぬ。事業が責任重大であり、困難なものであればあるほど、使用者に要求される注意義務の程度は高くなるから、決算検査役に要求される注意義務は相当高度のものとなる。使用者は選任の時のみならず、その後も被用者の適性を試す必要がある(RG 131, 67, 73)とされている。選任監視上の義務を専門家にゆだねることは許され、上級被用者がこれをなしているときは使用者は上級被用者の選任につき必要な注意をつくせばよい(分散的免責立証)とする判決(BGH 4, 1)もあるが、分散的免責立証は認められにくくなっている(田上(一九七二)七〇頁)。したがって決算検査役は中間補助者に個別的な監督権等を委任しても末端補助者に対する一般的・包括的な指揮・監督権限を有しているとして、責任を負うことがある。

(19) 高柳(一九八二)二五三〜二五四頁参照。

### 第三節 フランス

#### 第一款 会計監査役の責任<sup>1)</sup>

株式会社の監督は会計監査役(commisaires)によって行われるとされ(会社法二一八条)、会計監査役となりうる者はとくに作成された名簿にあらかじめ登録されたものに限られる(二一九条)。

さて、会社法二三四条は「監査役は、その職務の遂行にあたり、犯した過失(fautes)および懈怠(negligences)により生じた損害につき、会社および第三者に対して責任を負う。」と定める。この規定は委任ないし受任者としての責任を示唆するような文言を使用しておらず、会社に対する監査役の責任は受任者としての責任ではない(Ripert et

他の監査人の監査結果等の利用をめぐる法的問題

Roblot, 1980, n°1337, p.867; Mercadal et Janin, 1973, n°2211; Guyon et Coquereau, 1971, n°4, n°355)。さらに監査役と会社との関係は契約とも異なると考えられており、会社に対する監査役の責任は契約上の責任ではない。本条が第三者に対する監査役の責任をも定めていることからすれば、監査役<sup>(2)</sup>の責任は不法行為責任であると考えるべきであろう(Hémond, Terré et Mahiat, 1974, n°1048)。

### 第二款 補助者の利用

会社法二二九条二項一文は監査役は監査を行うため、自己の責任で、専門家、協力者の補佐を受け、または代行させることができる<sup>(3)</sup>と規定する。この規定は監査業務が莫大な量にのぼるにもかかわらず、監査業務を迅速に処理する必要があることに鑑みて設けられたものである(Hémond, Terré et Mahiat, 1974, n°1032, 1033)。一八六七年法のもとにおいても協力者の補佐を受けることが認められていたが、他の者に代行させることができるかについては議論があつたので、二二九条二項は代行を認めることを明らかにした。そして協力者または専門家の過失ある行為について、その選任または監督につき過失のある監査役は責任を負うこととされている(Hémond, Terré et Mahiat, 1974, n°1034)<sup>(4)</sup>。

### 第三款 他の監査人の監査の利用<sup>(5)</sup>

企業集団の連結財務諸表について意見を表明する監査人は連結数値について責任を負い、他の監査人の監査の質に関して十分納得することが求められている(Orsini, et al., Vol.1, 1987, FRA-66)。

フランスにおいては親会社監査人と子会社監査人とを同一人とすることができることになっており、かつ同一人とすることが望ましいといわれている(Richard, 1967, p.169)<sup>(6)</sup>。しかし、親会社監査人と子会社監査人とが同一人でない

場合も当然生ずる。もちろん、親会社監査人は連結財務諸表の真実性<sup>(2)</sup>に関する意見を表明するに際して、連結の範囲に含められる会社の財務諸表について十分な資格を有する者によりなされた監査証明を基礎的なものとして利用できる。しかし、親会社監査人は子会社監査人の行った監査を信頼しうる範囲においてのみ意見を表明することができるにすぎない。親会社監査人が子会社監査人の監査報告を信頼しうるか否かは、子会社監査人の能力、独立性、評判、品位のみならず、子会社監査人の実施した監査内容についての判断にかかっている。通常、親会社の監査人は連結財務諸表に関する監査意見の表明をするために、子会社・参加会社の外部監査人（フランス国内の子会社であれば会計監査役がこれにあたる）から確認証明書を入手する（Angley's, 1973, pp.27-31.）。確認証明書の内容には、①子会社監査人が有資格者であること、②親会社の会計監査役が子会社監査人の監査意見を基礎として連結財務諸表に意見表明をすることを承知すること、③会計原則に準拠して監査を実施したこと、④連結基準を理解し、とくに次の点を留意しながら監査を実施したこと——(a)棚卸試算の立会を行い棚卸資産の品質・価格について調査したこと、そうでない場合には、その時の状況で実施可能で合理的なその他の監査手続きで満足したこと、(b)諸引当金の妥当性の検証、(c)売掛金、買掛金、銀行勘定の確認、(d)税務計算の検証、(e)親会社の会計検査役に必要と考えられる重要事項や例外事項をすべて報告したこと——が含まれる。

子会社監査人の行った監査内容に対して何らかの理由のある疑念をいだくときには、監査上欠如していると認められる点（*defaultance*）または不十分であると認められる点（*insuffisance*）を子会社監査人に知らせ、その結果の文書の形でまたは直接接触して口頭で報告を受けなければならない（Angley's, 1973, p.30.）。それでもなお十分な確信を得ることができない場合には、親会社監査人は自ら調査を行わなければならない。子会社監査人の行った監査に依拠でき

なと判断するときは、必要と認められる監査手続きを自ら実施すべきであると考えられている。そして親会社監査人は子会社財務諸表の真实性について十分な証拠を入手できず、または十分な確信を得ることができなかった場合には、限定意見を付すか、意見の差し控えを行うことになる(Flint, 1968, pp.284-293.)。

連結財務諸表の真实性の検討に関する親会社監査人の責任は、子会社監査人の監査表明があるからといって軽減されるわけではなく、親会社監査人は連結財務諸表の監査についてすべての責任を負わなければならない(Le Groupe de travail 《Commissariat aux complexes》, 1973, p.229.)<sup>(4)</sup>。親会社監査人は、子会社の監査証明を自己の責任において再検討するとともに、子会社監査人と親密な関係を保ち、納得のいくまで子会社監査人に質問するべきであると考えられている。

なお、フランスにおける主たる監査人(親会社監査人)の責任を考えるにあたって留意すべき点は、親会社の決算監査役は会社法上、子会社の一切の書類に対する調査権限をもっている点(二二九条三項)および親会社監査人は子会社監査人の協力を得ることができると解されている点(Angley's, 1973, p.30)である。少なくとも国内の子会社については親会社監査人は相当程度調査をすることができるといいう制度的背景が存在するのである。<sup>(5)</sup>

(注)

- (1) 監査役自らの過失(*fautes personnelles*)についてのみ責任を負い、他の監査役の過失については責任を負わない。しかし、複数の監査役による同一の行為から生じた損害、不可分の過失によって生じた損害については連帯して責任を負う(Hémarid, Terré et Mahlat, 1974, n°1953, p.839)。なおこの点についてはE. du Pontavice, 《La responsabilité civile, pénal et disciplinaire des sociétés de commissaires aux comptes et de leurs membres》, Bull. fédér. commis. soc., n°19, janv-mars 1970を詳しく調べよ。

(2) 一八六七年法の下でも、判例は、監査役の職務の遂行における過失により損害を被った第三者に対する不法行為責任を認めていた(民法一三八二条)(Paris, 9 mars 1942, Jurisclasser périodique et Semaine juridique 1942. II. 1930)。

(3) 代行を許す立場に立つものと「Copper-Royer, t. IV, 1931, n°643; Lisbonne, Les commissaires de surveillance dans les sociétés anonymes, 1936, n°138, 否定する立場に立つものと」Lyon-Caen et Renault, 1922, n°1005などが存在した。

