メキシコにおける監査制度

中　川　美佐子

まえがき

近代株式会社における重要な問題の１つに監査がある。会社に，監査役または検査役のような私的監査機関の設置を義務づけている国は多く，その中には日本をはじめ，本稿でとりあげるメキシコも含まれている。ところで，周知のように，ラテン・アメリカでは少なからざる国において，株式会社に対する行政的監督制度が行なわれている。しかしながら，メキシコにおいては単則主義がとられる結果，監査は，主として，監査役により行なわれている。

監査役監査に対しては，近時，多くの国において，この種の監査だけでは不十分であるとの批判が高まり，新たに公認会計士による会計監査の問題がクローズアップされている。この点は，メキシコについても例外ではありえない。メキシコの場合には，隣接する米国の影響もあって，公認会計士の制度が比較的発達し，公認会計士の監査も普及をみるにいたっている。したがって，メキシコの監査制度を論ずるにあたっては，監査役監査と公認会計士監査の２つをとりあげなければならないであろう。メキシコにおいては，株式会社の財務諸表は監査役の監査をうけなければならないが，特定目的のためには，さらに公認会計士の監査証明を必要とする。また，一般に，公認会計士の監査報告書を税務当局に届け出ることにより，税務当局の検査を免れうる。そこで，メキシコの多くの会社は，監査役と公認会計士の両者による二重の監査を受けている。

このような監査制度の二元性は，はからずも，わが国の現状に一致する。しかしながら，監査役および公認会計士の制度の内容は日墨両国において，必ずしも，一致しない。ここに，比較考察の対象とする根拠が見出されるように思われる。本稿は，筆者の志向する会計制度の比較研究の一環として，メキシコにおける監査制度の問題を論じている。以下においては，先ず，監査役制度について論じ，次いで公認会計士制度をとりあげ，最後に，公認会計士が外部監査人と監査役の両者を兼任する問題について論述するであろう。

I 監査役制度

1. はじめに

メキシコにおける最初の商法典は１８５４年に制定されたが，これには監査役に関する規定がなく，１８８４年に制定されたメキシコ国第２番目の商法典において，はじめて監査役会（un Consejo de Inspección）の制度が設けられた。この場合，監査役会のメンバーはその氏名を定款に記載されていなければならず，各メンバーは単独で行動することができなかった（５５２，５６３，６８０および５８１条）。１８８９年商法典（現行法）は１８８２年イタリア商法典の影響を受けて単独監査役の制度を樹立し，これが特別法たる１９３４年の商事会社一般法（Ley General de Sociedades Mercantiles）に受継がれて今日に至っている（注１）。

以下において，メキシコ国監査役制度の素描を試みよう。

2. 選　任

監査役（comisarios）は株主総会が選任する（商事会社一般法１８１条Ⅱ）。監査役が３人以上の場合，定款により少数株主権を定めるものとする。しかしながら，会社資本の２５％を代表する少数株主は，いずれにしても，そのうちの１人を選任することができる（１４４条，１７１条）。

これに対して，マンティーヤ・モリーナ（Mantilla Molina）は，監査役が３人以上ということは実際にはないので，少数株主権は所詮は絵に書いた餅にすぎない，と批判している（注２）。一方，ロドリゲス（Rodriguez）は，定款により少数株主権を拡大して，例えば監査役が２人または５人のとき，それぞれ１人または２人を選任することができる旨規定することができる，としている（注３）。

監査役が全員欠けた場合，取締役会は３日以内に監査役選任のための株主総会を招集しなければならない。取締役会が招集しないとき，株主の請求にもとづいて会社所在地の裁判所が招集する。このような招集が行なわれず，あるいは，招集はなされたが総会において監査役の選任がなされなかったとき，株主の請求にもとづいて会社所在地の裁判所が選任する。これは，あくまで，総会において監査役が選任されるまでの暫定的な措置にすぎない（商事会社一般法１６８条）。

