

監査役と会計監査人の連携に関する一断面（二・完） —会社法397条に関する若干の考察—

岡 田 陽 介
OKADA Yosuke

【目 次】

I 序 説

II 沿 革

- 1 昭和49年商法改正前の状況
- 2 昭和49年商法改正
- 3 昭和56年商法改正
- 4 平成5年・14年商法改正
- 5 平成17年会社法
- 6 小 括

III 監査役と会計監査人の連携に関する昭和56年商法改正前後の議論

1 監査役監査と会計監査人監査との関係

- (1) 重複説
- (2) 分担説
- (3) 補助者説

(以上、第34号)

2 会計監査人に対する監査役の報告義務

- (1) 否定説
- (2) 肯定説

3 若干の検討

- (1) 監査役と会計監査人との関係について
- (2) 会計監査人に対する監査役の報告義務について

IV 会社法397条の解釈上の問題点

- 1 会計監査人の報告義務の対象
- 2 監査役の報告請求権の対象

V 結 語

(以上、本号)

本論文の後半部分を掲載するにあたって

本論文の前半部分（「監査役と会計監査人の連携に関する一断面（一）—会社法397条に関する若干の考察—」本誌34号1頁以下）は平成25（2013）年2月に公表されたが、その時点では「会社法制の見直しに関する要綱」が最新のものであり、同論文もこの要綱を参照して執筆した（同論文3頁注6参照）。その後、平成25年11月29日にこの要綱に基づいて作成された会社法改正法案が国会に提出され、平成26（2014）年6月20日に成立し、6月27日に「会社法の一部を改正する法律」（平成26年法律第90号）および「会社法の一部を改正する法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律」（平成26年法律第91号）とし公布された。これらは平成27（2015）年4～5月に施行される見込みであり（改正法附則1条によれば、施行は、公布日から1年6か月以内の政令で定める日とされている）、本稿執筆時点（平成26年10月末日）では未施行であるが、本論文はこの改正会社法に基づいて執筆することにする。

本論文のテーマである会社法397条に関する改正事項は以下のとおりである。まず、監査等委員会設置会社制度の新設に伴い、397条4項が新設され、「監査等委員会設置会社における第一項及び第二項の適用については、第一項中「監査役」とあるのは「監査等委員会」と、第二項中「監査役」とあるのは「監査等委員会が選定した監査等委員」とする。」と規定された。また、旧397条4項（委員会設置会社における397条1項2項の読み替え）については、397条5項

に繰り下げられた。条文の内容に変更はないが、委員会設置会社の名称が指名委員会等設置会社に変更されたことから、書き出しが「指名委員会等設置会社における……」に変更されている。

本論文では、公開会社かつ大会社である監査役会設置会社における監査役会と会計監査人の連携に関する問題を中心に取り扱っているため（同論文4頁参照）、監査等委員会設置会社および指名委員会等設置会社における問題は検討の対象外となっている。これらの会社における同様の問題の検討については、今後の課題としたいと考えている。

Ⅲ 監査役と会計監査人の連携に関する昭和56年商法改正前後の議論⁵¹⁾

2 会計監査人に対する監査役の報告義務

前述のように、昭和49年商法特例法制定時に会計監査人の監査役への報告義務（商法特例法8条（昭和56年改正後は同条1項））および監査役の会計監査人に対する説明請求権（商法特例法13条3項）が規定され、昭和56年商法改正において監査役の会計監査に対する報告請求権（商法特例法8条2項）が新設された。しかし、監査役の会計監査人に対する報告義務、並びに会計監査人の監査役に対する報告請求権は規定されなかった。これは、現行の会社法にも引き継がれており、同法397条は1項で会計監査人の監査役に対する報告義務を、2項で監査役の会計監査人に対する報告請求権を規定するのみで、監査役から会計監査人への情報提供に関する規定は置かれていない。したがって、会計監査人に対する監査役の報告義務および監査役に対する会計監査人の報告請求権を規定すべきか否かという問題についても、昭和56年商法改正前後の議論を参照する必要がある。以下では、この問題に関して、商法特例法が採用し現在の会社法に至っている立場（否定説）と、それに反対する立場（肯定説）を紹

51) 本章の主眼は、昭和56年商法改正前後の議論を紹介することにある。当時は監査役会制度が法定されていなかったため、監査役と会計監査人の連携に関する議論という形で紹介している。本論文（一）（愛媛大学法文学部論集総合政策学科編第34号）13頁参照。