(4) フランスにおける使用者責任は民法一三八四条一項、五項による。不法行為の成立要件は損害、因果関係、フォート(faute)の三つであるが(國井(一九七二)一一頁)、使用者責任は「因果関係の推定」をも含む「フォートの推定」(présomption de faute)に基づいているといわれる。使用者は損害発生防止が不可能であったことあるいはフォートの不存在を立証しても推定を覆すことはできず、不可抗力、第三者の行為および被害者の排他的フォートなどを立証してはじめて免責される(被告に帰しえない外部的原因(Cause étrangère non imputable)の証明)(ただしHenri et Léon Mazeaud par André Tunc, t. 1, 6<sup>e</sup> ed. (1965), n°992は一切の反対証明を不可能とする)。一三八四条の根拠としては、損害惹起者(被用者)の支払無能力と責任負担者の地位を性格づける事実上の支配(autorité)が挙げられている(國井(一九七二)一三頁)。本論文との関係で特に重要な点は被用者関係(préposition)はどのような基準によって判断されるかという点である。判例・学説ともに被用者関係の要件として被用者と使用者の間の従属関係(lien de subordination)があげられている。すなわち、使用者とは、被用者が「そのために雇われ、また彼が使用者のためになす職務遂行の方法につき命令と指図を与え、権利をもつものである」(Civ. 30 avr. 1947 D.1947. 305)と理解されている(國井(一九七二)五六頁)。ただし、ここでいう権利とは契約によらない事実上の状態で足りると解される。したがって、会社法二二九条二項で監査役が協力者等の過失ある行為について責任を負うとされるのは当然のことである。

(5) フランスにおいては「他の監査人の監査の利用」はもっぱら連結財務諸表監査との関係で論じられている。したがって本節では主たる監査人は親会社監査人であり、子会社監査人は他の監査人にあたる。連結財務諸表を取り扱った日本語の論文としては野村健太郎「連結会計と監査」会計一〇七巻六項五二〇頁以下(一九七五)、同「フランス連結会計監査に

他の監査人の監査結果等の利用をめぐる法的問題

おける正規の注意」産業経理三五巻四号八四頁以下（一九七五）、河合秀敏「フランスの連結会計監査」企業会計二六巻八号（一九七四）一一二頁以下などがあり、本節はこれらに多くを負っている。

- (6) Richard は親会社監査人と子会社監査人とが同一人であれば、親会社監査人は監査を子会社関係に及ぼすことができるし、同一人でない場合の監査業務の混乱を防止できるという(Richard, 1967, p.169)。また Flint は同一人であれば子会社の各種帳簿、証憑書類等一切の書類の調査の密度と範囲は、親会社と同じ監査方針のもとで決定することができること(Flint, 1968)、親会社監査人はすべての会社における監査業務を組織づけることができること(Flint, 1969)を指摘する。
- (7) 真実性(sincerte)とは純粹に主観的な概念であり、かつ他人の意思に関する判断、評価を伴うものであって、真(verite)に相当の程度において合致していることをいう(野村(一九七五b)八八頁)。
- (8) 河合(一九七四)一一五〜一六頁に掲げられているフランス石油の連結監査報告書では他の監査人の監査に依拠した旨が開示されているが責任の帰趨には関係がないのである。
- (9) 調査権は会社法三五四条に定める親子会社との関係にある他の会社に限られる。また、一般に会社は、その本店所在地の法律に従う(会社法三条)が、フランスに本店を置く会社の監査役はフランス法により調査権を与えられているにすぎないから、外国にある子会社に対しては当該外国法に別段の規定がないかぎり調査権を行使しうる保証はない。したがって在外子会社の財務諸表については外国の専門会計士による監査証明に依拠する可能性が大きい。しかし、財務諸表の正規性(regulairte)のみならずさらに会計方法や監査の有効性については特に検討しなければならないと考えられている(野村(一九七五b)八六頁)。

### 第三章 日本における主たる監査人の責任

#### 第一節 公認会計士の責任

##### 第一款 証券取引法上の責任

公認会計士、監査法人（以下、公認会計士等という）は、有価証券届出書、有価証券報告書のうちに重要な事項についての虚偽の記載があり、または記載すべき重要な事項もしくは誤解を生じさせないために必要な重要な事実の記載が欠けているにもかかわらず、虚偽でないものまたは欠けていないものとして証明したときは、故意または過失がなかったことを証明しないかぎり、善意の証券取得者に対し、損害賠償責任を負うとされている（証券取引法二一条一項三号・二項二号・二四条の四）。

この証券取引法上の対第三者責任の性質は不法行為責任（龍田（一九七二）九頁）またはそれに準ずる責任であるから、証券取引法に規定のない点については、同法の規定と矛盾しないかぎり、民法の不法行為に関する諸規定が適用される。

##### 第二款 商法特例法上の責任

(1) 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、商法特例法と略する）九条は「会計監査人がその任務を怠つ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

他の監査人の監査結果等の利用をめぐる法的問題

任ずる」と定める。

会社と会計監査人との間には準委任（鈴木Ⅱ竹内（一九八七）二九二頁、酒巻（一九七四）九二頁、山村（一九七五）一三五頁等）の性質を有する監査契約があるのだから、会計監査人の任務懈怠によって会社に損害が生じれば、会計監査人が債務不履行責任（民法四一五条）を負うのは当然である。したがって、この規定は会計監査人複数ある場合に、それらの者が連帯責任を負うこととされた点に意義があるといわれている（田辺ほか（一九七四）五二頁、味村Ⅱ加藤（一九七七）二六三頁等）。

(2) 商法特例法一〇条は「会計監査人が重要な事項について第一三条第一項の監査報告書又は第一五条第二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。ただし、その職務を行うについて注意を怠らなかつたとを証明したときは、この限りではない。」と定める。会計監査人と第三者との間には直接の法律関係が存在しないので、不法行為の要件をみただけでなく、会計監査人は第三者に対し損害賠償責任を負わないはずである。しかし、監査が適正に行われることは会社以外の第三者にとっても重要な意味をもつため本来の規定が設けられたのである（大住（一九七四）一七頁、田辺ほか（一九七四）五三頁、味村Ⅱ加藤（一九七七）二六四頁等）。本条の責任を特別の法定責任とみるか、準証責任が転換された特殊の不法行為責任とみるかについては見解が岐れるが、不法行為責任的責任であり、法に規定のない点については民法の不法行為責任の規定が適用される。

### 第三款 民法上の責任

(1) 公認会計士等と会社との間の監査契約は準委任の性質をもち、虚偽の監査証明をし、会社に損害を与えた場合に

は、公認会計士等は会社に対して債務不履行に基づく損害賠償責任を負うことになる。

(2) 商法特例法一〇条、証券取引法二二条一項の責任が特別の決定責任であると考えたと、一般不法行為責任（民法七〇九条）の成立を考えることができる（田中（誠）（一九八二）七三四頁、山村（一九七五）一七九頁）。監査人の行為が不法行為の要件をみたすかぎり、監査の特殊性を理由にして免責を認める必要はないからである。

## 第二節 補助者の利用

(1) 監査対照会社等の巨大性・特殊性などに鑑み、監査においては、補助者を用いることが予定されている（商法特例法七条五項、監査基準実施基準一参照）。補助者は、監査責任者の業務を補い、とくに監査実施の諸過程、監査手続の適用において、責任者の監督と指図にしたがって業務を遂行するものである。補助者の業務は監査責任者の業務の一部となるものではあるが、当該監査業務全体の部分を構成するものである以上、補助者自身が正当注意義務を負うのは当然である（証券取引法実施要綱六）（高田（一九七九）八七頁）。

ここで問題となるのは、補助者の過失について、監査責任者がどの程度まで責任を負うことになるのかという点である。従来は、補助者の過失があれば、監査責任者は当然、全面的・無条件に責任を負うと解されてきた（龍田（一九七二）一三頁、大住（一九七四）一七頁、酒巻（一九七四）一一〇頁、山村（一九七五）一七八頁等）。これは、このように監査人の責任を強化することは、第三者の保護に資し、監査制度に対する信頼を高めることになると考えられたからであろう。