なお，監査役の選任は内部事項であるので，商業登記簿に登記する必要がないとされている（注４）。

3. 被 選 資 格

監査役は株主であることを要しない（１６４条）。また，監査役は自然人たると法人たるとを問わない。更に，取締役および支配人が代理人によって職務を遂行することができない（１４７条）のに対し，監査役にはこのような制限がない。金融機関が監査役の職務を遂行できることについては明文の規定がある（銀行一般法４４条c））。

監査役の欠格事由は次のように定められている（１６５条）。

(1) 営業能力のない者

(2) 会社の使用人

(3) 取締役の直系血族，四親等以内の傍系血族および二親等以内の姻族

(1)を除く欠格事由は，監査役が取締役の行為を監視するために独立性を保持していなければならないところから定められたものである。

マンティーヤ・モリーナは，監査役が無資格者でもよいことになっているのは法の不備であると批判している（注３）。

4. 員　数

株式会社の監査は１人またはそれ以上の監査役が担当するものとする（１６４条）。監査役の員数は定款の記載事項となっている（９１条Ｖ参照）。

取締役が２人以上のときは取締役会を構成し，その決議は，半数以上の者が出席してその多数決により行なわなければならない（１４３条）。これに対して，監査役は２人以上であっても監査役会を構成せず，各人が単独に機関として行動するものと解されている。これは次のような根拠にもとづくものとされている（注６）。

(1) １８８４年商法典は監査役会を構成するものとしていたが，１８８８年会社法（1889年に制定された現行商法典の監査役に関する規定はこれにもとづいている）は明文の規定により監査役は単独で行動するものとした。

(2) 監査役が２人以上の場合には監査役会を構成しなければならないとする明文の規定がない。

(3) 取締役に関する規定を監査役に準用することを定めた１７１条に１４３条が見当らない。

(4) 監査役が単独に責任を負わなければならないとする規定（１６９条）と，監査役会として職務を遂行することとは矛盾する。

(5) 法は，監査役が全員欠けた場合を除いて，監査役に欠員が生じても，その代行者を定めることを義務づけてはいない。これは，監査役が２人以上の場合には監査役会を構成しな

ければならない，とすることと矛盾するであろう。

(6) 商事会社一般法は，１８８９年の現行商法典を通してばかりではなく，直接的にも旧イタリア法の影響を受けている。

(7) 立法趣意書は各監査役の単独行動や職務の遂行について明述している。

5. 任　期

監査役には任期の定めがあり（１６４条），これを定款に記載しなければならない。しかしながら，法は任期の上限を定めてはおらず，監査役の任期が１年でなければならないのか又は２年，３年もしくはそれ以上であっても差支えないのかについては疑義がある。この点についてロドリゲスは次のように述べている（注７）。

１８８４年法では，監査役について定款に任期の定めがあるときでも，株主の多数決でいつでも解任できることになっていた（５６０条）。そのため，問題は未解決のままであった。１８８９年法も監査役を定款に定めた任期の満了前に株主総会が選任しなければならない（１２２条）としているにとどまり，やはり問題は未解決のままに残されている。しかしながら，これらの先例に関する限り監査役の任期が１年を超えることができる方に傾くように思われる。これに対して商事会社一般法１８１条Ⅱを持ち出し，通常総会が年に１度招集されなければならないからには監査役を毎年選任しなければならない，と反駁することには無理があるように思われる。というのは，任期を１年と解釈する立場は，取締役や監査役を選任する総会の権限について述べている１８１条Ⅱの条文が「その場合には」（en su caso）といっていることを忘れており，ここに「その場合には」というのは，そのような事態が生じた場合，すなわち，空席が生じた場合または更新を要する場合で，このような場合にのみ取締役や監査役を選任しなければならないことを意味しているにすぎないからである。これまで述べてきたところにもとづいて，また，このようなむずかしい使命を果す人間が再選されすぎないように考慮して，われわれは再選可能性を支持する解釈に傾く。ちなみに，実務においては再選が行なわれている。