介する。

(1) 否定説

昭和56年改正商法特例法は、監査役から会計監査人への情報提供に関し、何も規定を置かなかつた。これは、会計監査人から監査役に提供すべき情報は「取締役の職務執行に関し不正の行為又は法令もしくは定款に違反する重大な事実」であるとされており、これは業務監査に資する事実であるところ、業務監査は監査役の権限であつて会計監査人の権限外の事項であることから、会計監査人から監査役への情報提供に関する規定が整備されているのに対し、会計監査人は会計監査人のみならず監査役の権限でもあるため、会計監査人が知らない場合であっても監査報告書で指摘することができることにその理由があるとする。もっとも、監査役が不当な会計処理の事実を知ったときは、当該事項を会計監査人に知らせて会計監査が適切に行われるように注意を喚起すべきであり、このことは当然に監査役の善管注意義務の一内容であるとされている⁵²⁾。そのため、監査役の会計監査人に対する報告義務を明文化することにはあまり大きな意味がないと評価されている⁵³⁾。仮に監査役の報告義務が法定されたとすれば監査役がそれを怠ることは違法になるが、それが判明するのは監査役の監査報告書の虚偽記載がわかつた後であるため、そのような場合には監査役の虚偽記載に基づく責任⁵⁴⁾を問えばよく、監査役に報告義務違反の責任を問う意味は乏しいことも指摘されている⁵⁵⁾。

52) 以上につき、稲葉・前掲注(31)396頁。

53) 志村・前掲注(37)578頁。

54) 取締役の虚偽記載に基づく対第三者責任につき、当時の商法266条ノ3第1項後段参照。これは、昭和56年商法改正により同条第2項に移動し、現在の会社法429条2項に引き継がれている。監査役については、対会社責任については昭和56年改正商法277条により任務懈怠責任として構成され、対第三者責任については280条2項が266条ノ3第2項を準用していた。

55) 龍田・前掲注(37)8-9頁。

（2）肯定説

これに対し、会計監査人に対する監査役の報告義務および監査役に対する会計監査人の報告請求権に関する規定を設けるべきであるとする見解は、以下のように主張する。まず、監査役監査と会計監査人監査の関係について分担説（本論文Ⅲ 1（2）（本誌34号14-15頁）参照）に立つ立場からは、以下のように主張される。監査役が業務監査に専念することにより、例えば取締役の不正行為のような、会計監査人の関与しえない、あるいは発見の困難な会計以前の問題を早期に抑止することができ、このことが計算書類の適正化につながることで、そして、監査役の業務監査によって会計や将来の財政状態に影響しうる重大な事項が判明した場合には、監査役が会計監査人に情報提供することが必要であると考えられる。いわば、「監査役は、業務監査を通じて事前に利害関係者に悪影響を及ぼす重大な事態のみをチェックすることに最大の課題をもち、危機状態の監視役・抑え役として会計監査の前座を務めるもの」とする⁵⁶⁾。加えて、「会計は経済事実を描写しこれを整理することであることから、会計を把握しこれを認定し判断するには必要なすべての事実を知る必要がある」ことも、その理由とする⁵⁷⁾。また、会計監査と業務監査は密接な関係にあり、両者の境界は必ずしも明確に区別できないこと、さらに表面上の会計処理は完全ではあるが通牒により利益操作が行われる場合には、これを抑制するためには、業務担当者まで批判の目を向けいっそう立ち入った監査をすることこそ会計監査人の社会的責務であることを理由に、会計監査人の監査役に対する説明請求権を法定することが妥当であるとする見解もある⁵⁸⁾。さらに、やや折衷的な見解といえるかもしれないが、会計監査人に対する監査役の報告義務は監査役の善管注意義務の一内容と解されるが、監査役監査と会計監査人監査との一体性を明確にするために、会計監査人の監査役に対する情報請求権を明確にすべきであるという見解もある⁵⁹⁾。

56) 高田・前掲注(47)120頁。

57) 高田正淳「会計監査人監査の地位とその改善」企業会計33巻5号63頁（1981年）。

58) 山村忠平「監査役制度」税経セミナー26巻13号84頁（1981年）。

59) 片木・前掲注(35)43頁。

3 若干の検討

以上、昭和56年商法改正前後に問題となっていた2つの論点について概観してきた。以下では、これら2つの論点における諸見解につき、現行会社法下での当否という観点から、若干の検討を加える。

(1) 監査役監査と会計監査人監査との関係について

監査役監査と会計監査人監査との関係をめぐる一連の議論に関しては、両監査を対等なものとしているか、あるいはどちらかを重要なものとしているかという点に、その議論を集約できると考えられる。すなわち、両者を対等なものとしてみているのが重複説であり、会計監査人による会計監査を重要なものとみているのが分担説、監査役による業務監査・会計監査を重要なものとみているのが補助者説であると考えられる。