(2) この考えかたをさらに分析すると、履行補助者の過失（注釈会社法 補巻 一二九頁〔龍田節〕）と使用者責任

他の監査人の監査結果等の利用をめぐる法的問題

という点から考察することができる。

会社に対して契約上の責任、すなわち債務不履行責任を負う可能性があるのは主たる監査人（監査責任者）だけであつて、監査補助者は会社に対して債務不履行責任を負うことはない。しかし、主たる監査人は補助者の故意・過失による債務不履行について会社に対し、責任を負うのが普通である。民法四一五条にいう債務者の責に帰すべき事由には信義則上債務者の故意・過失と同視しうる事由がふくまれると解されており、その主要なものは履行補助者の過失だからである（注釈民法⑩四一七頁〔北川善太郎〕）。

履行補助者とは債務者（ここでは主たる監査人）の意思に基づいて、債務（ここでは監査契約に基づく債務）の履行のために使用される者であつて、債務者の手足としてその債務の履行に使用される者（狭義の履行補助者）と債務者にかわつて履行を引き受ける者（履行代行者）とを含む。監査補助者は通常、狭義の履行補助者にあたりと考えられるから、主たる監査人は監査補助者の故意・過失について絶対の責任を負う（我妻（一九六四）一〇七頁）。これは、主たる監査人は監査補助者を指揮命令できる立場にあり、かつ監査補助者の仕事をレビューするのが監査のあり方であることから妥当な結論であらう。しかし、例外的に監査補助者が履行代行者にあたる場合に主たる監査人がどの範囲で責任を負うかは問題である。民法四一五条の解釈としては、明文上の規定がないかぎりには狭義の履行補助者の場合と同様の責任を認める見解（石本（一九六一）八二頁、柚木Ⅱ高木（一九七一）一一四頁）と債務者はその選任・監督についてのみ責任を負うとする見解（我妻（一九六四）一〇八頁、山中（一九五三）九六頁）とが対立している。主たる監査人の責任を考える場合、主たる監査人に要求される監督の程度・水準は通常より高いと思われ、いずれの考えかたに立つても、大きな違いは生じないと思われるが、履行代行者の選任・監督について過失があつたときだけ、

主たる監査人は責任を負うと解したい（龍田（一九七二）一四頁）。なぜなら、法律上の明文上または債権者の承諾によつて履行代行者の使用が許される場合以外は、履行代行者の使用自体、債務不履行と評価されるから、上述のように解しても、債権者は不当に不利な立場におかれることはないからである。

(3) 第三者との関係では、監査補助者が監査業務につき、故意過失でなした行為につき、主たる監査人は使用者責任（民法七一一五条）を負うのが原則である。

民法七一一五条に基づく責任が成立するためには、行為者と責任を負う者との間の使用関係、すなわち、使用者と被使用者との間の実質的指揮監督関係がなければならぬが、主たる監査人と監査補助者との間には通常、十分な実質的指揮監督関係が存在するからである。なお、主たる監査人が監査補助者の選任・監督につき相当の注意をしたときは民法七一一五条一項但書により免責されるが、監督業務遂行のプロセスからみて、監督につき要求される注意の程度は相当高く、免責が認められることはまずないといえよう。

### 第三節 他の監査人の監査の利用

#### 第一款 規制の沿革

(1) 他の監査人の監査の利用が監査実施準則において明確に意識されるようになったのは、昭和四〇年改正の際である。四〇年改正前監査実施準則も監査人の交代の際に、他の監査人の監査結果等に依拠することを予定していたのであるが、四〇年改正により、実質的支配従属関係を有する会社との取引および実質的支配従属関係を有する会社に対する項目の監査がなされることとなつて、他の監査人の監査の利用の可否、利用の要件などについて明らかにする

他の監査人の監査結果等の利用をめぐる法的问题

必要性が強く認識されたのである。

四〇年改正監査実施準則第二、二(十二)および三(十九)の第二号は「他の監査人が監査を行っている会社については、往査を行ったと同程度の目的を達することできるまで、当該会社の財務諸表、監査報告書その他の必要資料を調査して、往査しないものとする。」と定める。この規定は、往査を可能なかぎり制限しようとする実務の強い要請を背景としたものである(渡辺(実)(一九六六)五一頁)が、とにかく、他の監査人の監査に依拠することを認められた点で大きな意義を有する。

第二号の定める内容は不明瞭であるが、第二号の最終決定に先立ち、「当該会社の監査を他の監査人が行っている場合には、当該会社の財務諸表、監査報告書その他の必要資料を検討して、当該会社に対する重要な諸項目に関する残高の妥当性その他を確かめ、それが適当であると認める時は、往査を省略することができ」という案が作成されていたようである(渡辺(実)(一九六六)五一頁)。もし、案と最終決定規定との間に実質的差異がないとすれば、往査の省略は条件付きで可能とされているにすぎないが、内容の変更があつたとすれば、最終決定規定は往査はどんな場合にも省略するべきであり、その限りで十分な注意を払えば、監査人としての正当な注意を払つたと評価されるというように、解すべきであろう。

いずれの意味に解するとしても、第二号の解釈上、注目しておくべき点が二つある。

第一に支配従属会社が証券取引法に基づく監査対象会社でない場合には、証券取引法監査と同程度の監査を実施していないかぎり、第二号にいう「他の監査人が監査を行っている」場合に該当しない点である。

第二に主たる監査人は他の監査人から、必要にして十分な資料、回答を入手し、吟味し、他の監査人の監査を適当

と認める場合でなければ、その監査に依拠できないという点である。

日本公認会計士協会監査委員会報告第六号（昭和四〇年一〇月）IV(1)は「支配従属会社が証取法の対象会社の監査人の監査人の監査意見を信頼し、往査しない。：：必要と認めた場合には当該会社の監査人に質問書を送り、文書による回答を求める」とするが、これのみで正当な注意を払ったとは必ずしもいえないのであつて（渡辺（実）（一九六六）五一—五二頁）、委員会報告第六号は、他の監査人の監査水準が十分に高いことを前提として最低限を定めたものにすぎないものである。

四〇年改正においては、重複監査をきらう会社と公認会計士の要請により、他の監査人の監査の利用が正面から認められたが、利用の要件は主として資格要件が意識され、いかなる監査手続を実施すれば主たる監査人が監査人としての正当な注意を払ったといえるかについては十分に明らかにされていなかつたとまとめることができよう。

外国の会社が、わが国において資本調達し、また証券取引所での上場を望むようになってくると、外国会社の発行する株式の募集または売出し等に伴う企業内容の開示および財務諸表の監査証明について基本的なガイドラインを定めることが必要となつた。

証券取引法によれば、有価証券届出書、同報告書を提出する会社は公認会計士等の監査を受けなければならない。ところが、外国会社は本国の監査人（以下、現地監査人という）の監査を受けているのがふつうであり、二重監査となる場合が多いこと、場所的、能力的、時間的、経済的にみて、監査実施上多くの困難があることなどの特殊事情が外国会社については存在する。

そこで、監査の効率を高め、短期間に能率的かつ経済的に監査を行うために、わが国の公認会計士等あらためて監

査せず、現地監査人の監査を利用して、自己の監査意見を形成することを認めることは有意義であると考えられるに至った。ただ、従たる監査人である現地監査人が事実上大部分の監査業務を遂行し、主たる監査人であるわが国の公認会計士等の実施する監査業務の割合がきわめて小さいこと、すなわち一種の名義貸しとなつてしまふ点が最大の問題となつた。しかし、主たる監査人として監査計画をたて、現地監査人の監査計画等を検閲し、現地監査人の監査結果等を自己の監査証拠として利用するかを決定し、必要に応じて、自ら調査を行い、または現地監査人に監査手続の追加等を指図した上で自己の責任をもつて監査意見を表明すればよいというところに企業会計審議会の結論はおちついた(日下部(一九七三)三九一―四一頁)。そして、昭和四十七年一月、第三部会の了解事項として「わが国の公認会計士等による外国会社の財務諸表の監査証明について」(会計ジャーナル一九七三年二月号一三二頁掲載、以下四七年了解と略する)が公表された。

