

研究ノート

会計監査人の民事責任についての序論的覚書

堀 田 佳 文

1 はじめに

会計監査人による監査の目的は、第一義的には計算書類が正しく作成されていることを確認し、これを担保することにある。しかし相次ぐ会計不正やこれに伴う倒産の頻発を契機として会計監査人に期待ギャップが生じていることが指摘されて久しい⁽¹⁾。「期待ギャップ」とは、会計監査人監査への期待は、計算書類が正しいかどうかのチェック自体よりはむしろ、粉飾決算を発見あるいはこれを抑止することにこそ主眼があるのだという、会計監査人の自己認識や上記目的と社会の期待との間に生じている齟齬である。近年はこのようなニーズにも応えるべく、内部統制に公認会計士・監査法人が深く関与する仕組みが導入され、また会計監査人と監査役との連携強化が積極的に推奨されている⁽²⁾。この6月1日に施行されたコーポレートガバナンス・コードにも「外部会計監査

(1) 法学学の文献では、遅くとも平成初頭にはかかる内容の指摘があったことが確認できる。例えば参照、「最後の砦『会計基準』に期待」(匿名コラム「スクランブル」)商事1267号47頁(1991)。ただこうした現象を「期待ギャップ」という言葉で表現するようになったのは、やや時代が降って会計学(監査論)ないし監査実務の世界においてのようである。期待ギャップについての監査論における説明については、参照、八田進二編著『新訂版 監査論を学ぶ』132頁〔吉見宏〕(同文館出版、2006)。

(2) 例えば、コーポレートガバナンス・コード補充原則3-2②(iii)(iv)はこのことを具体的に明定したものである。株式会社東京証券取引所「コーポレートガバナンス・コード～会社の持続的な成長と中長期的な企業価値の向上のために～」(2015年6月1日)。

人及び上場会社は、外部会計監査人が株主・投資家に対して責務を負っていることを認識し、適正な監査の確保に向けて適切な対応を行うべきである。」との原則が盛り込まれている(原則3-2⁽³⁾)。このように会計監査人(ないしこれに就任することができる公認会計士・監査法人)の活動領域は近年目覚ましい拡がりを見せるとともに、その職務執行に対する期待も増大している。またこれまで会計監査人の民事責任追及が稀である時代が長く続いてきたが⁽⁴⁾、近年の会計不正事案の頻発を映じて会計監査人たる公認会計士・監査法人の民事責任を追及する事案が増加傾向にある⁽⁵⁾。この傾向は会計監査人の責任を株主代表訴訟で追及することがで

-
- (3) 原則3-2に連なる補充原則3-2①及び3-2②では、監査役会と取締役会に上記原則を実効あらしめるために監査役会と取締役会が採るべきより具体的な対応が示されている。
- (4) その理由を弥永教授は以下のように説明される。すなわち、①会計監査人に監査の失敗があっても、被監査会社には内部統制整備が不十分であるとか、自ら粉飾を行っているという負い目があるから、被監査会社自身は会計監査人の民事責任を追及するという行動を普通は取らない。よって被監査会社が倒産した後に破産管財人や更生管財人が会計監査人の民事責任を追及する場合を除けば、個別の投資家・株主・会社債権者が責任追及するしかないところ、わが国にはクラス・アクション制度がないので訴訟が見合わない。②裁判例の蓄積がなかったため立証活動の進め方に不安が残る。③会社法も金商法も対第三者責任については立証責任を転換しているが、一般人である原告にとって監査プロセスはブラック・ボックスであるから訴訟に費用と時間を費やすことはリスクである。参照、弥永真生「会計監査人の責任と株主代表訴訟」企業会計53巻9号24頁(2001)。
- (5) 裁判例として次のようなものがある。①東京地判平成3年3月19日判時1361号116頁(有限会社の任意監査につき、会計監査人の監査契約上の義務違反に基づく対会社責任を一部肯定〔日本コッパース事件第一審判決〕)、②東京高判平成7年9月28日判時1552号128頁(①事件の控訴審において会計監査人に注意義務違反なしとして責任を否定〔日本コッパース事件控訴審判決〕)、③東京地判平成15年4月14日判時1826号97頁(労働組合の労働組合法5条2項7号に基づく法定監査につき、これを委嘱していた公認会計士が会計担当者の不正を見抜けないまま適正意見を表明した事案で監査契約上の注意義務違反があるとして労働組合に対する責任を一部肯定〔凸版

印刷労働組合事件))、④大阪高判平成16年5月25日判時1863号115頁(有価証券報告書上の貸倒引当金処理につき、旧証取法上の監査証明を行った監査法人の責任を否定〔日本債券信用銀行事件))、⑤大阪地判平成17年2月24日判時1931号152頁(自主廃業後破産した証券会社の自主廃業直前数事業年度における有価証券報告書に重要な事項について虚偽記載があったことを認めつつ、監査基準及び監査実施準則の定める通常実施すべき監査手続を実施し、その点につき注意義務違反がなかったとして旧証取法上の責任を否定〔山一証券事件))、⑥大阪地判平成18年2月23日判時1939号149頁(民事再生法適用会社における貸倒引当金計上が争われた事案で計算書類の作成に虚偽があったとはいえないとして会計監査人の対第三者責任を否定〔インター・エクスプレス事件))、⑦大阪地判平成18年3月20日判時1951号129頁(巨額の簿外債務につき有価証券報告書に記載すべき重要な事項の記載を欠くことを認めつつ、監査基準及び監査実施準則に基づく通常実施すべき監査を実施し、この点につき過失がないとして責任を否定〔山一証券事件))、⑧東京地判平成19年5月23日金判1275号48頁(任意監査を受任した公認会計士と法定監査を受任した監査法人の会社に対する債務不履行責任・不法行為責任を否定〔上毛新聞社事件))、⑨東京地判平成19年11月28日判タ1283号303頁(粉飾決算を看過した会計監査人に注意義務違反がなかったとして会社債権者に対する責任を否定〔キムラヤ事件))、⑩大阪地判平成20年4月18日判時2007号104頁(旧監査特例法上の法定監査につき、粉飾決算を看過した会計監査人の対会社責任を肯定〔ナナボシ事件))、⑪東京地判平成21年5月21日判時2047号36頁(不正な会計処理のある連結損益計算書を対象とする監査報告書に無限定適正意見を表明した監査法人の旧証取法上の責任を肯定するとともに、公認会計士個人についても虚偽記載を知らずに株式を取得した者に対する不法行為責任を肯定〔ライブドア一般投資家集団訴訟第一審判決))、⑫東京高判平成23年11月30日判時2152号116頁(⑪事件の控訴審において損害額の算定方法を変更〔ライブドア一般投資家集団訴訟控訴審判決))、⑬大阪地判平成24年3月23日判時2168号97頁(民事再生法適用会社において、旧証取法上の監査法人でありかつ旧監査特例法上の会計監査人であった監査法人が架空循環取引を看過し無限定適正意見を表明した事案で監査契約上の善管注意義務違反がなかったとして責任を否定〔アイ・エックス・アイ事件))、⑭東京地判平成26年5月23日LEX/DB 25519452(書誌情報のみ)〔平成24年(ワ)24210号、損害賠償請求事件〕(民事再生法適用会社の旧株主に対する会計監査人の責任を否定〔日本航空事件))。