まず、補助者説については、監査役が会社の機関であるのに対し、会計監査人は機関ではないことを理由の1つとして挙げられている。確かに、会計監査人は会社の機関ではないとする見解が多数説⁶⁰⁾であった昭和56年商法改正当時においては、ある程度説得力のある理由づけであったと思われる⁶¹⁾。しかし、現行の会社法は、会計監査人を会社の機関と見ているようでもある⁶²⁾。筆者も、平成17年の会社法制定によって、会計監査人に関する条文の位置という形式的な理由だけではなく、実質的な理由からも会計監査人は会社の機関となったと

60) 鈴木竹雄＝竹内昭夫『会社法（第3版）』319頁（有斐閣、1994年）、鈴木竹雄『新版会社法（全訂第5版）』212頁（弘文堂、1994年）、大隅健一郎＝今井宏『新版会社法論 中巻I』300頁（有斐閣、1983年）、竹内・前掲注27238頁など。会社法下においても機関性否定説が通説であるとするものとして、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年）、多数説であるとするものとして、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年）。

61) ただし、少数説ではあるが、会計監査人の機関性を肯定する見解もあった。例えば、龍田節「会計監査人の選任と解任」会計ジャーナル6巻6号144頁（1974年）。昭和56年商法改正により会計監査人が会社の機関となったと評価する見解として、倉澤康一郎『株式会社監査機構のあり方』246頁（慶應義塾大学出版会、2007年）（初出は、JIPCAジャーナル4巻6号34頁（1992年））。

62) 江頭憲治郎『株式会社法（第5版）』606頁注14（2014年）。

評価すべきであると考えている⁶³⁾。そのため、現在の大会社かつ公開会社である監査役会設置会社においては、監査役会のみならず会計監査人も会社の機関であるため、補助者説のこの理由づけは適切ではなく、支持しえないものと考ええる。

次に、分担説について検討する、監査役は業務監査を担当し、会計監査人は会計監査を担当すべきであるという主張は、確かにその通りであろう。なぜなら、規模の大きな会社の計算書類は複雑であることが通常であるところ、会計監査人は公認会計士の有資格者でなければならぬため（会社法337条1項）、複雑な計算書類についても適切な会計監査を期待できるのに対し、監査役の資格要件は特になく、公認会計士が監査役に選任される場合はよいとしても⁶⁴⁾、会計の素人が監査役に選任されるケースも多く、監査役に適切な会計監査を期待するのは難しいからである。しかし、分担説を主張する論者が前提としている、会計監査が最も重要で、業務監査はこれを補完するための方法であるとする点については、疑問が残る。公開会社かつ大会社である監査役会設置会社においては、監査役会に業務監査権限があるのみならず、取締役会にも取締役の職務の執行の監督権限がある（会社法362条2項2号）。このような会社においては、取締役会は内部統制システムを通じて収集した情報をもとにモニタリングを行うのがその職務であるが、このような取締役会の監督権限と会計監査人の会計監査権限との関係は明らかではない。会計監査人には取締役に対する会計に関する事項の報告請求権が認められている（会社法396条2項（昭和56年当時は商法特例法7条1項））。この制度は、記録されていない特殊事項や、記録だけでは完全に明確ではない諸点を明らかにする証拠を入手するために利用

63) これらの点についての詳細は、拙稿「会計監査人の法的地位—その機関性を中心に—」柴田潤子ほか編『企業と法の現代的課題—市川兼三先生古稀祝賀論文集—』83頁以下（成文堂、2014年）を参照。他に機関性肯定説を主張するものとして、前田庸『会社法入門（第12版）』342頁（有斐閣、2009年）、酒巻=龍田編・前掲注02243頁〔藤原俊雄〕がある。

64) 公開会社においては、監査役が財務・会計に関する相当程度の知見を有しているものであるときは、その事実を事業報告に記載しなければならないものとされている（会社法施行規則121条8号）。

