

会計監査人の機関性

加藤修

第一節 はじめに

第二節 ドイツ法における決算検査役

第三節 昭和五六年商法特例法改正直後の議論

第四節 会計監査人の機関性とその意義

第五節 まとめ

第一節 はじめに

株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律の第二条によれば、資本の額が五億円以上の株式会社、あるいは、最終の貸借対照表の負債の部に計上した金額の合計額が二百億円以上である株式会社において、監査役の監査のほか、会計監査人の監査を受けなければならないと規定されている。これは、いわゆる商法特例法上の大会社における会計監査人監査と略称されているものである。この会計監査人は、右の商法特例法四条により、

会計監査を専門職業とする公認会計士(外国公認会計士を含む)または監査法人でなければならないとされている。

商法特例法上の大会社における会計監査人制度は、昭和四九年に導入され、その後、昭和五六年に大きな改正を受けたものである。この会計監査人の地位をどのように理解するかについては、見解の対立がある。会計監査人による監査は、直接には、決算の監査、つまり期末監査にあたるものであるけれども、そのためには、営業年度中においても会計を監査すること、つまり期中監査が必要となるので、その職務執行のあり方は監査役に類似するが、それは、会社との契約によつて事務の依託を受けた者にすぎず、監査役のような会社機関ではないとの見解(鈴木竹雄・新版会社法全訂第五版二二二頁(一九九四年)が一般的に受け入れられ、通説であると解される。

右の通説的見解に対して、倉澤康一郎教授は、会計監査人に機関性を認める立場から、次のように論述されている。すなわち、昭和五六年改正以後の商法特例法によれば、「会計監査人は株主総会において選任するものとされ(特例法三条一項)、一年間の任期が定められている……。したがって、その新特例法上の法的地位は、会社の機関である。しかも、会社の機関相互の関係でいえば、その地位は監査役と最も密接な関係にある。……もっとも、学説の中には、新特例法の下においても、会計監査人は会社の機関ではないと主張する見解がある。その理由としては、会計監査人と会社との関係は依然として契約関係であることをあげるようであるが、会社の機関であることと契約関係とは何ら矛盾するものではない。取締役だって、監査役だって、会社との関係は委任契約関係なのである(商法二五四条三項、二八〇条)。新特例法の下でも会計監査人が会社の機関ではないと主張する者の目的が、会計監査人は依然として代表取締役のスタッフであるというところにあるとすれば、それはあきらかに間違いであるといわなければならない。」と論述されている(倉澤康一郎・商法の基礎一九二頁、一九三頁(一九八五年))。

本稿においては、会計監査人の機関性を認める右のような立場を採用することが、いわゆる商法特例法上の大

会社における会計監査人制度の妥当な理解につながるとの観点から、我が国における会計監査人に最も類似しているとして評価されているドイツ法上の決算検査役に関する議論をまず参照する。次に、昭和五六年の商法特例法の改正により、会計監査人は、原則として株主総会で選任されることとなったが、この改正直後の議論を検討してみたい。そして、右の参照と検討を踏まえた上で、見解をまとめてみたいと考える次第である。

第二節 ドイツ法における決算検査役

一九六五年の西独株式法一六二条一項によれば、「年度決算書は、一人または数人の専門の検査役（決算検査役）により、簿記および営業報告書を引照して、検査されなければならない。検査が行われなかったときは、年度決算書は確定されることができない。」とされ、さらに、同法一六三条一項は、「決算検査役は総会により選挙される。」と定め、続けて、同法一六四条一項は、「経済検査士および経済検査会社のみが決算検査役であることができる。」と規定していた。⁽¹⁾ 現行ドイツ法においては、株式法一六二条から一六九条は、一九八五年の貸借対照表指令法に基づき削除され、⁽²⁾ 株式会社、株式合資会社、有限会社からなるいわゆる資本会社の検査規定は、ドイツ商法三一六条から三二四条に定められている。⁽³⁾ しかし、ドイツ法上の決算検査役制度の基本には変更なきものと考えられる。⁽⁴⁾ このような次第で、ドイツ法における決算検査役は、我が国における会計監査人に最も類似しているとして評価されるのである。

一九六五年西独株式法に関する圧倒的意見によれば、決算検査役は、株式会社における独立し、他に依存することのない会社の検査機関であり、自己責任のもとで一定の監査機能をはたすものであると解されていた。⁽⁵⁾ 決算検査役を機関と解するこの通説的見解は、①決算検査役の任命が株主総会決議という団体的行為によりなされ、