きるようになった会社法の下で(847条1項参照)、一層加速することが予測される⁽⁶⁾。会計監査人の民事責任については古くから優れた研究が多数公刊されているが⁽⁷⁾、このような近年の情勢変化を念頭に再検討を要する問題が多数存在する。筆者にはいまそのすべてを論じ尽くす能力も準備もないが、本稿ではこの問題を本格的に検討するための準備作業として、わが国における会計監査人制度についてその民事責任を軸に整理するとともに、問題状況の一端を素描しておきたい⁽⁸⁾。

2 会計監査人制度の法的枠組み——民事責任を中心に

(1) 会社法上の会計監査人の位置付け

会計監査人が会社の機関であるか否かについては学説が分かれていた

(6) 岡田陽介「会計監査人の法的地位」柴田潤子ほか編『企業と法の現代的課題』84頁(成文堂、2014)。

(7) 先行研究は枚挙に暇がないが、本稿を起こすにあたり筆者が接し得たもののうち会計監査人の民事責任を直接の主題とするごく主要なものに限っても次のようなものが存在する。龍田節「監査人の対第三者責任序説」京都大学商法研究会『商事法の研究』(大隅健一郎先生還暦記念)180頁(有斐閣、1968)、篠田四郎「会計監査人の責任(1)－(5・完)」名城法学25巻1号26頁・同2号1頁・同3号1頁・同4号13頁・26巻1号31頁(1975-1976)、岸田雅雄「会計監査人」民商85巻6号963頁(1978)、片木晴彦「会計監査人の職務と責任(1)－(3・完)」広島法学9巻2号31頁・同3号71頁・同4号49頁(1985-1986)、西山芳喜「会計監査人の責任」沢野直樹ほか編『企業ビジネスと法的責任』84頁(法律文化社、1999)、志谷匡史「会計監査人の民事責任」税経通信55巻13号159頁(2000)。また会社法の下における会計監査制度の概要と問題点を指摘した文献として、弥永真生「会計監査・内部統制監査」江頭憲治郎編『株式会社法大系』369頁(有斐閣、2013)。このほか観点や分析視角は異なるものの、会計学(監査論)や監査実務の立場からも多くの論稿が公刊されている。

(8) 本稿では以下特に断らない限り、会計監査人設置会社における会社法監査を念頭に議論する。なお会計監査人非設置会社では会計監査人による会計監査がないので、監査役が業務監査に加えて会計監査も自らの責任で行わなければならない(436条1項)。

が⁽⁹⁾、会社法はこれを会社の機関と位置付けていると考えるのが多数説のようである(326条2項)⁽¹⁰⁾。ただ会計監査人が機関であるかどうかにかかわらず、会計監査人は「役員」には含まれない(329条1項、会社則2条3項4号参照)。会計監査人は計算関係書類の監査権限を有するに止まる点で、作成権限を有する会計参与と異なるからである。会計監査人はあくまでも会社から独立した専門的職業人として会計監査や内部統制に重要な役割を担うのである。

(2) 会社法上の会計監査人監査

会計監査人は、会計監査人設置会社(2条11号)の計算関係書類につき株式会社の委任を受けて(330条・民法656条)、会社の計算書類及びその附属明細書・臨時計算書類並びに連結計算書類を監査し(いわゆる「外部監査」)、会社計算規則(126条・130条)の定めるところにより会計監査報告を作成する(396条1項参照)専門的職業人⁽¹¹⁾である⁽¹²⁾。大会社⁽¹³⁾、指名

-
- (9) 会社法制定前は、会計監査人は一般に「機関」とは解されていなかった。上柳克郎ほか編『新版注釈会社法(6)』526頁〔龍田節〕(有斐閣、1987)。これに対し機関性を肯定していたものとして、加藤修「会計監査人の機関性」法研70巻1号31頁(1997)がある。
- (10) 現行法の下で機関性を肯定するものとして、前田庸『会社法入門〔第12版〕』342頁(有斐閣、2009)、酒巻俊雄＝龍田節編『逐条解説会社法〔第4巻〕』243頁〔藤原俊雄〕(中央経済社、2008)、岡田・前掲注(6)96頁。否定するものとして、大隅健一郎＝今井宏＝小林量『新会社法概説〔新版〕』303頁(有斐閣、2010)、岡本智英子「会社法における会計監査人」ビジネス&アカウンティングレビュー1号60頁(2006)。なお江頭教授は「会社法は、会計監査人を『機関』と見ているようでもある」と含みのある表現をされる。参照、江頭憲治郎『株式会社法〔第6版〕』614頁注(14)(有斐閣、2015)。江頭教授は同書初版において、会計監査人が「役員」に含まれないことを理由に機関性を否定していたが(江頭憲治郎『株式会社法〔初版〕』541頁注(14)(有斐閣、2006))、同書第2版以降では一貫して上記の如く表現を改めている(第2版547頁注(14)(2008)、第3版554頁注(14)(2009)、第4版560頁注(14)(2011)、第5版606頁注(14)(2014))。
- (11) 会計監査人は公認会計士または監査法人に限られる(337条1項)。

