

商法監査制度をめぐる若干の問題点

田 中 恒 夫

- 〈目 次〉
- 1 わが国の監査制度
 - (1) 証券取引法監査
 - (2) 商法監査
 - (3) わが国の監査制度の歴史
 - 2 主要国の制度
 - (1) イギリス
 - (2) ドイツ
 - (3) アメリカ
 - 3 監査役監査
 - (1) 監査役監査制度
 - (2) 監査役の会計監査と業務監査
 - (3) 適法性監査と妥当性監査
 - (4) 監査役監査への批判
 - 4 会計監査人監査
 - (1) 会計監査人監査制度
 - (2) 商法監査と証券取引法監査の差異
 - (3) 適法性と適正性
 - (4) 総合意見と個別意見
 - (5) 不正支出等と会計監査人の責任
 - 5 コーポレート・ガバナンスと監査制度
 - 6 「監査論」における商法監査の位置付け

1 わが国の監査制度

(1) 証券取引法監査

わが国の監査制度は、現在証券取引法にもとづく公認会計士監査制度と、商法にもとづく監査役及び会計監査人監査制度が実施されている。

わが国に職業的監査人制度を本格的に導入したのは証券取引法による会計士監査であったので、まず、その概要をみておこう。

戦後の財閥解体に伴う証券民主化政策として、アメリカの「1933年有価証券法」と「1934年証券取引所法」をモデルとして証券取引法が占領軍政策により昭和23年制定された⁽¹⁾。証券取引法は、国民経済の適切な運営及び投資者の保護に資するため、有価証券の発行及び売買その他の取引を公正ならしめ、且つ、有価証券の流通を円滑ならしめることも目的としている（同法1条）。

このように証券取引法は、有価証券の発行と流通市場を規制しており、それらの有価証券を発行している企業に対して、企業内容の開示（ディスクロージャーという）を求めている。そしてそれらの開示する財務計算に関する書類については、その者と特別の利害関係のない公認会計士又は監査法人（以下公認会計士等という）の監査証明を求めているのである（同法193の2）。すなわち、開示された財務内容について第三者に信頼性を保証してもらうこととしているわけである。

この証券取引法の監査は、昭和26年より実施され今日に至るまで監査制度の根幹をなすものとして発展してきている。

この監査は、一般に公正妥当と認められる監査基準に準拠して監査を実施し、

- ①財務諸表等の項目が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従って処理されているかどうか（会計基準の準拠性）

② 財務諸表等の項目が当該財務諸表に係る事業年度の直前事業年度と同一の基準により処理されているかどうか（会計方針の継続性）

③財務諸表等の表示方法が財務諸表等規則の定めるところに従っているかどうか（表示方法の基準準拠性）

を各別に明らかにして、それらをふまえて財務諸表が全体として当該事業年度の財政状態及び経営成績を適正に表示しているかについての意見を表明するものとされている（監査省令第4条③）。そして、この監査証明を付した財務諸表を含めた報告書等は、決算の確定後（株主総会終了後）大蔵大臣に提出することとされている。

この証券取引法監査は、会社が決算財務諸表を作成・発表したものを監査しているので事後監査といわれる。また、国際的な監査の実務あるいは基準も、基本的には、この証券取引法における監査と同一の基準をとっており、財務諸表の適正性について意見表明をすることが慣行として行なわれてい⁽²⁾る。

(2) 商法監査

わが国商法は、会社について監査を行なうべき者として監査役という職制を定めている。会社の運営・業務執行を行なう取締役に対するチェック機構として監査役制度を設けている。すなわち、監査役は、取締役の職務の執行を監査す（商 274①）とされている。このように執行機関と監督機関とが分離された制度は二元機構⁽³⁾と呼ばれている。

さらに商法は、大会社（資本の額 5 億円以上又は負債の額 200 億円以上の会社）は、監査役のほか、会計監査人の監査も受けなければならない（商法特例法 2）ことと定めている。

この会計監査人は、公認会計士又は監査法人でなければならない、とされている（商特 4①）。

すなわち、大会社にあっては、会社の内部機関である監査役の監査のほか、外部の職業的専門家である公認会計士等の監査も要することとされてい

る。

この場合における会計監査人の職務は、定時総会の8週間前に作成された計算書類を取締役より受領し、その日から4週間以内に監査を終了させその監査報告書を監査役会および取締役⁽⁴⁾に提出しなければならないこととされている(商特12, 13)。それを受領した監査役会は、その受領後一週間以内に自らの監査報告書を取締役に提出することとされている(商特14②)。会計監査人の監査意見が適法とされ、監査役⁽⁴⁾の監査報告書において会計監査人の監査の結果が相当でない旨の記載がないときは、計算書類(利益処分は除く)はそこで確定し、株主総会では、その報告をすればよいこととされている(商特16①)。

すなわち、商法における大会社の監査は、株主総会前に終了させる事前監査として制度が構築されている点⁽⁴⁾が特徴をなしているのである。この体制のもとにおける監査役⁽⁴⁾の職務は、会計監査は、会計監査人を信頼し、主として業務監査を行なうことが期待されている。尚、中会社の監査役は、大会社と同様会計および業務の監査を行なうこととされているが、小会社(資本の額が1億円以下の会社)の監査役については会計監査のみを行なうものとされている(商特22)。

(3) わが国の監査制度の歴史

わが国の監査制度は、商法にもとづく監査役監査制度が明治23年より実施されてきた。そのもとは、ロエスラーによる明治17年の商法草案に源を発し、明治23年に公布された商法に規定されたものである。そこでは、監査役2人以上とされ、会計監査のほか、業務監査も職務とされていた。その考えは、明治32年商法に引き継がれ戦後まで実施されていた。明治42年大日本精糖(株)による疑獄乱脈経理事件が発生し、職業会計人制度の必要性が認識されたといわれる。そうした声を反映して計理士制度が昭和2年に設けられたが不完全な制度であったため昭和23年に廃止された。

戦後、証券取引法が制定され、上場企業等について公認会計士監査が実施されたことはすでに述べたところである。

他方、商法においては昭和 25 年に大巾な改正が行なわれ、監査役についてもその職務を会計監査に限定されたのである。

その後昭和 39 年から 40 年代初めにかけて山陽特殊製鋼をはじめとする大規模な粉飾・倒産事件が頻発した。このような不幸な事態を防ぐためには、どうすればよいかが検討され、昭和 49 年の商法改正が行なわれたのである。

そこでは、監査役に会計監査のほか業務監査も行なわせることとし、大会社については会計監査人として公認会計士監査を商法上も導入し、証券取引法監査では事後監査として行なわれていたものを、商法では、決算の確定前に監査をする事前監査として義務づけたのである。そして、監査役は、会計監査人の結果を相当と認めればその結果を信頼し、主として業務監査を行なうこととされたのである。

昭和 51 年にロッキード、つづいてグラマン等の会社不祥事が続発し、その自主的防止策として監査役監査制度の強化拡充が行なわれた。

さらにバブルの崩壊とともに証券金融不祥事が発生しその防止策を講ずると共に、日米構造協議における米国の社外取締役制の要求に応える意味も含めて、再度監査役の強化改善が平成 5 年に行なわれた。ここでは、社外監査役制の導入、監査役会の創設、任期 3 年への延長、監査役増員（大会社 3 人以上）代表訴訟の改善等が行なわれている。