②決算検査役の検査は株式会社という組織機構に組み込まれており、③決算検査役は一九六五年西独株式法一六八条により自己責任の規制を受けるとの三点に基づくけれども、それに対しては異論があり、①決算検査役任命には株主総会決議が必要ではあるけれども、決算検査役は会社との契約に基づいて活動するのであり、また、裁判所により任命される決算検査役に関しては団体的行為なるものは何もなく、②決算検査結果の切迫性ということがあつて、決算検査役の権利・義務については契約にまかせられず法定されているのであり、また、決算検査役の仕事は本来的に監査役会の任務に当るといっても、それは、株式会社という組織内において監査役会の留意の下で行なわれていることを意味するので、決算検査役の検査が株式会社という組織機構に組み込まれたとは解されなく、さらに、③決算検査役の自己責任が法定されているといつても、それは、決算検査役の契約上の責任を明確にするのであり、④決算検査役の検査は純然たる外部監査と解されるので、決算検査役は株式会社の機関とは解されないと主張されていた。⁶⁾

ドイツ法における決算検査役制度に関する諸規定が株式法一六二条以下からドイツ商法三一六条以下に移行されたのに伴い、決算検査役の独立性と株式会社組織関係への組み込みがないことという法的目標設定がなされたとの認識から、決算検査役は、株式会社の機関ではないとの見解が強く主張され得るとの意見が最近では明解に主張されるようになっていた。⁷⁾ことは注目し得る。

ドイツ法上の実務において、決算検査役選任は、監査役会の選任提案どおりに選ばれるというように、形式的な前もって仕組まれた儀式となっており、さらに、決算検査役を選任する株主総会と当該の決算検査役とは、その接触のなさゆえに、株主総会の判断が妥当なものか否か疑念があるとも評価されている。⁸⁾そのような実際上の批判的評価はともかくとして、制度として株式法の中に組み込まれた決算検査役の機関性の有無に関連して、我が国とほぼ同様な議論が展開されていたのは興味深いことである。ドイツ法において、決算検査役の機関性につ

き、それを肯定する説がかつては圧倒的と評価されたが、その見解が、立法上の変化への認識を踏まえて、現在では強く批判されていると解される。

- (1) 慶應義塾大学商法研究会訳・西独株式法三三〇頁、三三二頁、三三四頁（一九六九年）
- (2) Beck'sche Textausgaben, HGB 69. Aufl. (1995), S. 534 Anm. 1.
- (3) Claussen, Kölner Kommentar zum Aktiengesetz 2. Aufl. (1991), Anm. 1 zu § 316 HGB. なお、宮上二男
 Ⅱ W・フーリックス監修・現代ドイツ商法典二〇一頁～二二六頁（一九九二年）に条文翻訳がある。
- (4) Vgl. Schwegler, Die Stellung des Wirtschaftsprüfers zu den Organen Hauptversammlung, Aufsichtsrat und Vorstand, BB 1995 Heft 33S. 1683ff..
- (5) Godin/Wilhelmi, Aktiengesetz 4. Aufl. (1971), Anm. 2 zu § 163. Baumbach/Hueck, Aktiengesetz 13. Aufl. (1968), Anm. 4 zu § 163 及び「決算検査役は、検査依頼の受諾と共に株式会社の機関の地位を得ると明言して
 こそ」。
- (6) Brönnert, Gadow/Heinichen Aktiengesetz Großkommentar (1970), Anm. 8 zu § 163. Kropff, Gebler/Hefermehl/Eckardt/Kropff Aktiengesetz (1973), Anm. 5 zu § 162 及び Claussen, Kölner Kommentar zum Aktiengesetz 1. Aufl. (1971), Anm. 21 zu § 163 も決算検査役を会社機関と解する通説に批判的である。
- (7) Claussen, a. a. O. 〈注 (c)〉 Anm. 31 zu § 318 HGB.
- (8) Schwegler, a. a. O. S. 1684.