委員会等設置会社・監査等委員会設置会社は会計監査人を設置しなければならない(328条1項・2項、327条5項)⁽¹⁴⁾、これら以外の会社も任意に会計監査人を設置することができる(327条3項)。このように会社法が株式会社の規模や機関設計にかかわらず会計監査人を設置することができるとしたのは、相次ぐ会計不正の中で同法が専門家としての会計監査人の役割に大きな期待を寄せていることの証左であるが⁽¹⁵⁾、実際には会計監査人が任意設置とされる会社はその導入に積極的ではないことも指摘されている⁽¹⁶⁾。その理由としては、①会計監査人の設置はそのコストに見合わない、換言すれば、コストに見合うだけのベネフィットがなければ積極的には導入されない点が挙げられる⁽¹⁷⁾。加えて弥永教授は、②会計監査人不設置に対するサンクションが弱くしかも機能していない点も指摘される⁽¹⁸⁾。すなわち会社法上は会計監査人の選任を怠っても100万円以下の過料の制裁が規定されるのみであるところ(976条22号)、実際に選任義務違反があるかどうかを誰もチェックしていない現状の下で、その過料すら科された事例はないという⁽¹⁹⁾。弥永教授は更に、③被監査会社が会計監査人の不適正意見や限定付適正意見あるいは意見不表

(12) これに対し事業報告の内容にも会計監査人の監査が必要な部分があるところ、これが会計監査人の権限に含まれていない点を例示して、396条1項の定める会計監査人の権限の範囲(計算書類等の監査)が限定的に過ぎると指摘する見解もある。稲葉威雄「基本から学ぶ会社法(5)会計監査人」監査役605号40頁(2012)。

(13) 通常、株主・会社債権者等その計算の適正に利害関係を有するものが多いからである。江頭・前掲注(10)(『株式会社法〔第6版〕』)609頁注(13)。

(14) 三委員会(特に監査委員会)は業務執行の監督を内部統制システムを利用して行うが、会計監査人を設置しないと企業の財務報告の信頼性を確保する仕組みの構築が難しく、三委員会が十分機能しないと考えられるからである。監査等委員会設置会社についても同様の理由から設置が強制される。指名委員会等設置会社(の前身たる委員会設置会社)につき、参照、江頭憲治郎「『会社法制の現代化に関する要綱案』の解説〔Ⅱ〕」商事1722号6頁(2004)。

(15) 藤原俊雄「会計監査人の会社に対する責任」民事法情報262号2頁(2008)

(16) 稲葉・前掲注(12)41頁。

明を受けたとしても、レピュテーションの問題を別とすれば、会社法的には計算書類等の承認や剰余金配当等の決定を(本則に戻って)株主総会決議で行えば足りるから(後述)、会計監査人を設置するか否か、設置したとしてその会計監査人から無限定適正意見を受けられなかったとしても、そのことは被監査会社にとってさほど深刻な問題ではない可能性もあり、このことが会社法上の会計監査人の任意設置が進まない要因のひとつであると推測される。この点は本稿の関心との関係において重要であるので、後述する。

(3) 金商法上の監査証明制度

金商法は、有価証券届出書・有価証券報告書中の財務書類について、特定発行者と特別利害関係のない公認会計士・監査法人(監査証明府令第2条各号)による監査証明を受けることを義務付けている(金商法193条の2第1項)。監査証明は監査証明府令第1条に定めるこれらの書類について、監査報告書等⁽²⁰⁾によって監査意見を含む形で行われる。

(17) 稲葉・前掲注(16)。ここにいうベネフィットとして最も大きいのは資金調達上のメリットを享受することである。資本市場における資金調達も金融機関の貸付も会社の計算が適正であることが前提となる場所、資本市場で資金調達を行う会社には金商法上監査証明が要求されるし(したがって会社法上任意だが金商法上は設置が必要となる場合(金商法193条の2)が存在しうるが、実際問題として金商法監査を要する会社で会社法監査を要しないということは考えにくい)、一方、銀行借入により資金調達を行う会社にあつては、銀行は会計監査人が適正に監査を実施していることを信頼して与信を行うからである。

(18) 弥永真生「監査制度の基盤としての法制—現状と今後の課題」会計・監査ジャーナル689号10頁(2012)。

(19) 弥永教授はこのことから、被監査会社が外部監査を受けることに十分なメリットがないと認識している可能性があり、そうだとすると、外部監査を受けても監査人に対して十分な協力をし、十分な報酬を支払うというインセンティブが乏しいとの仮説を立てておられる。弥永・前掲注(18)10頁。

(20) 監査報告書のほか、中間監査報告書、四半期レビュー報告書によってなされる。

ただ上場会社においては金商法監査と会社法監査は実質的に同一のものであると考えてよい。両者は監査対象となる書類が異なっているが(会社法監査は計算書類など会社法396条1項・会社計算126条・同2条3項3号に定めるもの、金商法監査は有価証券届出書・有価証券報告書など監査証明府令1条に定めるもの)、ともに公認会計士・監査法人によって行われ、実質的に同じ資料に基づき同じ時期に実施されるからである。このように両者に本質的な違いはない。実際、監査意見の表明方法(会社計算126条1項2号、監査証明府令4条5項)も実質的にまったく同一である⁽²¹⁾。更に金商法監査を要求される会社では会社法上の会計監査人と金商法上の監査人とが一致するのが原則である。東証上場規程が上場会社は会計監査人を置き、同人を監査証明を行う公認会計士等として選任する旨を定めていることを受けて(東証有価証券上場規程437条1項3号・438条1項)、上場会社たる被監査会社は両者が同一となるように監査契約を締結するからである⁽²²⁾。

(4) 任意監査

会計監査人の監査には上記の会社法監査・金商法監査(両者はまとめて法定監査と呼ばれることがある)の他に、企業が任意に受ける任意監査がある。任意監査は法律上要求されているわけではないが、会社が任意に公認会計士・監査法人との間で監査契約を締結して受ける監査である。注意すべきは、任意監査のみならず法定監査の場合も会社と会計監査人との間で監査契約が締結される点である。この点はすぐ後述する民事責任の枠組みに関連する。

(5) 会計監査人の民事責任法制的枠組み

会社と会計監査人とは、(準)委任の関係に立つ(330条・民法656条)。したがって会計監査人は受任者として善管注意義務を負う。会社法は会

(21) 以上につき参照、岸田雅雄『ゼミナール会社法入門〔第7版〕』252頁(日本経済新聞出版社、2012)。

(22) 稲葉・前掲注1242頁。

計監査人にも任務懈怠にもとづく対会社責任(423条1項)、および対第三者責任(429条1項)を法定する。会計監査人の任務懈怠責任について会社法は責任の一部免除を認めたが(425条ないし427条)、他方で代表訴訟の対象になるとした(847条1項)。これらの趣旨としては、責任一部免除については会計監査人の社外性に照らすと社外取締役の対会社責任と異なる取扱をする合理的理由がないこと、代表訴訟については取締役等と同様に会社経営陣の意向に左右され、会社が会計監査人に対しても責任追及を怠る恐れがあることが会社法の立案担当者によって説明されている⁽²³⁾。