四七年了解の「二」は現地監査人が入手した資料のなから、監査意見の形成上必要なものを自己の監査証拠として採用しても、当該監査手続は監査実施準則に準拠して実施されたものと解するとする。わが国の公認会計士は全体的監査調査等の検閲により、監査の実施状況を把握したうえで、現地監査人の監査結果などを利用しうるが、その範囲はどれほどかを決定するのである(日下部(一九七三)四三頁)。

四七年了解の「二」の但書は「現地監査人は監査人として適当な専門的能力と実務経験を有し、かつ当該会社に対して重要な利害関係のない者でなければならぬ」として、現地監査人の適格性の条件を定めていた。さらに「二」の「1」は現地監査人に協力を求めるときに留意事項として、「(1)評判、(2)監査マニュアル、(3)職員の訓練および監督の状況、(4)審理機構の整備および運用の状況なお」を事前に十分に調査することを求めていた。

監査報告書に、現地監査人の監査等を利用した旨を記載すべきかについては見解が岐れていたが、昭和四八年九月、企業会計審議会第三部会は「外国会社の財務諸表の監査証明について」と題する了解（以下、四八年了解と略する）を公表し、「わが国の公認会計士等が現地監査人の監査を活用し、または他の監査人の監査報告書を信頼した場合においても、監査報告書にその旨を記載する必要はない。しかしながら、……信頼した旨を監査報告書に記載することを妨げないこととする。」とした。

これは、わが国の公認会計士等が、全責任を負うことを前提とした上で、「責任の範囲を限定するようなような誤解が生ずるのを防止するためである。

四七年了解、四八年了解の成立過程で注目しておくべきことは、主たる監査人が全責任を負うという結論は理論から導き出されたのではなく、全責任を負うことによつて、主たる監査人としての取り扱いを受けることが認められたのだという点と、主たる監査人と現地監査人との間に協力関係ないし提携関係が予定されていた点（日下部（一九七三）四五頁）である。

### 第二款 現行監査実施準則総論六

(1) 昭和五十一年に監査実施準則が改正された際に、他の監査人の監査結果等の利用については、総論六で包括的に規定された。総論六は、他の監査人は監査している場合の往査省略にとどまらず、他の監査人の監査または監査報告書の利用という広い視点で規定している。また、外国会社の監査に限定せず、国内会社、外国会社の別を問わず、個別財務諸表監査・連結財務諸表監査のいずれについても規制の対象としている。

(2) 総論六第一項は他の監査人の監査結果等の利用の可否、程度、方法の決定については監査人自らの判断にまか

他の監査人の監査結果等の利用をめぐる法的問題

せているが、「他の監査人によつて監査された財務諸表または財務諸表項目の重要性及び他の監査人の信頼性の程度その他を勘案」することを求めている。

まず重要性の程度は質的重要性と量的重要性から判断され、重要性がない場合には他の監査人の監査結果等を利用する必要はないし、重要性がきわめて大きい場合には利用できない場合がある。

つぎに信頼性の程度が問題とされるが、この信頼性の概念は広く、人格的な信頼性、監査人の独立性、知識、能力にとどまるものではない。総論六第二項は「当該他の監査人について、監査人としての適格性、監査手続書、職員の訓練及び監督の状況、審査機構及びその運用の状況等を調査して」信頼性を判断すると規定する。

さらに利用に関する意思決定上考慮すべき「その他の事項」として、他の監査人の監査意見の種類、監査実施の特徴などが考えられよう。

(3) 総論六第三項は他の監査人の監査結果等の利用に当たっては、「必要に応じて当該他の監査人に対して質問を行い、又は監査手続の追加を要請する等の措置を講ずるものとする。」と定める。監査人は自己の意見を表明するために合理的な証拠を入手し、十分な心証を形成しなければならぬから、追加手続の実施は当然、予想されるところである。

日本公認会計士協会監査委員会報告第二五号「他の監査人の監査結果又は監査報告書の利用について」（以下、二五号報告という）は連結財務諸表監査に関するのであるが、1.の(2)、(3)、(4)で、監査計画書の査閲、監査実施の過程、監査調査書の査閲で、必要と認められた追加手続があれば、その実施を他の監査人に依頼するとしている。

### 第三款 主たる監査人の責任

(1) わが国における従来の理解

前述したように、監査実施準則総論則は、他の監査人の監査結果を利用するかどうか、また、これを利用する場合におけるその程度及び方法については、主たる「監査人自らの判断により、これを決定しなければならない」と定める。このことから、日本においては、他の監査人の監査した部分を含めて、主たる監査人が全面的に責任を負うと従来理解されてきた(高田(一九七六)三六頁、飯野(一九七六)一一〇頁、山榊—檜田(一九七八)一四六頁等)。すなわち、他の監査人の監査結果等を利用した、あるいは利用せざるを得なかったからといって、その部分について、主たる監査人が払うべき正当な注意や責任が軽減または限定されるわけではない(証券取引法上の連結財務諸表制度化要綱(案)三(注)2参照)。そして、他の監査人の監査結果等に重大な過失または故意による不正・誤謬があるにもかかわらず、主たる監査人がこれを発見しえなかつた場合には、主たる監査人は「正当注意義務との関連で責任を問われることになり、その責を免れることはできない」(高田(一九七六)三七頁)といわれている。

また、監査責任を他の監査人との間で分担することはなく、他の監査人の監査結果等を利用した部分に関する責任を当然に免れるということにはならず、責任を負うか否かは他の監査人の監査結果等の利用について相当の注意を払つたかどうかによるともいわれる(大迫(一九七六)二八頁)。さらに「職業的専門家としての正当な注意」を払つたと評価されるには、日本公認会計士協会その他の権威ある団体が公表した監査手続にしたがい、手続の選択適用、発見された事項についての判断が、他の監査人が行うであろう選択適用、判断と違わなければよい(山田(一九七六)四二頁)と考えられている。

なお、高田教授の見解は、簡潔に表現されているため、二通りの理解が必要である。また、他の監査人の監査結果

等に重大な過失または故意による不正・誤謬があるにもかかわらず、主たる監査人が発見できなかった場合には、主たる監査人は必ず責任を負う（どれほど慎重に利用したとしても）という見解と解する余地がある。このような見解であるとするれば、「主たる監査人が全面的に責任を負い、監査責任を他の監査人と分担することはない」という理解とは整合性を有する。しかし、このように考えると、監査実施準則総論六が利用に関する留意事項を定めていることが主たる監査人の責任との関係では全く、無意味とならざるを得ない。また、主たる監査人が必ず責任を負うのであれば、補助者を利用した場合と同様、監査報告書で他の監査人の監査結果等に依拠した旨を開示させる必要はないであろう。

したがって高田教授の見解は、主たる監査人が正当な注意義務をつくさず、他の監査人の監査結果等に含まれる不正誤謬を発見しえなかつた場合には、主たる監査人は全面的に責任を負うという趣旨であつて、大迫氏等の見解と基本的に同一であると解される。すなわち「正当な注意義務をつくせば、他の監査人の監査結果等に含まれる不正・誤謬に関しては責任を負わない」とするのが、我が国における従来の考えかたであると認められる。

(2) 従来の見解に対する若干の疑問

二五号報告は監査計画書・監査調査書の査閲およびそれに基づく追加手続の要請を中心とした「実施すべき手続」を定めている。そして、このような手続を実施すれば正当な注意義務を払つたことになると考えられているようである。もし、そうであるとするならば、わが国においてもある種の責任分担方式（アメリカにおける責任分担方式とは異なるが）が採用されているというべきであろう。なぜなら、主たる監査人は他の監査人の総合意見をそのまま利用することはできないものの、個々の監査手続の実施結果は利用できると考えられているからであるからである。実施した