取締役の場合と同様に，監査役の任期も通常総会において新たに選任された監査役が就任するまで自動的に伸長する（１５４条，１７１条）。

6. 職務権限

監査役の職務権限は次のとおりとなっている。

(1) １５２条の要求する保証金の設定および存在を確認する。また，取締役の違法行為があるときは遅滞なく株主総会に報告する（１６６条１）。

これは取締役や支配人が任務につく前に提供しなければならない保証金に関する規定である。監査役はこのような法令上または定款上の義務が履行されたかどうかを確認しなければならない。監査役は保証金を管理しなければならず，保証金が存在しないときもしくは滅失する危険がさし迫っているとき又はその他の違法行為に気づいたとき，遅滞なく株主総会に報告しなければならない。更に，監査役には，株主に違法行為を報告するために株主総会を招集する義務まであるように思われる。しかしながら，このような手続は，ある場合には，むしろ逆効果をもたらすものと考えなければならないであろう。というのは，大した意味もないのに費用や手間をかけて株主総会を招集することにもなりかねないからである（注８）。

(2) 取締役に月次試算表（balanza mensual de comprobación）の提出を要求する（１６６条Ⅱ）。

(3) 少なくとも１ケ月に１度，会社の帳簿，文書および現金在高を検査する（１６６条Ⅲ）。

監査役の調査・監視の権限は無制限であって，監査役はあらゆる帳簿や文書を閲覧することができる。

(4) 年度貸借対照表に関する報告書を作成する（１６６条Ⅳ，１７４条）。

取締役または取締役会は年度貸借対照表を決算日後３ケ月以内に作成し，これを証拠書類および営業報告書と共に株主総会の会日の少なくとも１ケ月前に監査役に提出しなければならない（１７３条）。監査役は，提出を受けた日から１５日以内に，これに対する意見および提案を記載した報告書を作成しなければならない（１７４条）。

(5) 適当と考える事項を取締役会および株主総会の議事日程に挿入する（１６６条Ⅴ）。

(6) 取締役が招集しないとき，その他適当と考えるとき，通常総会または特別総会を招集する（１６６条Ⅵ）。

(7) 取締役会に出席する。ただし，発言権のみあって議決権はない。取締役は監査役に取締役会の日時を通知しなければならない（１６６条Ⅶ）。

監査役の取締役会への出席は非常に重要であるので，監査役への通知の欠陥は取締役会の決議無効事由となりうる。

(8) 株主総会に出席する。ただし，発言権はあるが議決権はない（１６６条Ⅷ）。

(9) 一般に，会社の業務を無制限に，かつ，常時監視する（１６６条Ⅸ）。

(10) 株主からの告発を株主総会に報告する（１６７条）。

株主は取締役の違法行為を文書により監査役に告発することができ，監査役はこのような告発を株主総会に文書により報告し，かつ，これを検討して適当と思われる提案を行なわなければならない。

(11) 取締役が１人のときはその１人が，数人のときはその全員が欠けたる場合，あるいは，定款に定めたる取締役の員数を欠くに至った場合，監査役が臨時に代行取締役を任命する（１５５条Ⅱ）。

これらの職務権限のうち，(6)および(11)は監査に関連した職務権限というよりは会社の運営に関連した職務権限ということができよう。

7. 解　任

監査役はいつでも株主総会の通常決議により解任することができる（１６４条）。株主総会のこのような権限を制限する定款の規定は，解任に特別決議を要するとする定款の規定と共に，法律上，何らの効果も生じない。また，多数派株主は自分達の選任した監査役だけを解任することができ，少数派株主の選任した監査役についてはこれを解任することができない。

8. 報　酬

監査役の職務は有償とし，定款に監査役の受くべき報酬を定めていないときは，株主総会の決議をもってこれを定めなければならない（１８１条Ⅲ）。

定款に報酬額の定めがないとき株主総会の決議によるが，監査役は報酬額が不当な時は連邦民法２６０７条を援用することができる。連邦民法２６０７条は，役務の提供に対する報酬額は当事者間の話合いおよびその土地の慣習にもとづいて定めるべきものと規定している。それ故，監査役の報酬額は会社の重要性，利益の額，監査役の業務および監査役の社会的・技術的重要性を考慮して決定しなければならない。

9. 責　任

監査役は各自，法令および定款にもとづいて，会社に対し職務を履行する責を負う（169条）。

（注１） Joaquín Rodríguez Rodríguez, Tratado de Sociedades Mercantiles Tomo Ⅱ, １９６５, Mexico, (Porrúa), p.144

参照。

(注2) Roberto L, Mantilla Molina, Derecho Mercantil, 8ed, 1965, Mexico, (Porrúa), p. 423.