こうした経緯にみられるように、監査制度は、社会的出来事と深い関連をもって発展していることがわかるのである。こうした経過をまとめたものが表 1 である。⁽⁵⁾

2. 主要国の制度

(1) イギリス

イギリスにおいて会計監査役制度がとられたのは 1844 年会社法 (Joint

表 1 日本の監査制度の歴史

年号	監査役(大会社)	公認会計士(監査法人)	関連制度	社会的象
明治 17 年(1884)	ロエスラー商法草案(231 条), 監査役規定			
明治 23 年(1890)	商法公布, 会計監査, 業務監査を行う。2人以上			
明治 32 年(1899)	(商, 192, 193) 新商法制定, 会計監査, 業務監査を行う。1人以上			
明治 42 年(1909)	(商, 181, 183)			大日本製糖粉飾事件
昭和 2 年(1927)			計理士法制定	
昭和 20 年(1945)				第二次大戦終結
昭和 23 年(1948)		公認会計士法制定	証券取引法制定(公認会計士監査を導入, 計理士法廃止)	財閥解体, 証券民主化
昭和 24 年(1949)			企業会計原則設定	
昭和 25 年(1950)	商法改正。会計監査のみとする。任期 1 年内		監査基準・準則の発表, 財務諸表規則の制定	
昭和 26 年(1951)		初年度監査の実施		
昭和 31 年(1956)			監査基準・準則修正	
昭和 32 年(1957)		正規の監査の確立		
昭和 38 年(1963)			商法計算規則の制定	
昭和 40 年(1965)				山陽特殊製鋼粉飾倒産(この当時粉飾倒産事件多発)
昭和 41 年(1966)		監査法人制度採用		
昭和 49 年(1974)	商法監査特別法成立, 会社区分(大・中小)の導入 監査役—会計監査, 業務監査を行う。任期 2 年	商法の会計監査人監査導入	企業会計原則の修正	
昭和 51 年(1976)			連結財務諸表規則制定	ロッキード事件の発生, その後企業不祥事多発
昭和 52 年(1977)		連結財務諸表中間財務諸表監査開始	中間財務諸表作成基準・同監査基準	
昭和 56 年(1981)	改正商法, 複数監査役制(2 人以上), 常勤監査役			
平成 3 年(1991)			監査基準の改正	証券・金融不祥事多発 日米構造問題協議
平成 5 年(1993)	改正商法, 社外監査役, 監査役会の創設, 監査役 3 人以上, 任期 3 年 代表訴訟の改善			

Stock Companies Registration and Regulation Act) である。その淵源は中世の荘園管理の慣行にあるといわれる。その会社法において会計監査役は、取締役の作成した貸借対照表が完全かつ真実であることを検査し総会に報告しなければならないとされていた。その後レッセ・フェール思想をうけて1856年に会計監査役は任意なものとされたが1879年に銀行が、つづいて1900年に一般の会社が強制監査に復帰した。1948年会社法において会計監査役は会計士でなければならないこととされ今日に至っている。

これに対して、会社の経営と管理は株主総会で選任された取締役が行なうこととされている。すなわち、取締役は、コモン・ローにもとづく信託義務 (fiduciary duty) を負って、会社のために誠実に職務を遂行することが求められ、その権限は、会社業務運営の全般にわたって行使されている。そして、取締役への抑止力としては取締役会があたることとされている。しかし、取締役会による抑止力についても必ずしも十分機能しないとして、ロンドン証券取引所が設立した会社財務管理委員会 (Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance) は、1992年に出した報告書 (キャドベリー報告) で、監査委員会を上場会社に義務付けることを提案した。

この監査委員会は、少なくとも3人の外部取締役で構成され、外部監査人の選・解任、取締役会に提出される年次報告書のレビュー等の業務を行なうことが示されている。

イギリスの会計監査人は、計算書類について監査を行ない「財務諸表が真実公正の概観を有すること」と「1985年会社法に正確に準拠している」旨の意見の表明を行なうこととされている。イギリスの監査基準では、監査報告書は、無限定適正意見、限定意見、不適正意見、意見差控え、がある。また、不正等に対しても十分な監査を実施すべくガイドラインが示されている。⁽⁶⁾

(2) ドイツ

ドイツにおける監査制度は、監査役会と決算監査人である経済監査士によ

り行なわれている。すなわち、ドイツ商法および特別法である株式法に基礎をおく制度であり、監査役会（最高経営会議とも呼ばれている）が、株主総会或は従業員、労働組合より選ばれた監査役により構成され、その監査役会が取締役の選任・解任とその業務の監督を行なうという、取締役会の上位機関として位置づけられている。そして、財務諸表の監査を専門とする職業会計人である経済監査士又は経済監査会社（中規模有限会社は宣誓帳簿監査士も可）が、計算書類の監査を行ない、監査報告書（長文式）及び公表用の短文式監査報告書（確認の付記）を取締役会に提出し、取締役会はそれを監査役会に計算書類の検査のために提出し、監査役会は自らの検査の結果も加えて総会に報告することとされている。監査役会の承認で決算は確定することとされている。

この場合の経済監査士等は総会で選任されるが、その監査報告は、あくまで監査役会への報告が主であって、株主総会への短文式報告は従とされていることである。そのことから、ドイツでは原則として第三者（株主あるいは債権者）⁽⁷⁾に対して損害賠償責任を負わない制度とされている。

また、経済監査士等の意見は、適法法と適正性について述べることが求められている。⁽⁸⁾

このように、ドイツの監査制度は、商法上監査役会と経済監査士との二元的な監査・監視機構となっているといえよう。

(3) アメリカ

アメリカの会社組織では、取締役及び取締役会が会社の運営と監督の両機能を合せ持つ機構となっている。株主総会で選任された取締役の中から最高業務執行役員（chief executive officer : CEO）が選ばれ、その CEO の下に社長以下の業務執行役員に日常的な業務管理にあたらせるというのが一般的な組織である。

加えて、1920年代にみられるようになった社外取締役について、1978年にニューヨーク証券取引所がすべての上場会社について、社外取締役のみか

らなる監査委員会の設置を求め、これを実施したのである。こうした経過を経て、現在ではすべての公開会社において取締役会構成員の過半数を社外取締役が占めるといわれている⁽⁹⁾。

監査委員会の職務は、監査人の選解任、監査人の監査範囲・監査計画のレビュー、監査結果の検討、内部監査人とのコミュニケーション・内部統制の検討等とされている⁽¹⁰⁾。

近時、アメリカのコーポレート・ガバナンスとして特に注目を集めているのは、社外取締役の活躍である。アメリカの取締役会は、執行機能を CEO 以下に権限委譲を行っており、社外取締役を中心とする取締役会は、経営活動の監視者としての役割が高まっているのである。こうした、社外取締役を通じたコーポレート・ガバナンス改革に大きく貢献しているのが、アメリカのカルパースを筆頭とする公的年金基金である。こうした年金基金は、成績の悪い株式は売却してしまうという従来のウォールストリート・ルールを適用するには巨大となりすぎて（公開株式の 50% 以上を機関投資家が保有するといわれる⁽¹¹⁾）、むしろ、そうした会社の業績を立て直す方に努力をしなければならなくなっているのである。そうした社外取締役の活躍した例は、CEO の解任という形で G・M, I. B. M, ウェスティング・ハウス、アメリカン・エクスプレスその他でみられたところである。

他方、アメリカの公開会社は証券取引法にもとづいて公認会計士監査を強制されている。アメリカの会計士監査は、AICPA が中心となって作成する監査基準（当初、SAP: Statements on Auditing Procedures として発表、その後 S. A. S: Statements on Auditing Standards. に移行）に準拠して実施されている。

こうした監査の結果は、監査報告書として公表され投資家保護に役立てられると共に、前記監査委員会を通じてコーポレート・ガバナンスの確立に貢献しているといえよう。

アメリカにおける監査・ガバナンスを中心とする歴史を要約したものが表 2 である。

表 2 アメリカの監査制度の歴史

	証券取引法関連	連邦会社法論議	監査関連	社会的象
1880 年代		連邦会社法制定の必要性論議		会社問題, トラスト問題
1890 年				シャーマン法 (独占問題)
1914 年				クレイトン法, 連邦取引委員会法 (反トラスト法)
1926 年			・ウルトラマレス事件	
1929 年		連邦会社法必要再燃		大恐慌発生
1932 年			・クリューゲル・アンド・トル事件	・バーリ d ミーンズ "The Modern Corporation and Private Property" 経営者支配を説く。
1933 年	証券法 (Securities Act) 成立			
1934 年	証券取引所法 (Securities Exchange Act) 成立 証券取引委員会 (SEC) 設置			
1938 年		連邦会社法案提出・不調	マッケソン・アンド・ロビンス事件	
1940 年	SEC 規則: 株主提案権			
1948 年			AICPA 「一般に認められた監査基準」採択	
1973 年			エクイティ・ファンディング事件, IASC 発足, 60 年代末より倒産粉飾多発	
1974 年	SEC 規則: 監査委員会の設置の有無を委任状に要求	連邦会社法論議		
1976 年			メトカーフ報告	
1977 年	SEC: コーポレートガバナンス規制事業着手		海外不正慣行防止法 IFAC 創設, ISA の作成開始	
1978 年	ニューヨーク証券取引所: 監査委員会要求	アメリカ会議: コーポレートガバナンス論議 アメリカ法律協会: コーポレートガバナンス試案着手	コーエン委員会報告	

1985年		E・S・M ガバーメント・セキュリティーズ事件 70年代末より倒産事件多発	
1986年 1987年			IOSCO 結成
1988年		トレッド・ウェイ委員会報告 エクスペクテーションギップ監査基準公表(10)	
1992年	アメリカ法律協会： 「コーポレートガバナンスの原理分析と勧告」公表		