監査手続が必要にして十分であるかはチェックすべきであるとしているが、他の監査人が監査した会社を往査し、実査・立会等を実施するなどは二五号報告には現れてこない。このように考えてみると、二五号報告を前提とするかぎりは「主たる監査人が全責任を負う」という表現は適切ではないといわざるを得ない。他の監査人が実施した監査手続については主たる監査人は責任を負わないということを前提としないかぎり、他の監査人が監査した会社について実質的な監査手続を実施することが要求されるはずだからである。監査報告準則二(四)は他の監査人の監査結果等に依拠した旨を監査報告書に記載させることとしているがこれも、何らかの意味で、主たる監査人の責任が軽減されているためと考えたほうが自然である。

一方、視点をかえてみると、二五号報告の掲げる「実施すべき手続」は、監査責任者が監査補助者の業務をチェックする場合の手続とほとんどかわらない。そうであるなら、二五号報告の定める手続のみを実施しただけでは主たる監査人は正当な注意を払っていない、または他の監査人の故意・重大な過失についての責任を免れないといふべきなのかもしれない。

他の監査人が監査した部分につき全責任を負うことが原則となつて以上、責任を免れるためには、補助者についての指導・監督以上の手続きをふむべきだと考えられるからである。

二五号報告を重く見るか、通説の考え方を前提とするかはさておき、二五号報告および監査実施準則総論六第三項と「主たる監査人は他の監査人の監査部分についても責任を負う」という命題との間には矛盾・衝突があるように思われてならない。たしかに、他の監査人が監査したということのみをもって、その部分について全く検討を加える必要はないとまではいわないものの、二五号報告は主たる監査人自身による監査手続きの実施を規定していないのと同

様であるし、総論六第三項においても明示的には要求されていないからである。

(注)

- (1) 昭和二三年証券取引法一八条一項四号は有価証券届出書における重要事項の不実記載につき、届出者のほかに「技術者、鑑定人その他の専門家であつて、…有価証券届出書の記載一部で真実であることを保証したものととしてその氏名がその者の同意を得て有価証券届出書に記載された者」に賠償責任を負わせていたが、昭和二八年改正で削除された。そこで、二一条一項三号・二項二号、二四条の四が設けられるまでは、会計士の対第三者責任は一般不法行為（民法七〇九条）の問題として考えられていた（大住（一九六八）一四七頁、渡辺（実）（一九六四）六六五頁、龍田（一九六八）一九二頁）。
- (2) 高田（一九七六）三五頁は主たる監査人の提携事務所である他の監査人が契約または約束に基づいて子会社等を監査した場合は補助者の問題であるとする。
- (3) 高田（一九七六）三九頁は総論六第三項例示の措置をもつてもなお不十分な場合は往査することも認められ、「等」はそのような事態を想定しているとする。

### (3) 主たる監査人の責任のあり方

主たる監査人の責任のあり方としては、一方の極端としては、監督補助者を使用した場合と同様の責任を負わせるといういき方（以下、補助者利用責任型という）があり、もう一方の極端として、アメリカにおける責任分担方式、すなわち他の監査人の主体的要件を検討すれば、主たる監査人の監査結果等に依拠できるとする方向（以下、全部免責型という）が考えられる。

全部免責型の利点は、他の監査人の監査結果等に依拠しやすくなり、他の監査人の監査等の利用が広く行われるよ

うになる点である。したがって、監査費用・期間の節約につながり、また、二重監査が防止できるから被監査企業にとつては望ましい結果をもたらす。また、時間的・場所的・経済的・制度的制約に起因する限定付適正意見、意見差控などの監査報告書が減少することも期待でき、投資家の意思決定に好影響が及ぼう。さらに、他の監査人の能力・誠実さを認めるという点で職業倫理上も好ましいと評価できる。

一方、補助者利用責任型は、主たる監査人が責任を負う範囲が広くなり、慎重に意見が表明されることにより、投資家の保護に資すると同時に、監査制度に対する信頼の形成・維持の点で高く評価できる。また、監査契約は主たる監査人に対する人的信頼に基づいて締結されるものであることから、他の監査人の監査結果等に依拠することはできるだけ避けるべきであり、依拠する場合には主たる監査人が全面的に責任を負うべきであると考えられることもできる。

ここで、アメリカにおいて全部免責型がみとめられる理由を考えてみると、第一にアメリカは各州が国家のようなものであつて、他州に存在する関係会社を監査することは事実上、国際監査であり、また、時間的・場所的にも、他の監査人の監査結果等を利用する必要がある。第二に、アメリカにおいては監査の伝統があり、監査制度に対する信頼が確立されている点があげられる。第三に、アメリカでは公認会計士等が被告とされる民事訴訟が多く、かつ他の監査人の監査結果等に依拠する際に正当な注意を払つたことを立証するのは相当に困難であるため、立証しやすい形式的要件についての正当な注意さえ払えば、他の監査人の監査結果等に依拠できるとする必要があることも重要であろう。第四に全部免責型の欠点である監査の空洞化の危険を除去するため、SAS No. 1 §3.02は「他の監査人が監査の重要な部分を実施した場合には、……主たる監査人は、彼自身の関与が、主たる監査人として活動でき、……

報告を行うのに十分であるかどうかを決定しなければならない」と定めて、主たる監査人となる資格を制限している点に留意すべきである。<sup>(1)</sup>

日本においては前述したとおり、補助者利用責任型より、全部免責型に近い制度が事実上採用されているように思われる。訴訟が提起された場合には、補助者利用責任型の判断が下される可能性も皆無とはいえないが、証券取引法監査の場合、おおむね監査実施準則に基づく監査を行ったことを立証すれば無過失を立証できると考えられており（渡辺（豊）ほか（一九七二）六九頁、河本―神崎（一九七二）一一一―一二頁、土肥（一九七二）三三二頁）、商法特例法による監査の場合も同様に解しうるから（注釈会社法補巻一三七頁（龍田節）、他の監査人の監査結果等の利用については全面免責型に近いといえる。すなわち、監査実施準則二五号報告は重要性、他の監査人の信頼性等を確かめれば、他の監査人による監査手続きの結果を信頼してよいということを前提としているからである。もし信頼してよいという前提がなければ、追加手続きの要請等のみで主たる監査人が正当な注意を払ったと評価されることはないはずである。全面免責型と異なるのは、他の監査人による監査意見に依拠できないという点だけである。

ところで、全面免責型にふみきれない最大の理由は、監査制度に対する社会的信頼が十分でないため、監査制度に対する信頼性獲得が急務と考えられたこと、および国際監査に際しての監査の空洞化を防止する必要があったことに求められるであろう。

しかし、「二重監査」の廃止により、国際監査に際しての監査の空洞化防止は主たる監査人となりうる資格の制限によることも可能となっていることから、全部免責型の方向へ移行していくことも可能であろう。また、今後、訴訟が提起された場合にはおそらく、現行監査実施準則に従っているという理由で、公認会計士等が免責になるであろうが、

「主たる監査人は他の監査人の監査部分についても責任を負う」という原則を信頼した投資者等にとっては納得できない結論であろう。むしろ、はじめから、主たる監査人は原則として責任を負わないことを明らかにしておくほうが公正である。さらに、監査実施準則総論六第三項は、なすべき手続きを限定列挙していないから、公認会計士等の責任が現行規定の下では、予想に反して認められることもありうるのである。

このように考えると、制度としては全面免責型への移行が望ましいようにも思われる。しかし、全面免責型採用の要件として、公認会計士等の能力、資質、独立性が一定水準以上にあることが要求される。また監査補助者の利用のつりあいをはかることなどの点が考慮されなければいけない。アメリカでは広く民事責任が認められ、SECや会計専門家の団体が厳しい自己規律、懲戒処分を行っているが、日本においては、そのメカニズムが存在しないため全面免責型を採用する要件がないのではないか、また採用する必要が弱いのではないかとこの点が問題となる。また、提携事務所の監査を利用する場合は補助者の問題であるとする見解（高田（一九七六）三五頁）があることからみて、補助者利用の問題と他の監査人の監査結果等の利用の問題は統一的に解されるべきように思われるのである。