第三節 昭和五六年商法特例法改正直後の議論

昭和五六年改正前の株式会社法の監査等に関する商法の特例に関する法律、つまり、商法特例法三条一項によれば、「会計監査人は、監査役の過半数の同意を得て、取締役会の決議をもつて選任する。」と規定されていた。右

の規定が、昭和五六年に改正され、同条一項は、「会計監査人は、株主総会において選任する。」となり、同条二項では、「取締役は、会計監査人の選任に関する議案を株主総会に提出するには、監査役の過半数の同意を得なければならぬ。」とされた。そして、右の二項は、平成五年の改正によって、「監査役の過半数の同意」の部分が、「監査役会の同意」と変更され現在に至っている。なお、昭和五六年の改正により、会計監査人選任権限のみならず会計監査人の解任権限も取締役会から株主総会に移された（商法特例法六条一項）。

会計監査人の機関性に関しては、すでに種々の議論が積み重ねられているが、会計監査人の選任と解任の権限が、取締役会から株主総会に移行したことにより議論の重要出发点が設定されたわけであるから、昭和五六年商法特例法改正直後の議論がとりわけ重要視されるものと考えられる。

昭和五六年商法特例法改正直後における諸解説書の中でいくつかの注目すべき説明が見出される。改正担当の法務省民事局参事官の解説によれば、「新特例法で会計監査人が株主総会において選任されるものとされたことに伴い、会計監査人は、旧特例法とその性格を異にしたものといえる。すなわち、旧特例法において会計監査人が会社の業務執行を担当する取締役会で選任されることとされていたのは、会計監査人は会社の会計状況を診断し、その問題をチェックするという、いわば企業の健康診断を行う役割を与えられているといった色彩が強かったといえる。これに対し、新特例法においてその選任が取締役会の手を離れ株主総会の選任に移ったことにより、会計監査人は、株主総会の付託を受けた株主全体の代理人として監査の業務にあたるものという性格が強くなったといえる。このため、株主総会との信頼関係がその職務遂行の重大な要素となっているので、新特例法六条一項は、株主総会はいつでもなんらの理由なく会計監査人を解任できることとして、この点を明らかにしているわけである。」と説明されている。⁽¹⁾ 改正の趣旨を明確に説明し、理解しやすい解説とも思える。しかし、「会計監査人は、株主総会の付託を受けた株主全体の代理人」との表現は難解である。「代理」という概念で説明して

いるので、「機関」という概念を退けているとも理解できる。しかし、「株主全体の代理人」という形容付きの表現に接すると、これは、実は、「機関」のことを意味しているのではないかと理解できなくもない。しかし、別の文献における解説を併せて参照すると右の説明はさらに明解となる。すなわち、「新法下では、会計監査人は、単に、業務執行機関である取締役から依頼されて会社の財務内容を監査するという性格ではなく、会社の外部に存在する独立の監査機関であって、会社は、その監査を受けることによって運営をすることができるという性格を強く出してきているといえます。このことは、ちょうど、アメリカにおいて社債を発行するためには、専門の格付け機関によって、発行会社が『A』とか『B』とかの格付けを得なければ、実際に社債の発行ができないのに似た関係であるということができましよう。ただ、右の格付けのように抽象的一般的ではなく、具体的個別的である点が異なるといえます。」とより具体的に説明されている。⁽²⁾この説明によれば、会計監査人は、「会社の外部に存在する独立の監査機関」であると明言されているので、株式会社の「機関」とは解されていない。さらに、会計監査人は、アメリカにおける社債格付け機関になぞらえて説明されているので、我が国における会計監査人の機関性について、それを否定的に理解しているものと受けとれる。

竹内昭夫教授の解説によれば、「会計監査人の取締役会・代表取締役からの独立性を保障するため、選任機関を株主総会とした。株主総会で選任することとすると会計監査人が会社の機関になるからおかしいというような反対論もあったが、これは全く問題にならない。定款の規定に基づき支配人を総会で選任しても（二三〇条ノ一〇参照）、その支配人が会社の機関となるわけではないのと同じく、会計監査人を総会で選任したからといって、会社の機関になるわけではない。」とされている。⁽³⁾従って、この解説によれば、会計監査人の機関性は明確に否定されている。

昭和五六年商法特例法改正直後の有力解説において右のような論述のなされていることから判断すると、改正

立案関係者の意図としては、会計監査人の機関性を受け入れない方向で考えられていたようである。確かに、このような論述は尊重されなければならない。しかし、規範というものは、複雑なものであり、相互の意味連関のなかで、実際の改正立案者の意図とは別異に解される可能性も生じてくる。ドイツ法における決算検査役につき、かつては、圧倒的な意見によりその会社機関性が認められていたが、近年では、機関性を認めないとの説も強力に主張されつつあるとの比較法的な観点や、改正立案関係者の解説によっても裏づけられる通説の重みを考え、通説に反対する困難を感じる次第であるけれども、以下において、会計監査人の機関性を肯定する論述を展開したい。