3 監査役監査

(1) 監査役監査制度

わが国商法は、「取締役会は会社の業務執行を決し取締役の取務の執行を監督す」(商 260①)と定めているように、取締役が自ら業務の執行と監督をする体制を採用している。すなわち、業務の監督・監査は、第一次的に取締役の責務としているのである¹⁰⁾。

これに対して、監査役は、取締役の職務の執行を監査す(商 274①)とされ、監査役が、さらに取締役の監視を行なうことが期待されている。

こうした監査役の職責を十分に発揮させるため商法は監査役に、業務監査権・会計監査権、取締役会出席権、取締役会招集権、違法行為差止請求権等といった各種の権限を付与している。また、そうした権限の行使を容易に行ないうるよう監査役の地位の安定化にむけた各種の施策をとっているのである。

また、このような職責を十分に果しうるようにするため、大会社について社外監査役の選任を求めるとともに、監査役会制度をとって、監査役会とし

で共同して、取締役の監視を十分に行なうべく期待されている。

さらに、この監査役監査制度は、事前の予防効果すなわち事前監査に大きな期待がかけられており、そのために、各種の権限の行使についても監査役が必要と認めたときは、いつでも行使できる（営業報告請求権・業務財産調査権、子会社調査権、取締役会出席・意見陳述権、取締役会招集請求権・招集権、取締役会への報告、取締役会会計監査人の監査役への報告、違法行為差止請求権等）⁽¹³⁾あるいは、事前に調査できる（総会提出書類の調査権等）こととされている。このことは、会計監査人についても当てはまることはすでに述べたところである。

こうした、監査役・監査役会・会計監査人の各種の権限・相関関係を一覧にしたものが表3である。

そこで、監査役監査について若干の論点を次に取り上げてみよう。

(2) 監査役の会計監査と業務監査

監査役の監査は、会計監査と業務監査を行なうとされている。まず、この会計監査について考えてみよう。大会社については会計監査人監査が導入され、会計士等による適法意見の表明が行なわれ、監査役会がその会計士等の監査の結果を相当と認めるときは、計算書類は確定する扱いとなっている（商特16）。

すなわち、大会社については、会計監査は第一次的には会計監査人が監査を実施し、さらに常設的で業務の過程に対しても継続的に監査をなしうる監査役が、独立した立場で監査を実施し、その結果として、自己自身の監査の結果と一致する場合に、自己の責任において会計監査人の結果を利用するものと観念⁽¹⁴⁾されている。

しかし、会計監査に関しては、会計に関する専門能力と複雑性から考えるとき、むしろ一般に認められた会計士が担当することが望ましいと考えられ、また、現実の監査においても、この規定の意味は乏しいと思われる。専門能力に不足する監査役が会計監査を担当する実質的意味は乏しく、ただ会

表 3 わが国の監査役、監査役会、会計監査人の関係一覧表

会計監査人		監査役	監査役及び監査役会
1. 対象企業	大会社のみ (商特 2)	全株式会社	
2. 大会社の決算日程	<p>①資本の額 5 億円以上、又は ②負債の部合計額 200 億円以上</p> <p>8 週間前 7 週間前 6 週間前 5 週間前 4 週間前</p> <p>3 週間前</p> <p>2 週間前</p> <p>1 週間前 定時株主総会</p> <p>遅滞なく</p>	<p>計算書類 (貸借対照表、損益計算書、営業報告書、利益処分案) 一 代取作成、取締役会承認</p> <p>(計算書類) 取締役作成 → 監査役会及び会計監査人に提出 (商特 12①) (附属明細書) 取締役作成 → 監査役会及び会計監査人に提出 (商特 12②)</p> <p>(会計監査人の監査報告書) 会計監査人 → 監査役会及び取締役提出 (商特 13①)</p> <p>(監査役会の監査報告書) 監査役会 → 取締役提出、会計監査人に贈本送付 (商特 14②)</p> <p>(会計監査人一適法、監査役会一相当の時は計算書類確定 (商特 16) (計算書類・同監査報告書の備置・送附) 取締役 → 本店備置 (付属明細書を含む) (商 282)。</p> <p>→ 株主総会招集通知 (商特 283②、232)</p> <p>(営業報告書、貸借対照表、損益計算書の報告、利益処分案の承認) (商特 16①、商 283①)</p> <p>(貸借対照表、損益計算書又はその要旨の公告) (商特 16②)</p>	

監査役及び監査役会		監査役	監査役会
会計監査人		監査役	
3. 選任	。監査役会の同意を得て取締役が総会に提出・総会にて選任 (商特 13) 公認監査士又は監査法人 (商特 4①) 但し、特別の利害関係等あるもの等はない (商特②)	。取締役会で議案が作成され株主総会にて選任する (商 280、254①) ①欠格者 (禁治産者、準禁治産、破産者、商法犯・その他の犯罪者) でないこと (商 280、254 の 2) ②会社・子会社の取締役又は使用人の兼務はできない (商 276) ③大会社……三人以上 (商特 18①) うち 1 人以上は、就任前 5 年間に会社又は子会社の取締役又は使用人でなかった者 (社外監査役) でなければならぬ。 ④監査役の互選で常勤監査役を定める (商特 18②)	。取締役会で議案が作成され株主総会にて選任する (商 280、254①) ①欠格者 (禁治産者、準禁治産、破産者、商法犯・その他の犯罪者) でないこと (商 280、254 の 2) ②会社・子会社の取締役又は使用人の兼務はできない (商 276) ③大会社……三人以上 (商特 18①) うち 1 人以上は、就任前 5 年間に会社又は子会社の取締役又は使用人でなかった者 (社外監査役) でなければならぬ。 ④監査役の互選で常勤監査役を定める (商特 18②)
4. 資格 (独立性等)			
5. 員数	特になし		
6. 報酬	規定なし		
7. 任期	。就任後 1 年以内の最終決算期の定時総会終結の時までとする。 。総会で別段の決議なき時は再任されたものとみなす。 。再任しないことを総会の目的とする時には、監査役会の同意を要する (商特 5 の 2)	。就任後 3 年以内の最終決算期の定時総会終結の時までとする (商 273①)	
8. 解任	1. 監査役会の同意を得た上で株主総会決議で解任 (商特 6) 2. 会計監査人は、次の各号の一に該当するときは監査役会決議により解任することができる (商特 6 の 2) この場合は、監査役的全員一致を要する (商特 18 の 3①)	1. 株主総会決議 (特別決議) での解任できる (商 280①257) 2. 欠格事由に該当することとなった時は、資格喪失により退任する (商 280、254 の 2)	

監査役及び監査役会		監査役会		
監査役		監査役		
<p>9. 選任等についての意見陳述</p> <p>10. 権限</p>	<p>会計監査人</p>	<p>①職務上の義務違反、職務怠慢 ②監査人にふさわしくない非行 ③心身の故障のため職務に支障、又はこれに耐えない時 ・この理由により解任した監査役はその旨、理由を株主総会に報告を要する。 3. 会計監査人が欠格事由(商特4)に該当することとなった時は、当然その地位を失う。 選任、不再任又は解任について株主総会で意見を述べることができ(商特6の3、6の2③) ①計算書類について会計監査をする(商特5) ②いつでも、会社の会計の帳簿及び書類の閲覧もしくは謄写をし、又は取締役及び使用人に対して会計に關係する報告を求めることができ(商特7①) ③職務を行うため必要ある時は会社の業務及び財産の状況を調査することができ(商特7②)</p>	<p>選任又は解任につき株主総会で意見を述べることができ(商275の3) ①取締役の職務の執行を監査する(商274①) ②計算書類の監査権を含む(商281②) ③いつでも取締役及び使用人に対し營業の報告を求め又は会社の業務及財産の状況を調査することができ(商274②) ④取締役会に出席し、意見を述べることができ(商260の3①) ⑤取締役が会社の目的の範囲内にならざる行為、その他法令もしくは定款に違反する行為をなす又はなす虞ありと認めるときは、取締役会に報告を要す(商260の3②) ⑥前項の場合に於いて、必要あるときは、監査役は取締役会の招集を請求することができる(商260の3③)</p>	<p>(参考) (商260①) 取締役会は会社の業務執行を決定し取締役の職務の執行を監査す</p>