金商法は上記(3)の監査証明に係る会計監査人の民事責任について次のような規律をおく。①有価証券届出書の監査証明については重要な事項について虚偽記載または記載漏れがあり、その届出者が発行している有価証券を取得した者がある場合に、虚偽記載がないまたは記載漏れがないものとして監査証明した公認会計士・監査法人は、(a)募集・売出しに応じて取得した者に対してはその監査証明を行ったことについての故意・過失を要件として、記載が虚偽でありまたは欠けていることにより生じた損害を賠償する責任を負う(21条1項3号・同条2項2号)、(b)募集・売出しによらないで取得または処分した者に対しても同様の責任を負う(22条1項・同条2項・21条1項2号)、②有価証券報告書の監査証明についても①(b)に示した規定が準用され、監査証明した公認会計士・監査法人は同様の責任を負う(金商法24条の4・22条)。

民法上は会計監査人と会社との(準)委任関係に基づく善管注意義務違反によって会社に損害を発生させた場合は債務不履行責任(民法415条)を追及することができるし、第三者に損害を発生させた場合は不法行為責任(民法709条・715条)を追及することができる⁽²⁴⁾。

会計監査人の任務懈怠責任の特徴は、監査契約の直接の相手方である被監査会社のみならず非常に広範な「第三者」にその責任が及びうる点

(23) 相澤哲『一問一答 新・会社法』112頁(商事法務、2005)

(24) 弥永真生「会計監査人の地位・権限・責任」浜田道代・岩原紳作編、ジュリスト増刊『会社法の争点』172頁(有斐閣、2009)。

にあり⁽²⁵⁾、この「第三者」の範囲をいかにして、またいかなる範囲に限定するかが大きな問題となる⁽²⁶⁾。

なお会計監査人は公認会計士・監査法人であるから、その民事責任はいわゆる「専門家責任」の枠組みで議論されることがある⁽²⁷⁾。「専門家責任」の観点から分析することは、注意義務の水準など会計監査人の民事責任を横断的に検討する上で一定の意義を有する。

3 会計監査人の意見表明の法的枠組み

(1) 計算書類の形成と監査意見

会社法上、計算書類は原則として取締役会の承認を経た後に定時株主総会で承認されなければならない(436条3項、438条1項2項)。ただし以下の①及び②の要件を満たす会計監査人設置会社では、計算書類の承認権限が取締役会に移行し、定時株主総会では報告事項とされるに止まる(439条・会社計算135条)。その要件は、①会計監査報告に「無限定適正意見」が付されていること、②会計監査人の監査の方法・結果を相当でないと認める監査役・監査役会・監査委員の意見がないことである⁽²⁸⁾。ここにいう「無限定適正意見」がどのようなものかを知るためには、会計監査報告における監査意見の種類全体を見る必要がある。

会社法監査において会計監査人が監査意見を形成することができた場合、会計監査人は以下の三類型に従い監査意見を表明する(会社計算126

(25) 片木晴彦「書評『弥永真生著 会計監査人の責任の限定』」民商124巻4 = 5号772頁(2001)。

(26) この点を網羅的な比較法分析を踏まえて包括的に論じた文献として、弥永真生『会計監査人の責任の限定』(有斐閣、2000)。

(27) 例えば、参照、良永和隆「公認会計士の責任」川井健編『専門家の責任』305頁(日本評論社、1993)、根田正樹「公認会計士の責任」川井健＝塩崎勤編『新・裁判実務大系(8) 専門家責任訴訟法』98頁(青林書院、2004)。

(28) 会計監査人の監査によって計算書類の適法性が担保されているうえ、計算書類の内容が複雑であることに鑑みると、とりわけ上場会社では株主総会で承認するには適していないとも考えられるからである。伊藤靖史ほか『会社法〔第3版〕』268頁(有斐閣、2015)。

条1項2号)⁽²⁹⁾。

① 無限定適正意見：監査の対象となった計算関係書類が一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に準拠して、計算関係書類に係る期間の財産及び損益の状況をすべての重要な点について適正に表示していると認められることを示す監査意見。計算書類が文句なく「合格」であることを示すものである。

② 除外事項を付した限定付適正意見(以下本稿では単に「限定付適正意見」と呼ぶ)：監査の対象となった計算関係書類が除外事項を除き一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に準拠して、計算関係書類に係る期間の財産及び損益の状況をすべての重要な点について適正に表示していると認められることを示す監査意見、並びにその除外事項。つまり一部除外事項はあるがそれは致命的ではなく、計算書類全体としては会社の財産・損益の状況を適正に表していると認めるものである。

③ 不適正意見：監査の対象となった計算関係書類が不適正であることを示す監査意見、及びその理由。計算書類に致命的な欠陥があることを意味し、計算書類はいわば「不合格」ということになる。

会計監査人がこのような監査意見を表明できるのは、会計監査に必要な調査が十分にできた場合である。これに対し被監査会社の取締役の協力が得られない場合や、資料が足りない場合のように、会計監査に必要な調査ができなかった場合、会計監査人は監査意見を表明することができない。このような場合、会計監査人は監査意見の表明を差し控えることになる(「意見不表明」、会社計算126条1項3号)⁽³⁰⁾。

(2) 各監査意見の表明または不表明による影響

無限定適正意見を取得した会社においては、前述の通り一定の要件の

(29) 以下本文中の記述は神田秀樹『会社法〔第17版〕』285頁注(4)(2)(弘文堂、2015)、及び龍田節『会社法大要』152頁(有斐閣、2007)に拠った。もちろん監査意見の種類及び内容については、企業会計審議会「監査基準」にその詳細が定められているが、ここでは法的枠組みを検討する観点から、まずは会社法・会社計算規則の規定及びこれに対する法律学サイドの一般的な理解を整理するところからアプローチすることとしたい。