- (1) 元木伸・改正商法逐条解説〔改訂増補版〕二八二頁（一九八三年）。
- (2) 元木伸・「改正商法 会計監査人の地位（その1）」時の法令二二三号四二頁、四三頁（一九八四年一月三日）。
- (3) 竹内昭夫・改正会社法解説〔新版〕二三八頁（一九八三年）。

第四節 会計監査人の機関性とその意義

会計監査人の選任・解任権限を取締役会が有していた昭和五六年商法特例法改正前においても、会計監査人の機関性を肯定する見解が主張されていた。龍田節教授によれば、会計監査人には「第三者的地位にある外部監査人」としての性格が見てとれるが、それを「機関としてしまうことには、独立性の面で問題ではないかとする意見もあるようであるが、重要なことは実質的に独立性が確保されているか否かであって」、「監査役も会社の機関ではあるが、取締役からの独立性を保障する措置は法律上講じられており（商二七六条）、会社の機関であるこ

とと独立性とは矛盾しない」とされ、さらに続けて会計監査人と同じように「選任・解任の語が用いられていても会社の機関とは解されていないものの例には支配人がある……。他方、裁判所の選任する検査役……も一般には会社の機関と解されている。会計監査人を株主総会で選任・解任する試案の立場が崩れたからといって、その機関性を否定しなければならないものではない。会計監査人を会社の機関としてみるのも特別の結論は出てこないが、会計監査人が監査役に近い職務権限を有するところから、これを会社の機関と見るのが穏当であろう。」と論述されている。⁽¹⁾ 右の論述の中で、「会計監査人を会社の機関としてみるのも特別の結論は出てこない」との点については、後述するように、賛成はできないけれども、それ以外については、現行法上も妥当するものと考ええる。

会計監査人が会社機関か否かの試金石としては、ドイツ法上の決算検査役の機関性に関する議論で示されたことが原則として適合し、①会計監査人が社団的団体行為により選任・解任されることになっているか否か、②会計監査人の監査が会社の組織機構に組み込まれ、会計監査人が監査をすれば会社自身が監査したことになるか否か、③会計監査人の責任の根拠が契約法の一般原則にまかされることなく、他の会社機関あるいは機関構成員と同様に特に法定されているか否かの三点にあるものと考えられる。右の三点が肯定され、なおかつ、大局的に見て、機関性を肯定する意義が認められるならば、会計監査人を会社の機関であると解してもよいと思われる。右の三点が肯定されるとしても、それは、機関としてではなく、契約関係によってのみ会社と関連づけられていると解される会計監査人の契約法上の地位と責任をより明確にするために、機関構成的な法技術がたまたま借用・流用されているにすぎないとの理解も一応は考えられよう。しかし、会計監査人の地位と責任が単なる契約上の次元で展開されるものに留まるならば、それは民法に委ねることで、会計監査人の職能倫理とあいまって一応は充分ということになるのである。それを、あえて特別法にて法定したということは、契約自由の基本原則から離

れて、重要部分を厳格化、定型化、強行法規化しようと企図したものと解され、その企図を確実に実現するために、法は、会計監査人に機関としての法律構成を採用したものと解すべきである。単に外形的に、機関的法律構成を借用・流用しているにすぎないと理解してはならない。法は、幾多の不祥事に接し、大株式会社における会計の健全性を確保するために、敢然と規範定立を企図しており、単なる借用・流用に留まるものではないと考えられる。

① 会計監査人の選任と解任の権限は、現行法上、多数決制を旨とする株主総会に属する（商法特例法三条、六条）。従って、会計監査人の選任・解任は、社団的団体行為によつてなされている。

② 貸借対照表および損益計算書について、会計監査人と監査役の適法意見があれば、株主総会に確定権限はなくなる（商法特例法一六条）。このことは、会計監査人の監査が、監査役のそれとあいまって、貸借対照表および損益計算書の確定という法人の行為をしているものと評価される。⁽²⁾従って、会計監査人の監査は、会社の組織機構に組み込まれ、会計監査人が監査をすれば、株式会社自身が監査したことになるとの構成が承認されている。