	会計監査人	監査役及び監査役会	監査役会
	<p>④職務を行うため必要ある時は、子会社に対して、会計に関する報告を求めることができ、更に自ら子会社の業務及び財産の状況を調査することができ (商特 7③、④)</p>	<p>⑥前項の請求より5日以内に取締役会の招集通知が発せられない時は、監査役は取締役会の招集をなすことができる (商 260 の 3④、商 259③)</p> <p>⑦親会社の監査役は、必要ある時は子会社に対し営業の報告を求めることができ、更に自ら子会社の業務及び財産の状況を調査することができ (商 274 の 3)</p> <p>⑧取締役が会社の目的の範囲内になる行為、その他法令定款に違反する行為をなし、会社に著しい損害が生ずる虞ある時は、取締役にその行為を差止請求できる (商 275 の 2①)</p> <p>⑨会社が取締役に對し、又は取締役が会社に對し訴を提起する場合には、監査役が会社を代表する (商 275 の 4)</p> <p>⑩監査役が、職務の執行に付費用の請求した時は、会社は支払いを要する (商 279 の 2)</p> <p>⑪各種訴訟の提起、申立権 総会決議取消の訴 (商 247)、新株發行無効の訴 (商 280 の 15)、資本減少無効の訴 (商 380)、整理開始の申立 (商 381)、合併無効の訴 (商 415)、会社設立無効の訴 (商 428)、特別清算開始の申立 (商 431)、検査命令の申立 (商 452)</p>	<p>①監査役会は、その決議をもって、監査の方針、会社の業務及び財産の状況の調査の方法その他の監査役の仕事の執行に関する事項を定めることができ、ただし、監査役の権限の行使を妨げることはできない (商 18 の 2②)</p> <p>②監査役会は会計監査人の選任・不任および解任の議題または議案を総会に提出することを、取締役に請求することができる (商特 3③、5 の 2③、6③)</p> <p>③会計監査人が欠けた場合、監査役会は、その決議をもって一時会計監査人の職務を行うべき者を選任しなければならぬ (商特 6 の 4)</p>

監査役及び監査役会		
監査役会	監査役	
11. 監査役(会)への報告	<p>職務を行うに際して、取締役の職務遂行に關し不正の行為又は法令定款に違反する重大な事実があることを発見した時は、これを監査役会に報告しなければならない(商特 8①)</p>	<p>① 監査役は、その職務を行うために必要ある時は会計監査人に対し、その監査に關する報告を求めることができる(商特 8②)</p> <p>② 監査役は、会計監査人に対し、会計監査人の監査報告書につき説明を求めることができる(商特 13③)</p>
12. 監査報告書	<p>会計監査人の監査報告書の記載事項は次の通りである(商特 13, 商 281 の 3②)</p> <p>① 監査の方法の概要</p> <p>② 会計帳簿に記載すべき事項の記載なくともしくは不実の記載あるときは貸借対照表、損益計算書が帳簿と合致せざる時はその旨</p> <p>③ 貸借対照表、損益計算書が法令定款に従い、会社の財産及び損益の状況を正しく示している時はその旨</p> <p>④ 貸借対照表、損益計算書が法令定款に違反し、会社の財産及び損益の状況を正しく示さざる時は、その旨及事由</p>	<p>① 監査役は監査役会の求めがあるときは、いつつでもその職務の執行の状況を監査役会に報告しなければならない(商特 18 の 2③)</p> <p>② 監査役は、会計監査人の監査報告書の調査その他の監査を終えたときは、監査役会の監査報告書に記載すべき事項について報告しなければならない(商特 14①)</p> <p>③ 取締役は、会社に著しい損害を及ぼす虞ある事実を発見したときは、直ちに監査役会に報告しなければならない(商特 19①, 商 274 の 2)</p> <p>監査役会の監査報告書の記載事項は次の通りである。この場合、各監査役の意見を付記することができる(商特 14③, 商 281 の 3②)</p> <p>① 会計監査人の方法又は結果を相当でないと認めたる時は、その旨及び理由、並に監査役の(会計)監査の方法の概要又は結果</p> <p>② 会計以外の業務の監査の方法の概要</p>

監査役及び監査役会		監査役会
監査役	監査役	監査役
<p>会計監査人</p> <p>⑤貸借対照表、損益計算書の作成に 関する会計方針の変更が相当なるや 否や及その理由 ⑥営業報告書が法令定款に従い会社 の状況を正しく示したるものなるや 否や（会計に関する部分に限る） ⑦利益の処分又は損失の処理に関す る議案が法令定款に適合するや否や ⑧附属明細書に記載すべき事項の記 載なく又は不実の記載もしくは貸借 対照表、損益計算書、営業報告書の 記載と合致しないときはその旨（会 計に関する部分に限る）</p>		<p>③営業報告書が法令定款に従い会社 の状況を正しく示したるものか否か （会計に関する部分以外の部分に限 る） ④利益の処分又は損失の処理に関す る議案が会社財産の状況その他の事 情に照し著しく不当なときはその 旨 ⑤附属明細書に記載すべき事項に記 載なく、又は不実の記載もしくは、 貸借対照表、損益計算書、営業報告 書の記載と合致しないときはその旨 （会計に関する部分以外の部分に限 る） ⑥取締役の職務遂行に関し、不正の 行為又は法令定款に違反する重大な 事実あるときはその事実、 。次に掲げる事項につき取締役の義 務違反がある時はその事項を各別に 記載を要する（報告規則7） ①取締役の営業取引利益相互取引 の供与 ②会社が無償でした財産上の利益 の供与 ③会社がした子会社又は株主との 通例的でない取引 ④自己株式の取得及処分、又は株 式失効の手続 ⑦監査のため必要な調査をなすこと ができなかつた時は、その旨及理由</p>
		<p>⑨監査のため必要な調査をなすが で きなかつた時はその旨及理由</p>

監査役及び監査役会		監査役会	監査役
		<p>⑧ 営業報告書に記載されていない決算期後に生じた会社の状況に関する重要な事実については取締役から報告がある。但し、会計監査人の監査報告書に記載あるものについてはこの限りでない（報告規則 6）</p>	
会計監査人	<p>⑩ 決算期後に生じた事実で、会社の財産又は損益の状態に重要な影響を及ぼすものにつき、営業報告書に記載あるときはその旨、取締役から報告があるときはその事実の記載を要する（報告規則 3）</p> <p>⑪ 営業報告書、附属明細書の会計に関する部分のうち、決算期後に生じた事実に関する事項その他の監査のために必要な調査をすることができなかつた事項があるときは、その事項を示さなければならない（報告規則 4②③）</p>		
13. 監査報告書の提出		<p>監査役会は、会計監査人の監査報告書を受領した日から1週間以内に監査報告書を取締役に提出し、かつその謄本を会計監査人に送付しなければならない（商特 14②）</p> <p>会計監査人の監査報告書に“貸借対照表、損益計算書が法令定款に従い、会社の財産及び損益の状況を正しく示している”旨の記載があり、かつ、監査役会の監査報告書に会計監査人の監査の結果を相当でないと言明した旨の記載（名監査役の意見付記を含む）がないときは取締役は、計算書類について総会の承認は要しない。この場合には、これらの書類を総会に提出し、その内容について報告しなければならない（商特 16）</p> <p>• この要件が欠けたときは、定時総会の承認を要する（商 283①）</p>	
14. 監査報告書の効果			