下で計算書類の承認権限が取締役会に移行するとともに、更に要件(459条1項柱書・同項4号、同条2項)⁽³¹⁾を満たせば剰余金の配当(金銭分配請求権を株主に与えない現物配当を除く)を株主総会ではなく取締役会の決議をもって行うことができる旨を定款に定めることができ、更には株主総会決議事項としない旨を定款に定めることもできる(460条)。

会計監査の実施について、会計監査人の善管注意義務違反によって計算書類に虚偽記載があり、または重要な事実の記載がないにもかかわらず虚偽記載がないものとして、または重要な事実が記載されているものとして、計算書類に無限定適正意見または限定付適正意見を表明し、これによって会計監査人が会社に損害を与えた場合に会計監査人が任務懈怠に基づく対会社責任(423条1項)・債務不履行責任(民法415条)を負うこと⁽³²⁾、第三者に対して損害を与えた場合に対第三者責任(429条1項)・不法行為責任(民法709条・715条)を負うことは前述の通りである。会計監査人が不適正意見を表明するか、あるいは意見不表明をしなければならなかったのに任務懈怠または善管注意義務違反によってそうせず、これによって会社に損害が生じた場合の責任も前述の通りである⁽³³⁾。

(30) 監査意見の形成自体も興味深いテーマではあるが、恐らく法律学からは離れ会計学(監査論)における議論となろう。このテーマに関する文献で筆者が接しえたもののうち特に一点、条件付意見という点から興味を引いたものとして、永見尊『条件付監査意見論』(国元書房、2011)を挙げておく。

(31) その要件は、(a)監査役会設置会社である会計監査人設置会社においては1年を超えない取締役の任期を定めていること、(b)監査等委員会設置会社においては監査等委員以外の取締役の任期が1年を超えないこと、(c)指名委員会等設置会社であること(必然的に取締役の任期は1年となる(332条6項参照))、(d)以上(a)~(c)のいずれかの要件を満たす会社が無限定適正意見を取得し、かつ会計監査人の監査を相当でないと認める監査役・監査役会・監査委員の意見がないこと(会社計算155条)である。このような会社では年に一度株主が取締役の信任を問う機会が確保されていたうえて、剰余金配当の基礎となる計算書類が信頼に足るものと認められるからである。参照、伊藤靖史ほか・前掲注28280頁。

(32) 前掲注(5)⑩事件参照。

限定付適正意見を受けた会社においては計算書類の承認権限が取締役会に移行せず、依然として株主総会による承認を要する(逆に言えば本則に立ち戻って総会で承認を受ければ足りる)点は前述の通りであり、更に被監査会社が不適正意見や意見不表明を受けたとしても、株主総会において当該計算書類の承認を受けようとする事自体は依然として可能である。しかし現実にはこのような場合に総会の承認を得ることは極めて困難であろう。計算書類の確定権限が取締役会に移行し、定時株主総会では報告で済むというということは、あくまでも被監査会社が無限定適正意見を取得することによる例外的な効果にすぎず、会計監査人設置会社が株主総会で計算書類の承認を受けなければならない局面では、その基礎をなす計算書類への信頼が損なわれていると考えられるからである。

被監査会社にとって致命的なのは次の点である。すなわち会計監査人が不適正意見を表明し、あるいは意見不表明を行った場合、被監査会社が上場会社であれば、その事実が証券取引所の上場廃止基準に抵触することとなる。事実上の影響としては、格付けが引下げられ資金調達が困難になることも挙げられよう。このように上場廃止と格付けの引下げによって被監査会社は資本市場から事実上追放される。このような会社は銀行からも融資は受けられまい。この意味で不適正意見の表明を受け、あるいは意見不表明を受けることは被監査会社にとっては事業継続の困難を招く死刑宣告に等しい。このため不適正意見や意見不表明を受けそうになった被監査会社は、適正意見を出してくれそうな公認会計士・監査法人を探すことがよく行われる。このような行動は一般に「オピニオン・ショッピング」と呼ばれる。実際、不適正意見・意見不表明を受けた被監査会社は、その後まもなく民事再生手続などの倒産手続に追い込まれることが多い⁽³⁴⁾。不適正意見・意見不表明まで到らずとも、限定付適正意見の場合も総会で計算書類の承認を受けなければならなくなり、かつ計算書類に対する信頼が損なわれている状態であろうから(少なく

(33) なお、このような公認会計士・監査法人は公認会計士法に基づき懲戒処分を受ける(公認会計士につき公認会計士法30条、監査法人につき同法34条の21)。

とも会計学(監査論)やその実務についての素人である圧倒的多数の株主にはこのように判断されても止むを得ないであろう)、定時株主総会を乗り切ることが難しい(その結果やはり会社の事業継続が困難となる)と考えられるのである。

弥永教授は前述2(2)に示した文献で、被監査会社が不適正意見・限定付適正意見あるいは意見不表明を受けたとしても、レピュテーションの問題を別とすれば(傍点筆者)、会社法的には計算書類等の承認や剰余金配当等の決定を株主総会決議で行えば足り、無限定適正意見を受けられなかったとしても、そのことは被監査会社にとってさほど深刻な問題ではない可能性もあるとされる⁽³⁵⁾。しかし剰余金配当議案の承認はともかく計算書類の承認が受けられない状態で、株主総会を乗り切ることが現実問題として可能であるかという点には疑問がある。しかも非上場会社たる会計監査人設置会社にとっては「レピュテーションの問題」、すなわち監査意見の読者(典型的には銀行)がこのような意見の表明あるいは不表明によって融資を打ち切りあるいは引き上げる行動に出ることこそが経営破綻の引き金を引くことに繋がるのであり、「レピュテーションの問題」はきわめて重要なのである⁽³⁶⁾。

続けて弥永教授は、会社法の下では、会計監査人の無限定適正意見が表明されていないことが、計算書類の承認決議の無効を直ちにもたらすわけではなく、そのような計算書類を前提とする剰余金の配当等の無効をもたらすわけではないとされる⁽³⁷⁾。しかしこれら承認決議の無効は、

(34) 近年の事例として、山水電気が2011年12月期の会社法監査において監査法人から意見不表明を受け(日本経済新聞2012年3月2日付朝刊)定時株主総会を開催する目処が立たなくなり(同3月8日付朝刊)、その後まもなく民事再生手続に入り(同4月3日付朝刊)、最終的に破産手続に入った(同2014年7月17日付朝刊)という報道がある。同様の事例を豊富に紹介する文献として、加藤達彦「我が国における限定付監査意見と監査意見の不表明―事例研究による分析―」明治商学論叢92巻4号1頁(2010)が有益である。