③ 会計監査人の責任については、商法特例法九条、一〇条、一一条に明定されている。この責任に関する諸規定は、他の会社機関あるいは機関構成員と同様の発想と構想のもとに定立されており、責任の根拠を契約法一般に委ねず、機関的構成の採用により商法領域に取り込んだものと解される。このような次第で、会計監査人の機関性は肯定されると考える。

会計監査人に関する重要事項であるその選任・解任、権限、責任は、右のように明確に法定されているのだから、会計監査人を「機関と解したところで特別の結論が出るわけではない」というのが、前述したように、龍田節教授のつとに主張されるところである。しかし、会計監査人の機関性を肯定することにより、会計監査人は、本来的には、株主の利益を代表して会計をチェックするという機能を担うものであることが明確になり、⁽⁴⁾「商法上第一次的には、取締役の業務執行上の不正行為に対処すべき者は、株主である。私企業としての株式会社におけ

る自己責任の原理は、そのことをも意味している。」との基本原理が再確認されるのである。職業的な会計専門家であれば、資質と能力においてそれなりの水準に達しているであらう。しかし、実際の業務の実態とまなれば、具体的な人選とか支払う報酬その他の力の入れかたいかんによって結果に差のそのようなことは、かの有名な「日本コッパース事件」をめぐる諸議論⁽⁶⁾からもうかがい知ることができる。会計監査人の選任とその結末も、結局のところ自業自得なのである。会計監査人の選任と監督については、基本的には自己責任の原理を貫徹するのが合理的であり、法制度はその補充に留まるものである。このような構想を妥当なかたちで実現するためには、会計監査人の地位と責任を会社との契約の次元のみではなく、機関性を加えて考察し、会計監査人は株主により株主総会で選任・解任されるということを敢然と株主につきつけることが立法者の意思であり、合理的帰結と考える。この意味において、会計監査人の機関性を肯定する大局的な重要意義を見出すことができる。立法上の整備が進んだ結果、実際の法の適用に関して会計監査人の機関性を問うても具体的に欠けるという面はある。会計監査人の「機関性の有無それ自体を論ずるのは無益な概念法学である。」との指摘は忘却してはならない出発点である。そして、その指摘に続く、「会社の会計に関する業務は、取締役という機関を通じての計算書類の作成と、会計監査人という機関を通じてのその監査とによって、はじめて完成したことになる」と解することが重要であるとの説明は、会計監査人の地位と責任について特別法で法定することによって、契約自由の基本原則から離れて、重要部分の厳格化、定型化、強行法規化を企図した立法者の意思に合致し、自己責任の原理に最も妥当するものと解される。この意味において、会計監査人の機関性を論ずる意義がある。また、この意味を理解しなければ、悪しき概念法学の罠におちいることとなる。

会計監査人を会社機関と解すると、会計監査人が当該会社のいわばインサイダー（内部者）となってしまう、外部監査に必要とされる独立性が害されるのではないかとこの点が、ドイツ法上でも、我が国における解釈におい

ても、最大の論点になっており、この点を解明しないで会計監査人の機関性を肯定することは困難である。証券取引法上の公認会計士監査を受ける会社のほとんど（約九五・四%）⁽⁹⁾が同一の監査人に商法上の会計監査人を委嘱しているとの実務の現状を考えると、もしも会計監査人が特別利害関係者あるいはインサイダー類似のものとなれば、解されると不都合が生ずる。

会計監査人の資格については、商法特例法四条に厳重に規定されている。同条一項によれば、会計監査人には、公認会計士（外国公認会計士を含む）または監査法人のみが就任できる。これらの者は、国家的な資格認定のもとで一定の学識水準が保持され、会計の職業的専門家として高度な職能倫理に裏づけられた活動を期待される立場にある。さらに、同条二項により、一定の利害関係ある場合の欠格事由が定められている。従って、取締役、代表取締役、取締役会という、場合によっては会計関係の諸規範に違反する可能性を有するものの支配を脱して、独立して活動する体制がととのっている。この意味において、会計監査人による監査には独立性が確保されており、外部監査と称することができる。それゆえ、会計監査人を機関と解しても、会計監査人の監査は、独立性ある外部監査と解してよい。⁽¹⁰⁾