		監査役及び監査役会	
		監査役	監査役会
15. 総会での意見陳述	<p>会計監査人</p> <p>①貸借対照表等の計算書類が法令定款に適合するかどうかについて監査役会又は監査役と意見が異なるときは、総会に出席して意見を述べることができる(商特17①)</p> <p>②総会において監査人の出席を求めた決議があったときは、総会に出席して意見を述べなければならない(商特17②)</p> <p>③監査役会決議により解任された監査人は、総会に出席して意見を述べることができる(商特6の2③)</p> <p>④監査人の選任、不再任、又は解任について、総会に出席して意見を述べることができる(商特6の3)</p>	<p>①取締役が総会に提出する議案及び書類を調査し、法令定款に違反し又は著しく不当な事項ありと認めるときは、総会にその意見を報告することを要する(商275)</p> <p>②総会において株主の求めた事項に付説明をなすことを要する(商237の3)</p> <p>③監査役を選任又は解任に付総会で意見を述べることができる(商275の3)</p> <p>④監査役報酬につき総会で意見を述べることができる(商279③、275の3)</p> <p>⑤監査役は、総会に出席して意見を述べることができる(商279③、275の3)</p> <p>⑥監査役は、総会に出席して意見を述べることができる(商279③、275の3)</p>	<p>①取締役が総会に提出する議案及び書類を調査し、法令定款に違反し又は著しく不当な事項ありと認めるときは、総会にその意見を報告することを要する(商275)</p> <p>②総会において株主の求めた事項に付説明をなすことを要する(商237の3)</p> <p>③監査役を選任又は解任に付総会で意見を述べることができる(商275の3)</p> <p>④監査役報酬につき総会で意見を述べることができる(商279③、275の3)</p> <p>⑤監査役は、総会に出席して意見を述べることができる(商279③、275の3)</p> <p>⑥監査役は、総会に出席して意見を述べることができる(商279③、275の3)</p>
16. 一般的義務	<p>①会社と準委任の関係にあるので会社に対し、善良な管理者の注意義務を負う(民656、644)</p> <p>②会計監査人は、当然監査基準を遵守することが必要であり、独立性と公正不偏の態度、専門家としての正当な注意義務・守秘義務(会計士法27)、さらには、実施基準、報告基準等の遵守が求められる。</p>	<p>①取締役が総会に提出する議案及び書類を調査し、法令定款に違反し又は著しく不当な事項ありと認めるときは、総会にその意見を報告することを要する(商275)</p> <p>②総会において株主の求めた事項に付説明をなすことを要する(商237の3)</p> <p>③監査役を選任又は解任に付総会で意見を述べることができる(商275の3)</p> <p>④監査役報酬につき総会で意見を述べることができる(商279③、275の3)</p> <p>⑤監査役は、総会に出席して意見を述べることができる(商279③、275の3)</p> <p>⑥監査役は、総会に出席して意見を述べることができる(商279③、275の3)</p>	<p>①取締役が総会に提出する議案及び書類を調査し、法令定款に違反し又は著しく不当な事項ありと認めるときは、総会にその意見を報告することを要する(商275)</p> <p>②総会において株主の求めた事項に付説明をなすことを要する(商237の3)</p> <p>③監査役を選任又は解任に付総会で意見を述べることができる(商275の3)</p> <p>④監査役報酬につき総会で意見を述べることができる(商279③、275の3)</p> <p>⑤監査役は、総会に出席して意見を述べることができる(商279③、275の3)</p> <p>⑥監査役は、総会に出席して意見を述べることができる(商279③、275の3)</p>

	会計監査人	監査役及び監査役会
		<p>監査役</p> <p>①その任務を怠ったときは、会社に対し連帯して損害賠償の責に任ずる (商 277)</p> <p>②その職務を行うに付悪意又は重大なる過失あるときは、第三者に対して連帯して損害賠償の責に任ずる (商 280, 商 266 3 ①)</p> <p>③監査報告書に虚偽の記載をしたときは、第三者に対し連帯して損害賠償の責に任ずる (商特 18 の 4②, 商 266 の 3②)</p> <p>④監査報告書に虚偽の記載をしたときは、第三者に対し連帯して損害賠償の責に任ずる (商特 18 の 4②, 商 266 の 3②)</p> <p>⑤その記載をなすにつき注意を怠らなかつたことを証明したときは、この限りではない</p> <p>⑥監査役が会社および第三者に対して責任を負うべき場合において、監査役会の決議に賛成した監査役ときは、その行為をしたものとして責任を負う。議事録に異議を止めなかつた者は賛成したものと推定される (商特 18 の 4, 商 266②, ③, 266 の 3③)</p> <p>⑦監査役が会社又は第三者に対して損害賠償の責に任ずべき場合において取締役もまたその責め任ずべきときは、その監査役及び取締役は連帯債務者となす (商 278)</p>
17. 損害賠償責任	会計監査人	監査役及び監査役会
	<p>①その任務を怠ったことにより会社に対し損害を生じさせた時は、会社に対して連帯して損害賠償の責に任ずる (商特 9)</p> <p>②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、その第三者に対し連帯して損害賠償の責に任ずる (商特 10)</p> <p>ただし、その職務を行うについて注意を怠らなかつたことを証明したときは、この限りでない</p> <p>③会計監査人が会社又は第三者に対して損害賠償の責に任ずべき場合において取締役又は監査役もその責めに任ずべき時は、その会計監査人、取締役及び監査役は、連帯債務者とする (商特 11)</p>	

計監査権を有することが、監査役の業務監査に有益であるという点にその意義は認められる、といえよう。そうした観点から考えるとき、監査役監査報告書で会計監査人の監査の相当性を述べさせる必要はなく、会計監査人の適法意見と監査役の業務監査の適法意見で決算が確定する、という制度が望ましいと考えられる。¹⁵

つぎに、監査役の業務監査権であるが、先にみたように、わが国の商法は、取締役会が代表取締役等の業務執行を監督することとするとともに、監査役についても、取締役の業務監査を義務づけている。この両者の業務監査の重複については次節でとりあげてみる。なお、ここで、会計監査との関係で、業務監査という場合の業務とは、どのように理解するか、ということを若干みておこう。

監査役の監査は、取締役の職務の執行の全分野にわたるため、「会計に関する部分」と「会計に関する部分以外の部分」とに分け、前者を会計監査とし、後者を業務監査と解する見解がある。¹⁶「会計の業務」と「会計以外の業務」に分けて、前者を会計監査、後者を業務監査とする見方もある。¹⁷

また、会計監査と業務監査を、分離したものとみるか、一体のものとするか、という見解もある。¹⁸前者は、分離説と呼ばれ、不適法な支出（総会屋への小額な資金の提供等）であっても、その支出額が会計的に正しく処理されていれば適法である、とする見方である。これに対して後者は、非分離説といわれ、そのような支出は、不適法な支出であるから、業務監査が不適法であり、従って会計監査も不適法となる、とするものである。¹⁹

商法の予定しているところは、監査役の会計監査については会計監査人に大部分をまかせ、監査役については、業務監査を主たる職務とする構造であるとされる。²⁰

(3) 適法性監査と妥当性監査

前節の業務監査のところで述べたように、取締役に対する業務監査は、取締役会と監査役とが重複して行なう構造とされている。

まず、取締役会の業務監督権は、業務執行の適法性監査だけではなく妥当性監査にまで及ぶと解されている。すなわち、違法行為はしていなくても効率の悪い経営を行なっている代表取締役は解任される、ということの意味している。経営的に妥当でないからである。

これに対して、監査役の業務監査がどこまでの権限を有しているかには諸説がある。

まず、法令・定款に違反するとき、それを指摘できるという適法性の監査の権限を有することに異論はない。問題は、さらに妥当性監査にまで及ぶか、という点である。及ぶとする見解は、監査役の監査権が適法性の監査に限られる旨の規定がない(商 260 の 3①, 274①)ことを根拠とされる。しかし、通説は、業務執行の決定は取締役会で行なわれ、監査役はその決定に参加できないので、そこにまで監査役が介入することはおかしい、と考えられ適法性の監査に限る、と解されている。ただし、著しく不当な事項については、総会に提出する議案・書類、あるいは、利益処分(商 275, 281 の 3②8)について記載を求められているので、その意味で、監査役の業務監査は、著しく不当な場合を含めた適法性監査に限る、と解されている⁽²¹⁾。この適法性の監査については、取締役会よりも監査役に深く期待がこめられているのは、監査役に種々の取締役にない権限を付与していることから、そのように解されている。

(4) 監査役監査への批判

監査役監査については、不祥事のたび毎に批判が集中し、それを契機として改正強化されてきたのは、さきに監査制度の歴史としてみてきたところである。それにもかかわらず監査役制度の形骸化・無機能化が指摘され、制度改革の必要性が唱えられている⁽²²⁾。また、会社等においても、監査役に誰れをあてるかについても、その職制に本人の能力が最適だ、という理由よりも、人事のバランスにより推薦されているケースがかなり多いように見受けられ、また、本人も会社への最後の勤めのポストといった意識も同じように多

くみられるところである。

このように監査役本人も、また周囲もあまり多くの期待と責任を自覚することなく就任しているのが実態であるように思われる。法律的には、適法性監査の重責を負っているにもかかわらず、多くの人が法の期待しているほど、或は、監査役という経営のチェック機構として果して欲しいと期待しているほど機能していない、と感じているからではないのか。

また、経営者自身も監査役を、お目付け役として重視ないし、コワイ存在として認識していないのが実態ではなかろうか。この辺に絶えず監査役監査への批判がくすぶるゆえんではないかと思料される。この問題への対応として指摘されている提案をまとめてみれば次のような点が論ぜられている²³⁾。