(注3) Joaquín Rodriguez Rodríguez, op. cit., p.152.

(注4) Ibid., p.150.

(注5) Roberto L, Mantilla Molina, op. cit., p.424.

(注6) Joaquín Rodríguez Rodríguez, op. cit., p.151.

(注7) Ibid., pp. 152～153.

(注8) Ibid., pp. 157～158.

主要参考文献

Código de Comercio y Leyes Complementarias, 1968, México D.F., (Porrúa).

Joaquín Rodríguez Rodríguez, Tratado de Sociedades Mercantiles, Tomo II, 1965, México D.F., (Porrúa).

Roberto L, Mantilla Molina, Derecho Mercantil, 1965, México D.F., (Porrúa).

II 公認会計士制度

1. 会計士業の発展

メキシコ市商事裁判所は1845年に最初の商業学校(Escuela Mercantil)を設立した。当商業学校では，当然のことながら，会計学が優先的に教授された。当商業学校は1846～1848年の米墨戦争により閉鎖されるの止むなきに至ったが，1854年1月28日に公布されたアントニオ・ロペス・デ・サンタ・アナ(Antonio López de Santa Anna)将軍の大統領命令によってエスクエーラ・デ・コメルシオ(Escuela de Comercio)の名称で再開されるにいたった。この場合にも，重要な学科目に会計学が含まれていた。当商業学校はマクシミリアン帝国の樹立まで続き，ベルナルディーノ・デル・ラソ(Bernardino del Raso)，アントニオ・タピア(Antonio Tapia)およびマヌエル・アウサ(Manuel Auza)のような有名な会計士を送り出している。

マクシミリアン帝国崩壊後，時の大統領ベニート・ホアレス(Benito Juárez)は当商業学校の立て直しに着手し，1868年7月15日，高等商業経営学校(Escuela

Superior de Comercio y Administración）の名称で開校した。1902年10月21日，文部省は当校の校長にメキシコ国立大学法学士兼名誉博士ホアキン・ディー・カサスス（Joaquín D. Casasús）を任命した。カサススは，すぐれた経済学者にして商法典草案の起草者で，1897年銀行法（Ley de Instituciones de Crédito）の母体となった研究報の著者でもあり，メキシコ中央銀行総裁・その他数多くの金融機関の総裁でもあって，会計士業を樹立することの重要性を理解していた。それ故，それまで取引所仲買人（Corredor de Comercio）の資格のみを与えていた学校の実情を慎重に検討した結果，ヨーロッパや米国にならって会計士（Contador de Comercio）の資格を授与する制度を樹立した。かくして，1907年5月27日，フェルナンド・ディエス・バローソ（Fernando Diez Barroso）が，公式に授与される会計士の資格取得者第1号の栄をになうことになった。カサススは，また，選ばれた会計士のグループを結成したが，これが今日における会計士業の基礎をなしている。

10年後の1917年に，主として会計士資格取得者第1号フェルナンド・ディエス・バローソの発議により，会計士組合（Asociación de Contadores Titulados）が設立された。これは1923年10月6日にメキシコ公認会計士協会（Instituto de Contadores Públicos Titulados de México）と改称され，1925年2月19日，公証人ホセ・ヘー・シルバ（José G. Silva）の面前で公正証書による民法上の組合（sociedad civil）となった。公認会計士協会の発起人は定款に署名した24人で，定款の基本的な部分である第10条は会員の要件を定めている。会員の要件は，公認会計士（Contador Público）の資格を有していること，資格取得後4年間の実務経験を積むこと，公認会計士協会の内規に従って会員が構成する審査会による専門職試験に合格すること，少なくとも25才であること，および道徳心の厚いこと，となっている。