(35) 弥永・前掲注(8)10頁。

(36) 恐らく弥永教授はこのことを十分理解されたうえで「別とすれば」と表現されているのであろう。

(37) 弥永・前掲注(8)10頁。

決議があったことを前提としてこれが総会で承認された場合にその効力を事後的に争う局面で問題となるものであるから、承認決議がない場合にそもそも決議の無効は問題となりえない。

更に弥永教授は、会計監査人設置会社がその監査を受けていない場合、計算書類の承認決議の無効を直ちにもたらすのかどうかについて定説はないとされつつ、このことは株主総会における計算書類承認決議の取消事由にあたると考えるのが自然であるようにも思われるとされる。しかしこの点も「監査を受けていない場合」に「監査を受けることができない場合」すなわち意見不表明を受けた場合を含むのだとすれば⁽³⁸⁾、このような決議が総会で承認されることは現実には考えにくく、その場合に被監査会社が(まともな形で)存続できるのかという疑問がある。

4 問題点と今後の検討課題

(1) これまでの議論

これまで会計監査人の会社法上の責任(対会社責任・対第三者責任)は、会計監査人が粉飾や会計不正を見抜くことができなかった結果粉飾決算を招いたという局面で議論されてきた。会計監査人が粉飾決算に加担していた場合はいうまでもなく、これを認識しつつ看過しあるいは過失によってこれを看過した場合もその民事責任が追及されてしかるべきである。それでは会計監査人が粉飾・不正か否かの判断に迷う場合はどうか⁽³⁹⁾。会計監査人が限定付適正意見や不適正意見を表明し、あるいは意見不表明を選択すること自体はたやすい⁽⁴⁰⁾。しかしこのような選択をすると被監査会社は株主総会を乗り越えることが困難となるし、資金調達が

(38) 弥永教授は「意見不表明の場合、そのことが直ちに計算書類の承認決議無効をもたらすわけではないというのが立案担当者の考えではないかと思われる(会社計算130条3項参照)」とされ、これは「監査を受けていない場合」に意見不表明を受けた場合を含めて考えておられることを示唆する。参照、弥永・前掲注(8)14頁注(5)。なお「立案担当者の考え」については筆者の能力不足からその出典及び根拠を原典に遡って確認することができなかった。

困難になり経営破綻へのトリガーを引くことにもなる。それでもなおこの状況を乗り切ろうとする経営陣はオピニオン・ショッピングに走り、多くの場合これも功を奏さず破綻を甘んじて受け入れるほかなくなる⁽⁴¹⁾。こうした実情の下で、会計監査人には相当な心理的プレッシャーがかかるであろうし、深く悩むはずである。会計監査の一義的な目的は計算書類・財務書類の適正性を確認・担保することにある。二義的な目的として不正を発見することもあり、近年この点が期待されていることは本稿冒頭にも記した通りであるが、監査意見を表明した結果、被監査会社を破綻に追い込むトリガーを引いてしまっただけという問題である。無限定適正意見を表明しなかったために被監査会社が破綻した場合、株主や第三者(すなわち会社債権者及びその他利害関係者)から民事責任を追及されることも考えうる。この意味で無限定適正意見を表明するか否かの判断は、高度な経営判断としての側面を有する(後述)。このように本稿の関心は、専門的職業人である会計監査人をもってしても無限

(39) 実際にこうした局面で公認会計士・監査法人が判断に悩むケースは少なくないという。参照、「監査部会を読むⅡ 無限定適正意見の“質”と監査報告書の改訂」(匿名コラム)経営財務3072号6頁(2011)。

(40) 不適正意見を実際に表明することは、上場会社においては上場廃止となる可能性があるためまずないが、非上場会社においてはままあることだという。参照、黒沼悦郎「監査役・会計監査人」ジュリ1267号80頁(2004)。ただしこれは少なくとも執筆時点(2004年)あるいはそれ以前の状況を前提とした記述であるから、その後状況が変化している可能性はある。実際、前掲注(34)に示した山水電気は不適正意見ではなく意見不表明であったが、同社は東証一部上場会社であった。

(41) 仮に無限定適正意見を書いてくれる会計監査人が見つからないまま現会計監査人が辞任し欠員となったとしても、会社法上は、被監査会社の監査役(会)は、会計監査人の欠缺または定款に定める員数に満たない場合であって遅滞なく会計監査人が選任されない場合、一時会計監査人を選任しなければならない(346条4項・6項)とされるから、その場はこれをもって乗り切ることができる可能性が皆無ではない。しかし一時会計監査人を選任できるような会社であればオピニオン・ショッピングに成功するであろうし(これが良いかどうかは別論である)、一時会計監査人すら選任できない場合、被監査会社はやはり総会を乗り切れないということになるだろう。

定適正意見を表明してよいか判断を躊躇するようなグレイゾーン事例において、会計監査人が無限定適正意見以外の監査意見を表明し、あるいは意見不表明を選択した場合に会社や第三者に対して発生しうる民事責任にある。

(2) 法律学と会計学(監査論)とのギャップ——民事法学からの応答可能性

会計監査人は監査基準に照らし必要と判断したときには、果断に限定付適正意見や不適正意見を表明し、あるいは意見不表明をすることが求められる。期待ギャップが大きな問題となっている現代においてこの要請は一層強まっている。

監査基準上、会計監査人は継続企業の前提について監査し意見を表明する。その際会計監査人は二重責任の原則⁽⁴²⁾に則り、企業の事業継続能力に関わる情報の財務諸表における適切な開示を促す継続企業の前提について適切な開示を促す。この開示内容に照らして継続企業の前提に疑義がある場合、この疑義に関わる事項が財務諸表上適切に開示されていれば無限定適正意見を表明し、その開示が適切でなければ限定付適正意見あるいは不適正意見を表明する⁽⁴³⁾。このように「開示の促進」が監査