①監査役の独立性強化をはかるため、監査役の人事権が社長にある現状を改める。①そのため、特別の人事委員会にその選定を任せる。②監査役候補者の提案権を監査役会に委ねる。③監査役会の提案権・取締役会の同意権とする。④取締役会の重要決議事項として明文化する。⑤監査役の人事権を監査役会の承認を要件とする。⑥社外監査役の資格や数の割合も考慮すべきではないか、等の提案がなされている。

②監査役の権限について妥当性監査、あるいは重要事項の承認など、監督権限の拡大をはかること。

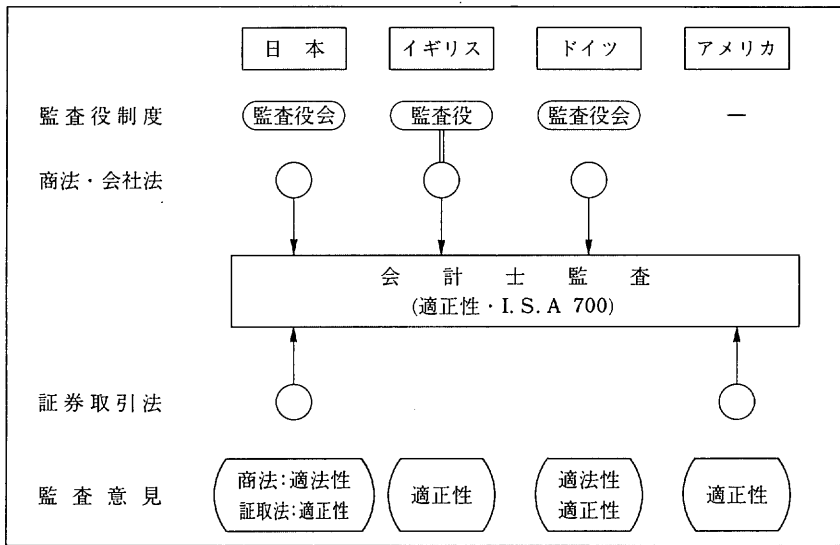
その他監査役制度をめぐって多くの議論がなされており、今後の充実が期待されているところである²⁴⁾。

4 会計監査人監査

(1) 会計監査人監査制度

わが国の商法は、会社の監査機関として大会社においては、監査役のほかに会計監査人として職業的専門家である公認会計士等をおくこととしている。わが国の会計士監査制度は、証券取引法監査として発足していたのであ

図 1 各国における会計士監査制度の法的規定



るが、昭和 40 年頃の粉飾倒産の多発を防止するねらいを込めて昭和 49 年より商法体系のなかに組み込まれて今日に至っているのである。

会計監査人は、株主総会で選任されその職務は、計算書類の監査をすることとされている。それらの詳細は、前述の表 3 (わが国の監査役、監査役会、会計監査人の関係一覧表) に示すとおりである。この制度創設後も監査役制度の改正に合わせて拡充強化されてきている。

なお、ここで主要国の職業会計士監査制度の法的位置付けを概観しておこう。

この図 1 にみるように、英・独等は商法(会社法を含む)に規定された監査として実施されており、他方、アメリカは、証券取引法に根拠をおいている。これら各国の制度に対して、わが国は、アメリカより導入された証券取引法監査が先行し、その後商法監査が始まったため、きわめてユニークな法体系のもとで監査が実施されている。

以下では、証券取引法監査と対照させた、いくつかの論点をとり上げてみ

よう。

(2) 商法監査と証券取引法監査の差異

証券取引法は、投資家保護の目的をもち、そこでの監査は、投資家への財務諸表の信頼性の付与という観点から適正性意見を表明し、これに対して、商法は、債権者・株主の利害調整をはかり、配当可能利益の算出課程が正当であったかどうかという点から、監査では適法性意見を表明することであるといわれている。

また、証券取引法監査は、財務諸表全体に対する総合意見を表明するのに対して、商法監査では、個別に意見を表明するのであって全体として意見表明する構造にないといわれる。

なお、証券取引法監査は、株主総会で確定した決算につき監査意見を表明する、という事後監査として制度ができて²⁹いる。これに対して商法監査は、総会に提出する前に監査をうけなければならない事前監査としての制度となっている。いいかえれば、事後監査であれば監査意見がどうであれ総会での承認には関係なかった制度が、商法監査では、監査意見により決算が確定する（適法意見）か、又は、総会議案として総会の承認を要するか（不適法意見）、という会計監査が決議にかかわる制度とされたのである。不適法意見を総会に提出することは、会社にとっても、監査人にとっても不名誉なことであり、適法意見となるよう監査人の指導性の発揮が期待されているのである。この点が、商法監査の導入の眼目とされたのである（注4参照）。

(3) 適法性と適正性

商法は「貸借対照表及び損益計算書が法令及定款に従い会社の財産及損益の状況を正しく示したるもの……」（商 281 の 3②三）と規定しており、これが、適法性といわれるものである。一方、証券取引法における監査に於ては、省令で「財政状態経営成績を適正に表示しているか」（監査証明省令 4①）の意見の表明を求め、さらに、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基

準に従っているか」(同 4③一)を適正表示の条件としている。すなわち、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準とは、企業会計原則に準拠して作成されたものが適正とするわけである。一方、商法は、「公正なる会計慣行を斟酌すべし」(商 32②)と定めている。すなわち、公正なる会計慣行である企業会計原則に従うべきことを定めている。このように考えると企業会計原則に従って適正に作成されたものは商法において適法である、という結論が導かれ、現在の監査の実際においてもそのように扱われている。

なお、適法意見との関連で、会計方針の変更の相当性についての記載が求められている(商 281 の 3②五)。この会計方針の変更については、監査報告準則は、「正当な理由にもとづく」かどうか(報告準則三③2)、により監査意見が異なる。商法監査において商法のいう「相当なる」と「正当な理由による」と同一内容のものとする解釈が行なわれ、会計方針の変更が相当と認められない場合であっても、その及ぼす影響が重大でない時、適法意見が表明され、証券取引法の方では、除外事項付適法意見となる。また、その影響が重大な場合には、商法では不適法意見が表明され、証券取引法では不適正意見が表明される。

このように、適法性と適正性との間に理念的に実質的相違は認められない。

しかし、商法が適法性を強調するために、監査の現場では商法監査は、本来の監査あるいは世界で広く実践されている監査と異質のものとの認識が蔓延し、実践の世界では、商法にもとづく事前監査制度が大きく貢献しているにもかかわらず、「監査論」の本では、商法監査について全く触れないか、あっても若干という実情にある。

さらにヨーロッパにおいては、E・Uの発足に伴い統一指令が発せられ、ドイツのように従来は適法意見しか書かなかった国においても、適法性と共に適正性を書くように改正されている。

このように考えると、商法の適法性の表現を新しい時代に合わせて再検討すべき時期がきているように思われる。

(4) 総合意見と個別意見

証券取引法における監査は、1(1)でのべたように、会計基準の準拠性、会計方針の継続性、表示方法の基準準拠性、の各別に意見を述べ（これらの意見を個別意見と呼ぶ）、それらの意見を総合して財務諸表が全体として適正に表示しているかの意見（これを総合意見と呼ぶ）を表明することとされている。すなわち、個別意見をふまえて総合全体意見を表明する仕組みとされている。

これに対して商法監査においては、会計監査人の監査報告書に記載すべき事項が、

①監査の方法の概要

②会計帳簿に記載すべき事項の記載なくもしくは不実の記載あるとき又は貸借対照表、損益計算書が帳簿と合致せざる時はその旨

③貸借対照表、損益計算書が法令定款に従い、会社の財産及損益の状況を正しく示している時はその旨

④ 貸借対照表、損益計算書が法令定款に違反し、会社の財産及損益の状況を正しく示さざる時は、その旨及事由

⑤ 貸借対照表、損益計算書の作成に関する会計方針の変更が相当なるや否や及その理由

⑥営業報告書が法令定款に従い会社の状況を正しく示したるものなるや否や（会計に関する部分に限る）

⑦利益の処分又は損失の処理に関する議案が法令定款に適合するや否か。

⑧附属明細書に記載すべき事項の記載なく又は不実の記載もしくは貸借対照表、損益計算書、営業報告書の記載と合致しないときはその旨（会計に関する部分に限る）。

等定められているが、これらの意見は個々別個のものとして意見表明され、それらを総合して全体として意見を表明する構造になっていない。

いま、公認会計士協会が定めた「商法監査に係る監査上の取扱」におい

て、証券取引法上の監査意見と、商法上の監査意見の取扱いを示しているもので、それを要約して示したのが図2である。いま、会計処理基準違反があり、証券取引法の個別意見では取り上げるが、全体としての重要性は低いので総合意見で除外付適正意見とするようなケースにおいても、商法の方では不適法として総会の決議を要する、といった事例もあり得よう⁽³⁰⁾。