1929年，メキシコ国立大学が連邦議会により自治を付与されメキシコ国立自治大学（Universidad Nacional Autónoma de México）となったとき，同大学に商学部（Escuela Nacional de Comercio y Administración）が設置され，それまで高等商業経営学校だけが授与していた公認会計士（Contador Público）の資格を授与することとなった。高等商業経営学校が国立ポリテクニコ大学（Instituto Politécnico Nacional）に所属せしめられたのも同じ頃であった。

メキシコ公認会計士協会（Instituto de Contadores Públicos Titulados de México）とならび称せられる会計士の職業団体としてメキシコ公認会計士会（Colegio de Contadores Públicos Titulados de México）がある。メキシコ公認会計士会は，専門職に関する法律（Ley de Profesiones）にもとづいて１９４９年6月３０日に組織されたもので，公認会計士の資格を持つすべての者の入会を認めなければならない。この点で，会員を選択できる協会（Instituto）と異なっている。また，連邦財務局が備え置く，租税目的のための公認会計士登録簿に登録されるためには公認会計士会のメンバーでなければならず，納税者は租税目的のための公認会計士登録簿に登録された会計士の報告書を届け出るとき，税務当局による検査を免れる。

2. 公認会計士の資格

公認会計士の資格を取得するためには，所定の教育を受け，所定の試験に合格しなければならない。先ず，小学校に６年間，中学校に３年間，高等学校に２年間在学して「得業士」（bachiller）の学位を取得し，次いで公認会計士の資格を授与する大学または専門学校に入学する。ここで，通常５年の所定のコースを終え，卒業論文が承認されて専門職試験に合格すると，公認会計士たることを証する証書が授与される。この証書を専門職監督局（Dirección General de Profesiones）に登録することにより，開業免状が授与される。

3. 公認会計士の業務

公認会計士の業務は，一般に，主たる業務とその他の業務に分けられる。主たる業務としては財務諸表の監査と監査報告書の作成があげられる。その他の業務としては，納税申告書の作成，税務相談，経営相談，会計制度および原価計算制度の立案・改善等々があげられる。

メキシコにおける若干の法規は，特定の会社に，その財務諸表について公認会計士の監査証明を受けることを義務づけている。

メキシコで営業している外国会社は，公認会計士によって監査証明された貸借対照表を，毎年公告しなければならない（商事会社一般法２５１条３項）。

社債を発行しようとする会社は，先ず，公認会計士が監査証明した貸借対照表を財産登記所および商業登記所に提出し（有価証券および信用活動一般法２１３条１項１号ｂ），公認会計士によって監査証明された貸借対照表を，毎年，連邦の官報に掲げて公告しなければならない（同法２１２条３項）。

銀行が融資希望者に百万ペソを超えて貸付けるときは，最近3年間の貸借対照表および損益計算書の他に公認会計士が監査証明した，四半期貸借対照表および最新の年度貸借対照表の提出を要求しなければならない（銀行一般法13条）。

証券委員会に提出する会計資料にはすべて，会社役員と公認会計士の署名がなければならず（証券委員会設置規則15条），全国有価証券登録簿（Registro Nacional de Valores）に登録された有価証券を持つ証券発行会社は，公認会計士が監査証明した年次貸借対照表を会社所在地の主要日刊紙の1つに公告しなければならない（証券委員会法9条）。

4. 外部監査人の選任および被選資格

外部監査人は公認会計士の資格を有し，かつ，次のような欠格事由を有しない者のなかから取締役会が選任する。

(1) 被監査会社の支配人，取締役または使用人。

(2) 提携会社，従属会社，または，被監査会社と取引上もしくは経営上の関係を有する会社の取締役。

(3) 被監査会社から，監査報酬以外に，判断の独立性を損うような経済的な結びつきを意味する報酬を受取っている者（注1）。

（注1） Roberto Molina Pasquel, El Auditor Externo y el Comisario, 1961, (Instituto Mexicano de Contadores Públicos), pp. 15～16.