このように考えてみると、現行制度における他の監査人の監査結果等の利用は、法令等によつて一部の業務の代行が認められている場合に準じて考えるべきである。すなわち、主たる監査人は他の監査人の選任・監督につき、過失がないことを立証すれば、他の監査人の故意・重大な過失につき責任を負わないというのが現行制度の姿勢であろう。ただ、どの部分を代行させるかについては監査契約の特殊性から制約があり、また監査意見表明の本質から、他の監査人に監査意見の形成・表明を代行させることはできず、監査意見の形成、監査結果の評価は主たる監査人自らが行うべきものとされる点で異なるにすぎない。

制度設計の点からは全面免責型が望ましいが、そのための前提条件の整備、補助者利用とのつりあいを考えたマクロ的な制度再構築を合わせて行わなければならない。

(注)

(1) 第一〇回国際会計人会議では、親会社監査人が連結監査人たりうるためには、少なくとも連結純資産総額の五〇%を監査すべきであるとの試案が出された。

(4) 監査役による会計監査人の監査結果等の利用<sup>①</sup>

商法特例法一四条二項一号は監査役の監査報告書には「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」を記載しなければならないと規定する。現行商法の下では、大会社の会計監査は監査役と会計監査人によって実施されることになっているが、この二者の監査は責任分担ではない<sup>②</sup>。たしか商法特例法上の大会社の会計監査については会計監査人が第一次的な職務担当者であるが、監査役は、会計監査人の監査の方法・結果を担当でない<sup>③</sup>と認めるときには、自ら監査を行わなければならない（新版注釈会社法(6)四四七頁（竹内昭夫））のである。

監査の方法・結果を相当と認めた場合は、自ら監査手続き実施しなくてもよいということから、監査役と会計監査人との関係は他の監査人の監査結果等の利用の問題とパラレルに考えることができる<sup>④</sup>。たしかに、他の監査人の監査結果等の利用は会計専門家が他の会計専門家を利用するものであり、商法特例上の問題は非専門家が会計専門家を利用するという点で違いがあるが（中平（一九八五）五二一〜五四頁）、他の監査人の監査結果等を利用できる根拠は、む

しろ、被利用者の有する特性に求められるから、利用者が専門家であるか否かは利用を認めるか否か、また利用の範囲の決定に大きな影響を与えるものではない。

しかし、法がわざわざ非専門家でありうる監査役に会計監査権限を付与し、会計監査人の監査結果等を利用することを許した趣旨に鑑みれば、利用の要件が緩和され、利用の範囲が拡張されているとみるべきであろう。

他の監査人の監査結果等の利用にあたっては他の監査人の判断・意見には依拠できないと解する余地もあるが、会計監査人の監査の利用の際には監査役は会計監査人の判断に依拠できると解される。なぜなら会計上の判断については通常、会計専門家のほうが、適切に行いうるし、監査役には会計上の判断の適切性の判定は期待されていないと考えられるからである。

また、利用の要件の緩和の点では、会計監査人の主体的要件については法律にしたがっていれば、それ以上の検討を要しないと解されるし、依拠するか否かの判断にあたっては、会計監査人の監査の方法と結果の相当性を疑うべき事情がなければ利用できる（味村（一九七三）一三頁、酒巻（一九七四）九〇頁、新版注釈会社法(6)四四七頁〔竹内昭夫〕。すなわち、他の監査人の監査結果等の利用は例外的であるから、厳しい要件の下で認められるのに対し、監査役による会計監査人の監査結果等の利用は原則であるから、より緩やかな要件で認められるのである。

それでは会計監査人の監査の方法および結果が相当であるかを判断するために、監査役が実施すべき手続はどのようなものであろうか。何らかの監査手続も実施せずに、会計監査人の監査結果をそのまま利用することは当然ゆるされないし（注釈会社法補巻 一五四頁〔神崎克郎〕）、会計監査人の監査報告書のみを検討だけでは不十分である（山村（一九七三b）四五頁）。特例法一二条、一三条一項からみて、監査役が取締役から計算書類をうけてから会計監査

人の監査報告書を受け取るまでの四週間は、監査役自らが期末監査を行うことが予定されているのであって、全面的に会計監査人の監査結果等に依拠することが許されているわけではない（矢沢（一九七五）一一四～一一五頁）。

監査役は会計監査人が監査しない部門・項目について監査を行うとする考え方がある（波川（一九八三）一八三頁）。この考え方に立てば、たしかに重複監査は防げるであろうが、会計監査人の監査はそれ自体として完結すべきものであることおよび、監査役は、会計監査人の監査の方法および結果が相当かを検討しなければならぬことから、これのみでは不十分といわざるをえない。

一方、会計監査人と密接な関係を保って、現場の立会・確認・部分的共同監査を行うことによって、会計監査人の監査の方法及び結果が適当であることを確かめるといふ考え方がある（波川（一九八三）一八三頁）。おそらく商法特例法が要求する監査役の会計監査の程度はこのようなものである。

まず、方法の妥当性を確かめるためには、監査計画についての説明を受け、検討すること、監査調書の検閲が他の監査人の監査結果等を利用する場合と同様、要求されるであろう。また他の監査人の監査結果等を利用する場合と異なり、会計監査人の監査に立会うことは可能にして合理的であるから、実施状況を評価するための立会いも求められる。

一方、結果の妥当性の検討にあたっては、特に事実の在否、会計方針の是非および重要性等の判断について重点的に検討すべきであろう。第一に、会計監査人による実査、立会には同席して（河田（一九八七）一〇二頁）、特に評価（たとえば低価格採用の場合の時価、品質低下評価損）の適切性について重点をおくことが考えられてよい（大森（一九八七）一一二頁）。第二に、個別の検出事項の是非の検討はさておき、意見形成における重要性の判断については、

会計監査人の判断によるのではなく、監査役自らの判断が下されるべきである。第三に、会計方針の是非、たとえば引当金の設定、減価償却方法、資産の評価方法について、会計監査人が十分な実質的判断を下せない可能性があることから、監査役は十分な資料を収集し、監査を実施すべきであろう。第四に、会計監査人の監査は内部統制を前提としているが、監査役の監査は内部統制の及ばない部分をも対象としなければならない。

なお、結果の妥当性の点については、監査役自らがある程度の範囲で会計監査人監査と重複して監査を実施すべきなのであつて、たとえ、時間的・費用的にムダが生ずるとしても、一定の範囲で重複監査をするのが現行法のたてまえであることに留意しなければならない。立法論としては重複監査の完全排除も考えられないこともないが、現行法の解釈としては、監査の方法が相当であるか、監査の結果が相当であるかを検討するために一定の重要な項目、取引については実質的な監査手続きの実施が求められていると解すべきである。

(注)

(1) アメリカにおいては取締役の信頼の権利がこの問題とパラレルにとらえられる。なぜなら、アメリカにおいて、取締役会、特に社外取締役は日本の監査役の機能を果たしているからである(もちろん、法律上、会計監査を行うことが要求されていない点は日本法と異なるが、会計に関するチェックを行うことは予定されている)。ABAの模範事業会社法は一貫して、取締役は、会計専門家が会社の財政状態を正当に反映しているものとして報告した財務諸表に誠実に信頼して行動したときは会社に対し、注意義務違反による責任を負わないという立場をとってきた(取締役について一九四六年法四三条三項、一九六九年法四八条三項、一九七四年法三五条二項(b)、一九八四年法 $\infty$ (b)(1)(2)、役員について一九八四年 $\infty$ (b)(1)(2))。また、各州法も同様の立場に立つものが多い(ニューヨーク、デラウェア、イリノイ、カリフォルニア等)。一九三三年証券法11条(b)項は、取締役・役員信頼の権利を認める。すなわち、アメリカにおいては、全面的に会計専門