このように、意見表明の構造が、商法と証券取引法において大きく異なっているのである。

なお、商法監査報告書の記載事項のうち、②⑧などの記載事項は、現代の商法監査対象の大会社において監査人監査報告書に取り上げる必要のないものと考えられる。それらで重要なものは、④においてカバーされるからである。現に今まで、これらについて書かれた監査報告書は皆無である。このように考えると商法監査報告書の記載事項も見直しが必要であろう⁽³¹⁾。

(5) 不正支出等と会計監査人の責任

バブルの崩壊とともに証券金融不祥事、ゼネコン疑惑等社会的事件が発生し、これを契機として監査役制度の改正が平成5年に行なわれたのである。

こうした不正支出等に対して会計監査人の対応はどのようなのであろうか。

まず、監査基準の改正が平成3年末に行なわれ、監査実施準則五において「監査計画の設定に当たり、財務諸表の重要な虚偽記載を看過することなく、……監査上の危険性を十分考慮しなければならない」とされている。ここでは、重要な虚偽記載の発見を義務づけているのである。ここで重要な虚偽記載と表現されている内容は、不正・誤謬と理解される。不正とは意図的な虚偽記載ないし脱漏を意味し、誤謬とは意図的でない虚偽記載ないし脱漏をいう⁽³²⁾。

こうした不正支出を含む虚偽記載のうち重要なものについて看過してはならない、とされているのである。そして、その重要なものとは、財務諸表全体に与える影響を考慮され、その虚偽記載が、財務諸表の利用者の経済的意思決定に影響を与えるほどに、量的に重要なものをいうと解されている⁽³³⁾。

図 3 不正等の監査上の取扱い

区分		内容	取扱い
広義の不正	虚偽記載	1. 不正(意図的) (1) 粉飾 (2) 不正支出 ① 私消・横領 ② 不当支出—使途不明金・裏金 (狭義の不正支出) 2. 誤謬(非意図的) (1) 脱漏 (2) 誤表示	重要性 <ul style="list-style-type: none"> (有) ⇒ 監査意見 (無) → 監査役会
	違法行為	上記以外の財務諸表と直接関係ない法令・定款違反	○ → 監査役会

すなわち、会計監査人は、量的に重要な虚偽記載についてのみ責任を負い、その基準をはずれたもののうち、取締役の不正、法定定款違反行為について発見したときは監査役会に報告をすればよいこととされているのである⁶⁴。さらに、経営者等の違法行為についての会計監査人の責務については、何らふれられていない。

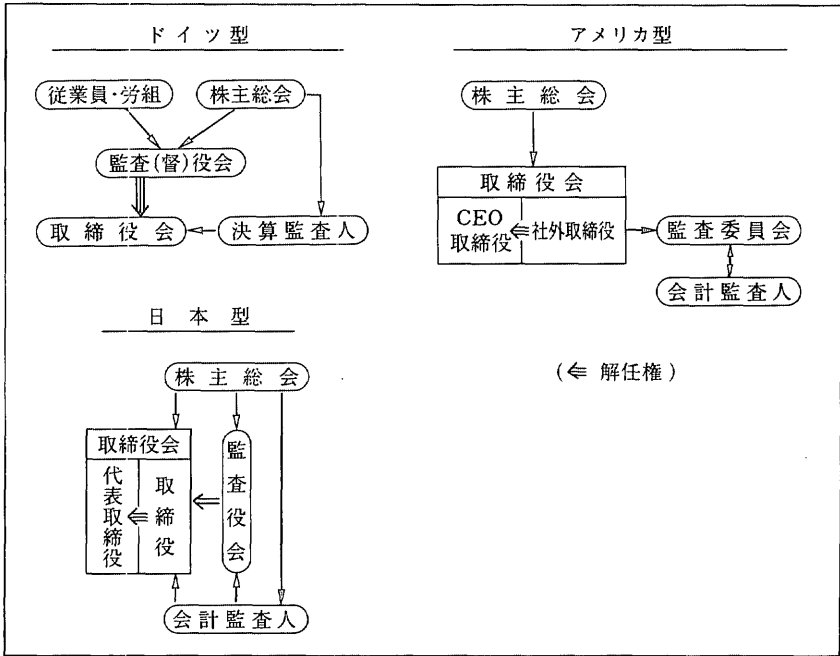
このように考えると、量的に重要なものを除く不正支出あるいは違法行為を追求する責任は、業務監査権を持つ監査役にゆだねられているといえよう。はたしてこれでよいのかについて海外実務とも照らして議論の多いところである⁶⁵。

いま、こうした不正に関する取扱いを要約してみると図3のようになるう。

5 コーポレート・ガバナンスと監査制度

近年コーポレート・ガバナンス論議が活発に行なわれている。企業統治あるいは、誰れが企業を支配・制御するか、ということで、主として企業の監

図 4 各国の監視機構



視機構はいかにあるべきか、を中心として論じられている。

そのような監視機構として、わが国では、取締役会による業務監督、監査役による業務監査、および会計監査人による会計監査という機構が設けられている。このように、多重な機構となっているにもかかわらず、バブル時に多くの不祥事が発生し十分に機能していないとの批判が絶えないのである。

そこで、二元機構をとるドイツと一元機構をとるアメリカ、およびわが国の制度を単純化して比較してみよう(図4)。

これら、米・独の監視機構は、社内取締役から独立しており、また、業務執行者の選解任権をもっており、従って、実質的な業務監督の実をあげることができているのである。

これに対して、わが国では、取締役会にその権限があるとは言っても、社

長に推薦された部下である取締役には社長の解任についてその実効を期待し得ないことは事実が語っている通りであり、また、監視者と位置づけられた監査役(会)には、その権限は与えられていない。

日米構造協議においてアメリカから要求された社外取締役制度は、このような解任権を伴った制度を要求されたのである。それに対するわが国の解答は、社外監査役制度をもって応えたのである。この監査役制度は、適法性監査を任務とし妥当性監査はその任ではないとされる。

しかし、株主の要求は、適法性は当然として、効率の悪い資本の無駄使いをする経営者には身を引いてもらうことを望んでいるのである。すなわち、妥当性の領域に踏み込んで経営者の交替を実現し得る制度の確立を望んでいるのである。カルパースに代表される機関投資家の行動は、このことを示していると考えられる。このことは、単に欧米の投資家の要求のみならず、わが国の投資家にとっても必要と考えられる。

いま、また監査役制度のさらなる改善に向けての意見が出されている。監査役の人事権を監査役会の承認を要件とするなどの意見は、第3章の(4)で見えたところである。さらに、監査役会に業務執行者の選解任権を付与し、名実ともに監督者として位置付ける、など多様な意見が出されている。

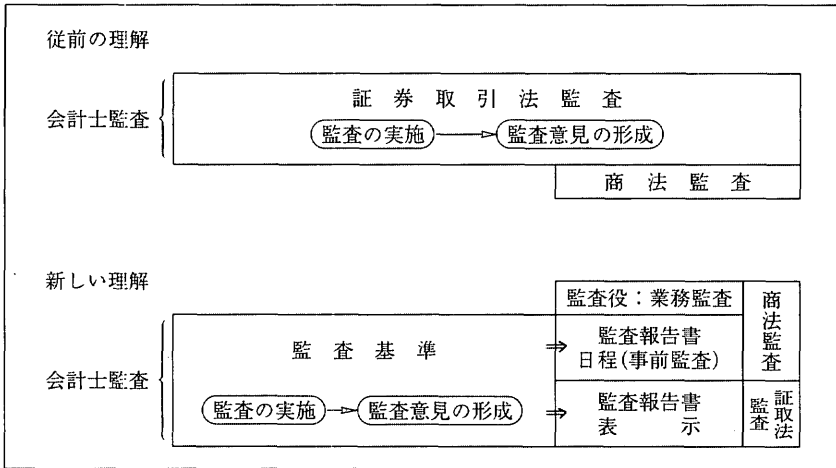
いずれにしても、現行の監視機構にはやはり致命的な欠陥があり、見直しの時機に到達していると考えられる。⁶⁶

6 「監査論」における商法監査の位置付け

会計士監査を、証券取引法監査と商法監査に分けて論じてきたところであるが、多くの「監査論」の著書においては、証券取引法監査のみを取り上げるか、又は、商法監査を取り上げるとしても附随的に述べられ、また、商法監査は証券取引法監査と異質なものと理解されているものもある。⁶⁷