(42) 会計学(監査論)において、経営者が負うべき財務諸表の作成責任と監査人が負うべき監査意見の表明にかかわる責任とを区別すべきであるとする原則。平成14年監査基準改訂において明示された。この原則は、「監査基準」は証取法(現在の金商法)監査・監査特例法(現在の会社法)監査のみならず、およそ公認会計士監査のすべてに共通して妥当することを明らかにしたうえで、これらの監査は経営者の作成した財務諸表に対して監査人が意見を表明することを目的とし、財務諸表の作成に対する経営者の責任と、当該財務諸表の適正表示に関する意見表明に対する監査人の責任との区別(二重責任の原則)を明示した。参照、企業会計審議会「監査基準の改訂について」(平成14年1月25日)。なお公認会計士等は会計監査を行うにあたって監査実務上公正妥当と認められる原則に従うこと、及び監査報告書においてその原則に従って監査を行った旨を表明することを職業的責務としている。この指針となる原則を監査基準と呼ぶ。監査基準は監査目的・監査一般基準・監査実施基準及び監査報告基準によって構成される。

人監査の第一義的な目的であり、これを履行すれば会計監査人はその「責任」を果たしたことになるというのが監査基準の立場である⁽⁴⁴⁾。しかし「開示について」限定付適正意見あるいは不適正意見を表明すること、あるいは意見不表明を選択することは、その会社を資本市場から放逐することを意味するし、資本市場から資金を調達していない会社も無限定適正意見を得られなければ事実上銀行借入が不可能となるであろう。これは「開示について」表明した監査意見がトリガーとなってその会社の息の根を止めることを意味する。会計監査人がかかる重大な責任を負うことは「イエローカードを持たずレッドカードだけを持つ、しかしこれは余程のときでなければ切れない」⁽⁴⁵⁾という認識に繋がり、会計監査人は「意見不表明」に走ることとなり、被監査会社はオピニオン・ショッピングに奔走する事態を招く。仮にオピニオン・ショッピングが功を奏し無限定適正意見を得ることができたとしても、最近の無限定適正意見の「質」をみる、つまりどの公認会計士・監査法人が書いた無限定適正意見かを確認することまで行われている現状の下で⁽⁴⁶⁾、無限定適正意見以外の意見を表明することには相当な覚悟が必要なはずである。逆にオピニオン・ショッピングが功を奏さず被監査会社が破綻に追い込まれた場合も会計監査人は「責任」を負わないというのが二重責任の原則の考え方である。これは同原則の示す監査人の「責任」がその行為規範に止まるか、あるいは非常にラフに言えば「監査人は黒いものを黒いと言うことが仕事なのだから、それさえきちんと行っていれば責任を負

(43) 企業会計審議会・前掲注(42)。

(44) 継続企業の前提に重要な疑義が認められる場合においても、監査人の責任は、企業の事業継続能力そのものを限定し、企業の存続を保証することではなく適切な開示が行われているか否かの判断、すなわち会計処理や会計の適正性に関する意見表明の枠組みの中で対応することにある。会計監査人は、監査意見の表明にかかわる責任の枠内で対応する。参照、八田・前掲注(1)142頁〔蟹江章〕。

(45) 経営財務・前掲注(39)6頁。同様の認識は前掲注(1)の商事法務コラムにも示されており、これが古くからの根深い問題であったことを窺わせる。

(46) 経営財務・前掲注(39)6頁。

うことはない」として経営者の責任との間で一線を画そうとする考え方と評価できる。これはある面において正当な考え方といえるだろう。しかし現実問題として会計監査人は「開示について」の意見表明を通じて被監査会社に対し事実上の生殺与奪権を握っているのである。一般的には敢えて会社を倒産させてやろうと考える経営者など存在するはずがない。しかし状況によっては早期に倒産処理を選択し、損害を最小限に抑える善管注意義務を取締役は負うという考え方を採用するならば⁽⁴⁷⁾、会計監査人の意見表明に関する判断もまた、非常に高度な経営判断としての色彩を帯びうるのである。

このような会計学(監査論)と法律学(商法学)における考え方の差異は⁽⁴⁸⁾、法的な観点からみればどのような場合に会計監査人に任務懈怠があったと認められるかという議論に繋がり⁽⁴⁹⁾、民事責任の成否を分けることともなる。

弥永教授からは「GC意見⁽⁵⁰⁾、不適正意見や意見不表明を理由として

(47) 債務超過またはそれに近い状態の会社において、取締役には会社債権者の損害拡大を阻止するため再建可能性・倒産処理等を検討すべき義務が善管注意義務として課されているとする有力な見解がある。吉原和志「会社の責任財産の維持と債権者の利益確保(3・完)」法協102巻8号1480頁(1985)。

(48) 監査実務家と法律実務家の間にある考え方のギャップについては、山口利昭『法の世界からみた「会計監査」—弁護士と会計士のわかりあえないミゾを考える』(同文社出版、2013)が示唆に富む。

(49) 従来型の事例において、任務懈怠の有無の判断は監査基準に基づき公正な会計慣行を踏まえて十分な監査証拠を入手し、計算関係書類に対する意見表明の合理的な基礎を得るために必要と認められる合理的な手続が採られたかどうかを中心に判断されてきた。本稿が念頭に置くような事例においてもこの判断枠組みは基本的に妥当するが、公認会計士の「任務」としてどこまでのものを読み込むかという点において実質面で異なるところがあるのではないかと考えている。従来型事例の判断枠組みについて、参照、松本祥尚「公認会計士の任務と責任」ジュリ1235号43頁(2002)、山口利昭「会計監査人の法的判断と司法判断のあり方」同志社法学61巻2号390頁(2009)。