他の監査人の監査結果等の利用をめぐる法的问题

家の監査に依拠できるのである。西ドイツにおいては争いがあるが（保住（一九七四）八―九頁、山村（一九七三a）一〇頁）、決算監査役の年度決算書についての異義なしの表明を信頼するのみでは、監査役は責任を免れないとするのが、通説である（Prhs, 1970, S.351.; Werth, 1960, S.19.）。

- (2) 特例法一四条は、会計について監査役が監査をしなくともよいということではないし、監査役の責任を軽減するものでもない（加藤―黒木（一九七五）一三八頁、山村（一九七五）八八頁等）。
- (3) 協田（一九八七）二二七頁は実質的には監査役監査という一つの監査が存在するだけであるとす。
- (4) もちろん、業務監査と関連して、また独立して、期中監査を行うことを期待されていることも当然である。

## 五。わが国

他の監査人の監査結果等の利用に関する公表判例、懲戒処分例がわが国には存在しないため、主たる監査人の責任について従来あいまいな考察がなされてきたように思われる。実際に、わが国では他の監査人の監査結果等を利用することは、現地監査人の利用を除けば少ないから、あいまいなままでも大した不都合はないのかもしれない。しかし、今後、他の監査人の監査結果等の利用に関連して、会計士が責任を問われることはありえようし、会計監査人の監査に信頼した監査役の責任が追及される可能性は大きい。それゆえに本稿は主たる監査人の責任を考察したのである。

今後の課題としては、第一に沿革的考察をもふまえて、「他の監査人の監査結果等の利用」の成立基盤をさらに明らかにすること、第二に実務をふまえて、監査役の会計監査のあり方を解釈論、立法論的に詳しく具体的に明らかにすること、第三に補助者を利用した場合の責任と他の監査人の監査結果等を利用した場合の責任とを整合的に構成する

こと、の三点が残されている。

参考文献

略語

会シ	会計ジャーナル	税セ	税経セミナー	企会	企業会計
法協	法学協会雑誌	産経	産業経理	判夕	判例タイムズ
商事	旬刊商事法務	民商	民商法雑誌		

会田義雄	一九八三	現代会計監査（慶応通信）
青木茂男	一九七六	日本会計発達史（同文館）
青柳 清	一九七七	「連結財務諸表監査における改善点」産経三七（六）
飯野利夫	一九七六	「監査実施準則」及び「監査報告準則」の改訂について」産経36（12）
石本雅男	一九六一	債権法総論（法律文化社）
伊藤瑛介	一九七三	「外国会社の財務諸表の監査証明を行なうに当って、昭和四七年一月五日付企業会計審議会第三部会（了解）一わが国の公認会計士等による外国会社の財務諸表の監査証明について」に基づき、現地監査人の入手した資料を監査証拠として選定した場合の監査報告書の記載方式について」（中間報告）の解説」JICPA News 188
上村久雄	一九八二	「他の監査人の監査の利用」会計監査の基礎知識（高田正淳編著）（中央経済社）
右近健男	一九七九	「ドイツ不法行為法へ5」判夕 三八二
大迫 勝	一九七六	「監査実施準則」及び「監査報告準則の改訂について」JICPA News 228

他の監査人の監査結果等の利用をめぐる法的問題

- 尾崎輝郎 一九七八 「多国籍企業における監査」会ジ 一九七八年増刊号  
 大住達雄 一九六八 「監査契約の性格と公認会計士の責任」企会 二〇(九)  
 大森 武 一九七四 「株式会社の監査制度はどのように変わるのか」会ジ 六(六)  
 加藤一和 〓 黒木 学 一九八七 「監査役の会計監査についての当社の現状」監査役 二二二六  
 加藤恭彦 一九七五 改正商法と計算規則の解説(商事法務研究会)  
 一九七二 「西独監査基準の二つの源流」(甲南大学会計学研究室編・現代監査の課題(森山書店所収))  
 兼子春三 〓 松原成美 一九七八 ドイツ監査論(千倉書房)  
 河合秀敏 一九八四 会計監査の基礎(白桃書房)  
 一九七四 「フランスの連結会計監査」企会 二六(八)  
 一九七九 現代監査の論理(中央経済社)  
 川北 博 一九八一 「会計監査の共同組織化をめぐる諸問題」商事 九〇三  
 一九八四 「公認会計士業務の国際化をめぐる諸問題(下)」商事 一〇〇七  
 河田恵介 一九八七 「経理の経験のない監査役の会計監査」監査役 二二二六  
 河野一英 一九七七 「連結財務諸表の監査実施上の留意事項」会計 一一二(五)  
 河本一郎 〓 神崎克郎 一九七一 改正証券取引法の解説(中央経済社)  
 一九七二 監査基準逐条詳解(中央経済社)  
 日下部與市 一九七三 a 「外国会社の企業内容の開示および財務諸表の監査証明について」(同著・財務公開制度と監査(一九七六・中央経済社)所収)

- 一九七三 b 「わが国の公認会計士等による外国会社の財務諸表の監査」産経 三三(一)
- 一九七四 「公認会計士監査の当面する諸問題」 JICPA News 195
- 一九七五 新会計監査詳説(全訂版) (中央経済社)
- 一九七一 「フランスにおける使用者責任論」阪大法学 七九
- 一九八〇 「ドイツ不法行為法へ14」判タ 四一三
- 一九七六 連結財務諸表の監査(森山書店)
- 一九八二 「取締役の責任とその救済(2)」法協 九九(七)
- 一九七四 改正商法の理論と実務(帝國地方行政学会)
- 一九七三 「わが国の証券取引法のもとにおける外国会社の財務諸表の取扱について」会ジ 一九七三年一月号
- 一九八七 「履行補助者責任の帰責構造(一)(二)」民商 九六(二)(三)
- 一九六八 「ドイツにおける監査役監査と会計士監査の関係」会計 九四(三)
- 一九七六 「他の監査人の監査の利用および関係会社の監査」企会 二八(一〇)
- 一九七九 最新監査論(中央経済社)
- 一九六八 「監査人の対第三者責任序説」商事法の研究(有斐閣)
- 一九七二 「公認会計士の共同責任」会ジ 一九七二年二月号
- 一九八三 「監査役職務と権限」新版監査役ハンドブック(商事法務研究会)
- 一九八二 再全訂会社法詳論下(勁草書房)
- 一九七一 「西ドイツにおける使用者責任についての一考察」法学論集(鹿児島大学) 七(二)
- 一九八〇 「ドイツの監査役監査と決算監査士の監査の関係」関西大学商学論集 二五(五)
- 一九八一 ドイツ監査制度論(関西大学出版部)
- 龍田 節
- 潮見佳男
- 高田正淳
- 高柳龍芳
- 田中誠二
- 田上富信
- 國井和郎
- 黒沢 清
- 近藤光男
- 酒巻俊雄
- 笹田俊爾

田辺 明||加藤一昶||黒木 学

一九七四 商法改正三法の逐条解説(商事法務研究会)

土肥東一郎 一九七一 「投資者保護と公認会計士の社会的責任」 企会 二二(六)

等松青木監査法人

一九八一 会計監査国際化の実務(中央経済社)

中平栄一 一九七六 a 「外国の他の監査人への信頼」 駒大経営研究 七(三・四)

一九七六 b 「他の監査人への信頼——特に連結財務諸表監査について」 商学論纂 一七(四・五・六)

一九八五 「重複監査に関する若干の考察」 駒大経営研究 一七(二・三)

波川 昇 一九八三 詳解監査役の実務(商事法務研究会)

日本公認会計士協会

一九七四 「外国会社の財務書類に対する監査報告書」 JICPA News 197

一九八四 監査委員会報告第二五号「他の監査人の監査の結果または監査報告書の利用について」

野村健太郎 一九七五 a 「連結会計と監査」 会計 一〇七(六)

一九七五 b 「フランス連結会計監査における「正規の注意」産経 三五(四)

檜田信男 一九七三 「連結財務諸表の監査」 産経 三三(八)