しかし、監査の現場では、まず商法の規定に従った日程にもとづく監査が実施され、商法監査の意見・ひいては証券取引法監査の基本となる監査意見

図 5 「監査論」における商法監査の位置づけ



が形成され、ここまでで監査作業全体の大部分が費やされ事実上の監査業務が終わるのである。この段階で問題点については経営者に修正を求め、監査役と意見の調整をはかり、その結果が商法監査報告書として作成されるのである。こうした商法監査が終了したのち証券取引法に従った表示および意見についての追加的な監査が残り若干の作業として実施されているのが実際である。

監査の現場では商法監査が優先しているのに対して理論の世界では、その比重は小さなものとなっている。

その理由は、すでに述べたように証券取引法にもとづく監査の体系は、もともと米国の制度を導入したものであり、かつ、現在の世界の監査論の体系、あるいは国際監査基準に合致した制度となっている。他方、商法の監査体系、なかんずく監査意見の部分については、証券取引法監査と実質一元化しているといっても、やはり独特の表現体系となっている。従って、監査理論からみると異端とみなされて過小評価されているように思われる。こうし

た商法意見の体系については、商法側での歩み寄りが期待され、そのことが、商法監査がコーポレート・ガバナンスとして重要な位置をしめている現実を「監査論」の世界でも正当に取り扱うこととなるのではなかろうか。

他方、「監査論」における商法監査の扱いについては、従前の理解に変えて、図5に示すように、一体の監査として扱う必要があるように思われる。

〔注〕

- (1) 大矢知浩司『新訂監査論概説』（白桃書房，1993年）332頁。
- (2) 国際監査基準 700「The Auditor's Report on Financial Statement」IFAC Handbook 1995, 221頁。Para 17.
- (3) 三国陽夫・中地宏・上村達男「金融証券市場からみた監査役役割とは」企業会計，46巻12号，40頁。
酒巻俊雄「監査役監査と外部監査」商事法務，1296号，19頁。
日本監査研究学会編『監査役監査』第一法規出版（平成5年），39頁。
- (4) 商事法務研究会編『監査役ハンドブック』（平成7年）鈴木竹雄著，27頁。
河本一郎『現代会社法』（社）商事法務研究会（平成7年），440頁。
- (5) 河合秀敏『監査論』同文館（平成6年），38頁～51頁。
西山芳喜『監査役制度論』中央経済社（平成7年），40頁～45頁。
商事法務研究会編『監査役ハンドブック』（社）商事法務研究会（平成7年），3頁～60頁。
- (6) 西山芳喜『監査役制度論』中央経済社（平成7年），47～51頁。
大矢知浩司『新訂監査論概説』（白桃書房，1993年）304頁。
監査研究学会編『監査役監査』第一法規出版（平成5年），48頁。
同『海外監査実務』同（平成6年），3頁。
- (7) 監査研究学会編『海外監査実務』第一法規出版（平成6年），103頁。
- (8) 同書，99頁。
- (9) 竹下ちえ子「アメリカにおける社外取締役の役割とコーポレート・ガバナンス」商事法務 N1327，商事法務研究会，2頁。
- (10) 監査研究学会編『海外監査実務』第一法規出版，125頁。
同『監査役監査』同，55頁。
- (11) 竹下ちえ子，前掲書，商事法務 1328，商事法務研究会，18頁。
- (12) 河本一郎，前掲書，364～368頁。
- (13) 河本一郎，前掲書，440～445頁。

- (14) 酒巻俊雄「監査役監査と会計監査人監査」税務弘報，別冊通巻三巻，171頁。
蓮井良憲「監査役・会計監査人の監査報告書」民商法雑誌，85巻4号，58頁。
同「会計監査人と監査役の監査報告書の記載事項」企業会計，34巻1号，87頁。
- (15) 高田正淳「監査役監査と会計士監査の関係」企業会計，33巻1号，118頁以下。
酒巻俊雄「監査役監査と外部監査」商事法務，1296号，20頁。
同教授は次のように述べられている。「会計監査人の適法意見のみで取締役会に決算確定権を帰属させてもよいのではなかろうか」。
- (16) こうした見解は，日本公認会計士協会監査第一委員会報告第40号「商法監査に係る監査上の取扱い」三.2に示されているのが，その例である。
- (17) 檜田信男「会計の業務・会計以外の業務と会計監査・業務監査」産業経理，35巻6号。
- (18) 安藤英義「商法会計制度論」国元書房，292頁以下。同，監査役，215号，4頁以下。
- (19) 前記会計士協会報告40号は，分離説にたっているといえよう（二，3等）。
- (20) 酒巻俊雄「監査役監査と会計監査人監査」税務弘報，別冊通巻三巻，172頁。
西山芳喜，前掲書，177頁，192頁。
- (21) 前田庸『会社法入門』有斐閣（1995年），251頁。
鈴木竹雄『監査役ハンドブック』商事法務研究会（平成7年），23頁。
西山芳喜，前掲書，158頁。
- (22) 山浦久司『監査役監査』第一法規出版（平成5年），67頁。
同「企業会計」中央経済，47巻2号，25頁。
酒巻俊雄「株式会社監査制度の現状と課題」商事法務，1296号，2頁。
- (23) 同上②，1296号，3頁。
高田正淳「わが国監査役監査の実態と分析」同上，11頁。
奥島孝康「監査役会の法定と機関権限の再配分」同上，28頁。
山浦久司「監査役監査」第一法規，69頁。
- (24) シリーズ「これからの監査役像を考える」企業会計，46巻10号，11号，12号，47巻1号，2号。
- (25) 監査研究学会編『海外監査実務』第一法規出版（平成6年）より要約。
- (26) 証券取引法の監査証明は，財務諸表につき意見表明することとされているが，そのうち利益金処分計算書は，総会が終了し確定しないと作成できない。いいかえれば，総会終了後でなければ監査できない制度として作られているのである。

- (27) 飯野利夫「適正性と適法性」会計ジャーナル, 1974 年増刊号, 87 頁以下。
 瀧田節『新版注釈会社法』有斐閣, 6 巻, 591 頁。
- (28) 日本公認会計士協会監査第一委員会第 40 号「商法監査に係る監査上の取扱い」一。
- (29) 監査研究学会編「海外監査実務」前掲, 99 頁。
- (30) こうした商法と証券取引法監査との不一致を解消するために, 商法においても限定意見を認むべしとの有力な意見もある。
 瀧田節, 前掲書, 593 頁。
- (31) このような帳簿の記載についての意見は, “できれば削除することが望ましい”と商法改正時に企業会計審議会でも要望している。
 企業会計審議会「監査制度改善に関する『商法改正試案』について」企業会計, 21 巻 2 号, 49 頁。
- (32) 加藤恭彦, 友杉芳正, 津田秀雄編著『監査論講義』中央経済社, 53 頁。
- (33) 日本公認会計士協会監査基準委員会報告第 5 号「監査上の危険性と重要性」十三, 十六。
 河合秀敏「粉飾決算・使途不明金・裏金等企業の不正支出と外部監査人の責任」商学論纂(中央大学)第 36 巻 5, 6 号, 102 頁。
- (34) 日本公認会計士協会業種別監査研究部会建設部会「不正支出・使途不明金等に係る監査の充実強化について」平成 6 年 2 月 2 日, 第 1 項。
 商法特例法 8 条 1 項。
- (35) 山浦久司, 神田秀樹「わが国監査制度の問題点」企業会計, 47 巻 2 号, 32 頁。
 日本監査研究学会『海外監査実務』第一法規出版, 370 頁。
 山浦久司「実態監査・我が国監査基準の最重要課題」JICPA ジャーナル No. 469, 62 頁。
 英国では“不正に対する監査人の責任は, 監査報告書の意見の範囲にとどまらず警察等第三者への通報という職能が付加されている”とされる。
- (36) 酒巻俊雄「社外取締役と社外監査役の機能」ジュリスト, no. 1050, 141 頁。
 上村達男「期待に見合った理論と制度を」企業会計, 47 巻 3 号, 83 頁。
 伊藤邦雄「これからの監査役像を考える」同上, 87 頁。
- (37) 河合秀敏「粉飾決算・使途不明金・裏金等企業の不正支出と外部監査人の責任」商学論纂(中央大学)第 36 巻 5, 6 号, 93 頁。
 同教授は, 「二つの監査が, 同一事業年度に同時並行的に行なわれる」と述べられている。
- (38) 中地宏「金融市場からみた監査役役割とは」企業会計, 46 巻 12 号, 35 頁。