損賠賠償請求がなされたという事案についての公表裁判例は〔2012年時点において——筆者注〕存在しないが、この点についての法的不透明性

50) 「継続企業の前提に関する注記」(いわゆる「GC注記」)についても同様の問題があった。まず監査基準における「継続企業(Going Concern)の前提」とは、「監査人による継続企業の前提に関する検討は、経営者による継続企業の前提に関する評価を踏まえて行われるものである。具体的には、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象や状況の有無、合理的な期間(少なくとも決算日から1年間)について経営者が行った評価、当該事象等を解消あるいは大幅に改善させるための経営者の対応及び経営計画について検討する。その結果、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象や状況が存在し、当該事象等の解消や大幅な改善に重要な不確実性が残るため、継続企業の前提に重要な疑義が認められる場合には、その疑義に関わる事項が財務諸表において適切に開示されていれば(他に除外すべき事項がない場合には)無限定適正意見を表明し、それらの開示が適切でなければ除外事項を付した限定的適正意見を表明するか又は不適正意見を表明する。……要は、企業の事業継続能力に関わる情報の財務諸表における適切な開示を促すことが継続企業の前提に関わる監査基準の考え方である。」とされる(企業会計審議会「監査基準の改訂について」平成14年1月25日)。そのうえで、「GC注記」が付された監査意見の読者は、そのことのみをもって、実際にはそうとは限らないにもかかわらず、被監査会社を実質倒産と判断してしまうという問題が存在する。例えば銀行等の与信担当者・審査担当者は与信判断については十分な経験と能力を有しているが、会計監査に精通している者は少ないであろう。平成21年4月の監査基準改訂により、財務諸表規則の改正と呼応して、継続企業の前提について重要な疑義を持った監査人はいきなり継続企業の前提について注記するのではなく、「〔このよう〕な疑義を生じさせるような事象又は状況が存在すると判断した場合には、当該事象又は状況に関して合理的な期間について経営者が行った評価及び対応策について検討した上で、なお継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるか否かを確かめなければならない」(企業会計審議会「監査基準の改訂について」平成21年4月9日)としつつも利害関係人に対する情報提供は必要なので、まずは有価証券報告書の「事業等のリスク」等において、一定の事象や経営者の対応策等を開示し、利害関係者に情報提供が行われることが適切である。」(企業会計審議会、同前)として、合理的期間を設定して経営者による経営改善努力を促し、それが功を奏さなかったときはじめてGC注記を行うという二段構えの監査基準が設定された。

が、本来、それらの意見を表明し、あるいは意見不表明とすべき場合にそのような行動をとることを躊躇させていないかどうかは検討に値〔する〕との指摘が既になされている⁽⁵¹⁾。弥永教授が上記で示される「法的不透明性」は、「〔無限定適正意見を〕書かないリスク」にだけ繋がるのではなく、更に進んで「〔無限定適正意見以外の監査意見を敢えて〕書くリスク(あるいは意見不表明とするリスク)」にも繋がるのであり、この法的不透明性を解消することは、監査実務で広く共有されている(と思われる)懸念⁽⁵²⁾に、商法学あるいはより広く民法学の立場からどのように応答することができるのかという問題なのである。「書かない」リスクがあるのは当然だが、「書く」リスクも非常に大きいことを公認会計士自身が認識している以上、このリスクを法的に評価し、更にはこの問題への法的な処方箋を示すことは、我々法律学サイドにとって喫緊の課題なのである。

現状において監査人たる公認会計士・監査法人は「二重責任の原則」を根拠に、たとえ被監査会社が破綻するトリガーを引くことがあったとしても、それはそのような計算書類を作成した経営者の責任であるとして責任を回避しようとするのであろう。二重責任の原則には行為規範としての側面がある。しかし二重責任の原則は、無限定適正意見以外の意見を表明する(あるいは意見不表明を選択する)ことによってその会社を破綻に追い込むトリガーを引いた場合に生じうる法的な「責任」については何ら言及するものではないのである。

重ねてとなるが、会計監査人は必要と判断するときには限定付適正意見・不適正意見を表明し、資料不足で判断不能な場合には意見不表明を

(51) 弥永・前掲注1812頁。

(52) 八田進二教授は、監査人が企業に対し不適正意見や意見不表明を出した場合、被監査企業が上場廃止を余儀なくされる点を念頭に「〔監査人はこれらを〕通常は出せない」とされる。また他の現場の会計士も「有報の提出期限などの関係から、不正が完全にバツとは言えない状況下で対応に苦慮している」という。以上につき、参照、経営財務・前掲注39) 6頁。活字媒体に現われたものは筆者がアクセスしえた限り非常に少ないのだが、ここに示された意見は監査実務家の率直な実感とみてよいであろう。

行わなければならない。それが会計監査人の職務の中核部分だからである。ただ現状においてこれを会計監査人に強いることは過酷であろう。何らかのセーフ・ハーバーが会計監査人には必要であるし、被監査会社にとっても資本市場からの退場等、破綻に直結する事態に至らない意見表明のあり方が必要となる。

この問題に対応すべく現在導入されているのが会計監査人の責任限定や責任保険の導入であるとみることもできるが、これらが決定的な打開策になっているとは、筆者には思われない。究極的には、無限定適正意見以外の意見表明(ないし意見不表明)を受けた場合であっても、一定の場合には資本市場からの退場を強いられない法整備が必要となるであろうし、資本市場にアクセスしていない会社は銀行借入等の資金調達手段に拠るのであるから、監査意見の読者たる資金の出し手側の意識が変化することが必要となろう。ただ前者は立法論的としては実定法学の議論に乗ってくる話ではあるが解釈論的に解決することは困難であって何らかの立法的な手当てが必要と思われる⁽⁵³⁾、後者については(法)意識の問題として法社会学の観察対象とはなりえても、実定法学あるいはより広く会計(監査)制度論の枠内で決定的な打開策が見つかる問題ということでもなさそうである。平成26年会社法改正によって「インセンティブのねじれ」問題を解消すべく、監査役に会計監査人の選任・解任・不再任に関する議案決定権を付与することが定められた。これが会計監査人の取締役(会)からの独立性を高めるものであることはいうまでもないが、このことは会計監査人が会社や第三者に対して負う責任に対して直接の影響を与えるものではない。

(3) 今後の課題

本稿は1でも述べた通り、会計監査人の民事責任にかかる法制度の概

(53) 監査基準を「公正なる会計慣行」として法規規範性を認める立場に立てばこれはまさに法律論となるし、仮にそのような立場に立たなくとも監査基準は機動的に改訂されてきており、「法規範」ではないものの広義の「規範」であることには違いはなく、類似の問題として議論することが可能と考える。

要を整理するとともに、筆者が問題と考える点の一端を素描したものに過ぎず、これに対する具体的な解決策を筆者自身が表明できる段階にはない。このほかにも会計監査人の民事責任をめぐる数多くの問題が存在しており、わが国における議論の包括的な整理・分析とこれに対する評価(法律学における議論と会計学における議論の異同についての検討を含む)や、比較法的検討、これらを受けた日本法への示唆は今後順次検討してゆく。筆者は会計学(監査論)や監査実務に決して明るいとはいえず、本稿の問題提起はこの点からも多くの問題(あるいは誤解)を含んでいる可能性がある。各方面からの御批評を仰ぎ、一層の研鑽に励みたい。

〔追記〕 校正時に弥永真生『会計監査人論』(同文館出版、2015)に接した。