一九八六 「多国籍企業と公認会計士監査」 会計 一三〇(五)

保住昭一 一九七四 「会計監査人についての法律問題」 監査役 五八

一九八一 会計監査の理論(中央経済社)

三沢 一 一九八五 監査の新时代(東洋経済新報社)

一九七三 「株式会社監査制度改革要綱案の解説」 商事 六二六

味村 治

味村 治||加藤一昶

一九七七

改正商法及び監査特例法の解説(法曹会)

村山徳五郎

一九七四

「日本株式の国際化と公認会計士監査」会シ 一九七四年一月号

望月礼二郎

一九八一

英米法(青林書院新社)

森 実

一九七三

「連結財務諸表監査の問題点」産経 三三(八)

一九七四

現代監査の構造と発展(中央経済社)

一九七六

監査論研究(白桃書房)

守永誠治

一九七二

「監査補助者の指導に関する一考察」青山経営論集 七(一・二)

山田昭広

一九七六

「連結財務諸表の監査」産経 三六(一一二)

山中康雄

一九五三

債権総論(巖松堂)

山榊忠恕

一九七一

近代監査論(千倉書房)

山榊忠恕||檜田信男

一九七五

監査基準精説(改訂版)(税務経理協会)

一九七八

新訂増補監査基準精説(税務経理協会)

山村繁次

一九八一

「公認会計士事務所協同組織化への課題」商事 八九五

山村忠平

一九七一

「会計監査人と決算検査役」横浜市立大学論叢(社会科学系列) 二二(一一)

一九七三a

「監査役監査と会計士監査」税セ 一八(一一)

一九七三b

「監査役による会計監査・業務監査」税経通信 二八(一三)

一九七五a

新商法による株式会社監査(同文館)

一九七五b

「監査役の職務と権限」監査役ハンドブック(商事法務研究会)

柚木 馨||高木多喜男

他の監査人の監査結果等の利用をめぐる法的問題

- 一九七一 判例債権法総論〈補訂版〉(有斐閣)
- 勝田良一 一九八七 会計監査(全訂版)(同文館)
- 我妻 栄 一九六四 新訂債権総論(岩波書店)
- 早稲田大学フランス商法研究会
- 一九八二 注釈フランス会社法
- 渡辺豊樹ほか 一九七一 改正証券取引法の解説(商事法務研究会)
- 渡辺光明 一九七六 「連結財務諸表観の実施を前にして」産経 三六(一一)
- 渡辺 実 一九六四 「公認会計士の行政法上、民事法上及び刑事法上の責任」会計 八六(四)
- 一九六六 解説監査基準・準則・監査証明省令等(実務会計社)
- Accountants International Study Group (AISG)
- 1969 Using the Work and Report of Another Auditor
- Adler/Dring/Schmaltz
- 1971 Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft 4, Aufl., Bd.2
- 1972 Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft 4, Aufl., Bd.3
- AICPA 1963 Statement on Auditing Procedure (SAP) No.33
- 1969 Accounting Trend and Techniques
- 1971 SAP No.45 "Using the Work and Reports of other Auditors"
- 1972 Accounting Trend and Techniques
- 1973 Statement of Auditing Standards No.1—Codification of Auditing Standards and Procedures
- 1975 Accounting Trend and Techniques

- 1979 Accounting Trend and Techniques
- 1983 Accounting Trend and Techniques
- 1987 Accounting Trend and Techniques
- 1973 Angleys, F. La certification de bilan et du compte de résultats consolidés, Supplément à la Revue française de comptabilité n°32
- Arens, A.A./Loebbecke, J.K.  
1976 Auditing: An Integrated Approach
- Barton, J.C./Palmer, R.E./Kay, R.S. eds.  
1981 Handbook of Accounting and Auditing  
in : Grokkommentar AktG, 3 Aufl., Bd.IV
- Barz, C.H. 1975 Aktiengesetz, Kurzkommentar, 13 Aufl.  
B a u m b a c h /1967 Hueck
- Bézar, P. 1986 La Société Anonyme  
in : Großkommentar AktG, 3 Aufl., Bd.II
- Bröner, H. 1970 International Auditing
- Campbell, L.G. 1985 Auditing Standards and Procedures Manual 1986-86
- Carmichael, D.1985
- R. & Benis M.
- CICA 1965 Bulletin No.22 "Reliance on Other Auditors in Reporting on Consolidated Financial Statements"
- 1966 Accounting Research "The Auditor's Report on consolidated Statement"
- Claussen, C.P. 1971 in : Kölner Kommentar zum Aktiengesetz, Bd.2
- Cooper, V.R.V. 1974 Manual of Auditing

- Cooper/Royer 1931 Traité des sociétés anonymes, 4<sup>e</sup> éd, t.IV
- Deffese, P.L./1975 Auditing, 9th ed.
- Johnson K.P.
- Flint, D. 1968 La Révision des comptes de groupes, Revue Française de Comptabilité (août -septembre)
- 1969 La Révision des comptes de groupes, Revue Française de Comptabilité (février)
- Gloechner, H.E. 1969 Die zivilrechtliche Haftung des Wirtschaftsprüfers
- Godin-Wilhelmi 1967 Aktiengesetz, 3. Aufl., Bd.I
- Guyon et Conquereau 1971 Le commissariat aux comptes
- Hémard, J., Terré, F. et Mabilat, P. 1974 Sociétés commerciales, t.II
- Hermanson/Leob/Saada/Strawser 1976 Auditing Theory and Practice
- Hill, H.P. 1973 "Reliance on Other Auditors" in : Audit Decision in Accounting Practice (Woods, R.S. ed.)
- Huber, U. 1981 Leistungsstörungen, in ; Gutachten und Vorschläge zum Überarbeitung des Schuldrechts, Bd.1
- ICAA 1968 Auditors' Reports on Group Account
- ICAEW 1965 "Auditors' Reports on Group Accounts (Statement on Auditing No.5)"
- 1970 Statement on Auditing

- 1976                   Group Accounts——Reliance on other auditors
- IFAC                   1981                   “International Auditing Guideline 5” Using the Work of an Other Auditor
- Kell, W.G./Zieger, R.E.                   1983                   Modern Auditing, 2nd, ed.
- Lisbonne, J.           1936                   Les commissaires de surveillance dans les sociétés anonymes
- Lyon-Caen, Ch.L. et Renault, L.           1922                   Traité de droit commercial, 5<sup>e</sup> éd., t.II (vol.2)
- Mellerowicz                                   1961                   in : GroBkommentar, 2. Aufl.
- Mercadel, B. et Janin, P.                   1973                   Mémento pratique des sociétés commerciales de Francis Lefebvre
- Neier, D.S.            1973                   “Using the Work and Reports of Other Auditors” Reading in Auditing (Brasseaux, H. & Edwards, J.D. eds.)
- Orsini/McAllister/Pakikh                   1987                   World Accounting, Vol.1,2
- Palandt                1983                   Bürgerliches Gesetzbuch, 42. Aufl.
- Porter, W.T. & Burton, J.C.                Auditing: A Conceptual Approach
- Prilhs, H.             1970                   “Der Sachverstand in Aufsichtsrat”, Die Aktiengesellschaft 1970
- Rappaport, L.H.                              1970                   SEC Accounting Practice and Procedure, 3rd. ed.

- Richard, J. 1967 Le droit des sociétés commerciales, principaux textes législatifs et réglementaires.
- Ripert, G. par Roblot, R. 1980 Traité élémentaire de droit commercial, 10<sup>e</sup> éd., t.1
- Staudinger, J. 1986 Kommentar zum BGB, 12. Aufl., Buch2.
- Stettler, H.F. 1982 Auditing Principles, 4th ed.
- UEC 1978 The Preparation and Audit of Consolidated Financial Statements (English edition)
- Werth, H. 1960 Vorstand und Aufsichtsrat in der Aktiengesellschaft
- Westrick, P. 1963 Abschlußprüfung und Abschlußprüfer nach geltendem und zukünftigem Aktienrecht