- (1) 龍田節「会計監査人の選任と責任」会計ジャーナル六巻六号一四四頁、一四五頁（一九七四年）。
- (2) 島原宏明「会計監査人監査制度の構造」慶應義塾大学大学院法学研究科論文集二二号一〇頁（一九八五年）。
- (3) 龍田節・新版注釈会社法六巻五二七頁（商特三条注九）（一九八七年）。ただし、龍田教授は、同書六巻五七三頁（商特九条注三）にて、「会計監査人の本来の任務については（守秘義務など付随的なものと異なり）、契約関係よりもその機関性が前面に出る」とされている。
- (4) 倉澤康一郎「株式会社の不祥事と監査役・会計監査人の機能」商事法務二二七二号三二頁（一九九二年）は、監査役について、本文と同旨のことを明言されている。
- (5) 倉澤康一郎・前掲商事法務二二七二号三三頁。

(6) 日本コッパース事件をめぐる議論については、居林次雄「会計監査人の法的責任」富大経済論集三七巻三号一頁以下（一九九二年）、石山卓磨「日本コッパース事件控訴審判決について」月刊監査役三六八号四頁以下（一九九六年）に詳細である。

(7) 倉澤康一郎「会計監査人監査の機能と新基準・準則」JICPAジャーナル四四三三四頁（一九九二年）。

(8) 倉澤康一郎・前掲JICPAジャーナル四四三三四頁。

(9) 西山芳喜・監査役制度論一七九頁注四四（一九九五年）。

(10) 倉澤康一郎・前掲JICPAジャーナル四四三三四頁は、「昭和56年改正法によって、会計監査人は会社の機関になったものと筆者は考えている（そのことと「外部監査」とは矛盾しない。「外部監査」における「外部性」は、決して空間的な内外の問題ではなくて、専門職業人としての倫理的独立性の意味である）」と明解に説明されている。

第五節 まとめ

会計監査人の機関性については、それを肯定できると解される。従って、会計監査人は、監査役と共に株式会社の機関である。

会計監査人の機関性は、①会計監査人の選任と解任が、株主総会決議という社団的団体行為によって行なわれること、②会計監査人の監査が、監査役のそれとあいまって、貸借対照表および損益計算書の確定という法人の行為をしているものと評価され得るので（商法特例法一六条）、会計監査人の監査は、会社の組織機構に組み込まれ、会計監査人が監査をすれば、株式会社自身が監査したことになること、③会計監査人の責任については、特に法定され、契約法一般に委ねず、機関的構成の採用によって商法領域に取り込まれたものと解されることの三点から肯定される。

会計監査人の機関性を否定する立場によれば、右の三点を示されたとしても、それらは、契約関係によつての

み会社と関連づけられている会計監査人の契約法上の地位と責任をより明確にするため、機関構成的な法技術がたまたま借用・流用されているのにすぎなく、右の三点が示されたからといって、会計監査人の機関性が肯定されることにはならないと批判されるかもしれない。しかし、法は、大株式会社における会計の健全性を確保するために、会計監査人の地位と責任については、契約自由の基本原則から離れて、特別法にて、重要部分の厳格化、定型化、強行法規化を企図し、敢然と規範定立をしている。機関的構成の借用・流用などという便宜的で生半可な対応をしているとは理解できない。

会計監査人の機関性を肯定してみたところで特別の結論が出るわけではないというのは鋭い指摘である。しかし、基本として、会計監査人の人選とその監査の結果については、株主の自業自得という自己責任の原理を貫徹し、法制度はその補完にとどまると解し、そのためには、会計監査人の地位と責任について契約法の次元のみならず、機関性を加味したかたちで考察し、自己責任の原理の確実な認識を株主に迫る態様で立法がなされていると考えるのが合理的な帰結と考える。このような考察をすることにより、会計監査人は、「株主総会の付託を受けた株主全体の代理人」との意味が明確になると解される。この点において、会計監査人の機関性を肯定する大局的意義を認識することができる。

会計監査人を株式会社との機関であると解すれば、それは内部者となり、独立性の点で懸念が生ずるかもしれない。しかし、会計監査人には、職業的専門家としての倫理的独立性が制度的に予定されているので、法人組織に組み込まれているからといっても、その独立性ある外部監査は確保されている。従って、会計監査人の機関性を肯定しても、その独立性と外部性が損われるとは解されない。

(平成八年八月二八日稿)

【付記】本稿研究については、平成八年度「慶應義塾学事振興資金」の援助を受けた。記して感謝したい。