主要参考文献

Rafael Mancera Ortiz, Breve Historia de la Profesión de Contador público en México, 1947, (Instituto Mexicano de Contadores Publicos).

Alberto María Carreño, Breve Historia del Comercio, 1964, (Porrua).

Escuela Nacional de Comercio y Administración (Folleto), 1965.

Ⅲ　公認会計士と監査役の関係

ここでは，外部監査人たる公認会計士が監査役を兼任する問題について考えてみよう。前述したところからも明らかなように，監査役になるためには特別の法定資格を必要とせず，会計の知識がなくても，また，会計実習を受けなくてもよい。これに対して，外部監査人は公認会計士の資格を有する者に限られている。

このように，監査役になるためには公認会計士の資格を必要としないが，実際には，会社の外部監査を担当している公認会計士が，しばしば，当該会社の監査役に選任されている。この点に関して，メキシコにおける大部分の公認会計士は，会社の監査役になることが同じ会社の独立監査人としての地位に何らの影響も及ぼさない，と考えている。また，メキシコ公認会計士協会およびメキシコ公認会計士会は，監査役の職務と公認会計士の職務とが両立しうると考えている。ロベルト・モリーナ・パスケル（Roberto Molina Pasquel）の見解は，このような公認会計士の見解を代表するものと考えられるであろう。彼は両者を兼任できないとする弁護士会の見解に反駁して次のように述べている（注１）。

監査役は取締役の業務を監視する機関であって，会社を代表することも会社の利益を代表することもできない。会社の利益を代表するのは取締役である。弁護士会の見解は監査役と会社を同一視して，監査役の判断および意見が完全には独立かつ公平ではあり得ないとしているが，監査役は会社組織の一端を担っているとはいえ，会社を代表する取締役の監視をその職務としているのであって，監視するものと監視されるものとを同一視することはできないであろう。監査役が会社から報酬を受けているとしても，外部監査人もまた会社から報酬を受けているのであって，これがため外部監査人を会社と同一視することはできないであろう。職務上の秘密（これは元来この問題とは無関係である）も，会社と監査役の同一視も，共に監査役と外部監査人の職務が両立しないとすることの論理的・法的・倫理的な根拠にはなり得ない。両者の職務は元来同じものであって，取締役の営業活動や会計責任が会社の財務諸表に忠実に反映されているかどうかを検査することである。かくして，両者は両立しうる，と。

公認会計士が監査役になることがその独立性に抵触するかどうかという問題に関しては，以上のように，会計士仲間ではその独立性に抵触しないと考えられている。これに対して，法律学者マンティーヤ・モリーナは，外部監査を担当する，公認会計士が監査役を兼任する問題は，両者の職務が両立するかどうかの問題ではなく，外部監査人と監査役のそれぞれを選任する機関の問題として考えなければならない，として次のように反論している（注２）。

監査役と外部監査人の職務について，われわれは，両者の職務は本質的に類似していると考

える。ただ，外部監査の方が監査役監査よりも一層精密で継続的であるにすぎない。しかしながら，株主総会で監査役に選任された人間が取締役のために外部監査を実施することは非難を免れないし，取締役会の依頼によって外部監査を行なっている人間を株主総会が監査役に選任することにも異議を唱えることができるであろう。監査役が取締役の業務を監視しなければならない以上，取締役会が監査役を選任することは，その独立性を減少せしめることになる。すなわち，監査役と外部監査人とはその職務が両立しないのではなく，異なった機関によって選任されるところに両者を兼任できない根拠があるのである，と。

このように，公認会計士と法律家とでは，外部監査と監査役監査の兼任の問題に関連して全く対立した見解をとっている。また，両者の兼任の問題に関連して，公認会計士が外部監査人の独立性を，法律家が監査役の独立性を問題にしている点も注目されるであろう。

（注1） Roberto Molina Pasquel, El Auditor Extorno y el Comisario, 1961, (Instituto Mexicano de Contadores Públicos), pp. 22～23 の要約。

（注2） Roberto L. Mantilla Molina, op. cit., p.424.