される制度であると説明されているが⁶⁵⁾、取締役会が収集し得た会計情報を会計監査人が入手するための手段として利用することも可能であろう。Ⅲ 2(2)で述べたように、分担説を主張する論者は、会計監査人が監査役から情報提供を受けることの立法化に積極的な見解を主張しているが、取締役から会計監査人に対する会計情報提供制度が明文で存在しているのは、取締役会の監督も会社の監査制度において最も重要な会計監査を補完する手段であることが理由であると説明することも可能であろう。しかし、取締役会の監督権限は、監査役の監査権限と異なり、適法性だけでなく、妥当性や効率性にも及ぶと解されており、会社経営者の監督システムの中で最もその監督範囲が広いと思われるものであることや、大会社かつ取締役会設置会社では内部統制システムの構築が義務付けられ（会社法362条5項）、公開会社かつ大会社の上場会社である監査役会設置会社では社外取締役を置かない場合には社外取締役を置くことが相当でない理由を説明しなければならない（平成26年改正会社法327条の2）など、取締役会の監督機能に大きな期待が寄せられている現在においては、取締役会の監督権限こそが中心となるべきであり、会計監査人の会計監査こそが最も重要であるとする分担説の前提は妥当ではない⁶⁶⁾。このように、分担説については、傾聴すべき部分はあるものの、その主張の前提が支持しえないものであると考え。もっとも、このような考えに対しては、監査役の業務監査と取締役会の監督は全く別のものであるため、監査役の業務監査は会計監査人の会計監査を補完するものであっても、取締役会の監督機能についてはこのような議論はあてはまらないという批判もあり得よう。しかしながら、後述のように、監査役の業務監査・会計監査と会計監査人の会計監査の間に優劣や従属関係はないと解するのが妥当であり、その意味からも分担説は妥当ではないと思われる

65) 上柳ほか編・前掲(29)560頁〔龍田節〕。

66) もっとも、いわゆるモニタリング・モデルにおいては、取締役会が経営者を評価の際のもっともよい指標は会計成果であるため、会計情報の正確性が確保される必要がある。川濱昇「取締役会の監督機能」森本滋ほか編『企業の健全性確保と取締役の責任（龍田節先生還暦記念）』29頁（有斐閣、1997年）、松中学「経営者のモニタリングとボードの役割——取締役会の型と経営者の評価機能」法律時報86巻3号37頁注5（2014年）。

る。

最後に、重複説について検討する。重複説は、監査役の会計監査と会計監査人の会計監査は、法律上は重複するようにみえるものの実質的には重複していないと主張し⁶⁷⁾、さらに会計監査人は監査役に従属するものでもなければ⁶⁸⁾、監査役の補助者でもない⁶⁹⁾と主張する。したがって、この点が現行の会社法下においても妥当するか否かを検討する必要がある。まず、現行会社法は、436条2項において、会計監査人設置会社（本稿では、公開会社かつ大会社の監査役会設置会社を念頭に置く）の会計監査につき、同項1号で計算書類とその附属明細書の監査は監査役・会計監査人双方が、同項2号で事業報告とその附属明細書の監査は監査役のみが行うことが規定されている。会計監査人の監査の範囲を会計事項を開示する計算書類及びその附属明細書に限定したのは、会計監査人の責任の範囲を明確にするためであるとされているが⁷⁰⁾、計算書類とその附属明細書については、法文上監査役と会計監査人が監査権限のある者として並列して記載されている。また、監査役が会計監査人に対して監督者的立場に立って優越的威圧を与えるようなことがあれば、会計監査人の独立性を確保しようとする法の趣旨が没却されるおそれがあることも指摘されている⁷¹⁾。そのため、監査役と会計監査人の会計監査の間に優劣関係はないとみるべきであるが、両者は重複しているようにもみえる。しかし、会計監査人非設置会社における監査役の監査報告の内容（会社計算規則122条）と、会計監査人の会計監査報告の内容（同126条）および会計監査人設置会社の監査役の監査報告の内容（同127条）を比べてみると、次のようなことがわかる。「計算関係書類が当該株式会社の財産及び損益の状況をすべての重要な点において適正に

67) 矢沢・前掲注39)189頁。

68) 上柳ほか編・前掲注29)570頁〔龍田節〕。

69) 矢沢・前掲注39)189頁。

70) 相澤哲編著『立案担当者による新・会社法の解説（別冊商事法務295号）』125頁（商事法務、2006年）〔相澤哲＝岩崎友彦〕、江頭憲治郎＝弥永真生編『会社法コンメンタール10 計算〔1〕』368頁（商事法務、2011年）〔片木晴彦〕。

71) 西山芳喜『監査役とは何か―日本型企業システムにおける役割―』248頁（同文館出版、2014年）。

表示しているかどうかについての意見」については、会計監査人非設置会社においては監査役の監査報告の内容となっているのに対して（同122条1項2号）、会計監査人設置会社においては会計監査人の会計監査報告の内容となっている（同126条1項2号）。会計監査人設置会社においては、監査役は会計監査人が行った会計監査を前提として、会計監査報告を受領したのちに、それに基づいて会計監査人の監査の方法または結果を相当でないと認めた場合に、その旨および理由ならびに監査役の監査の方法の概要または結果を監査報告に記載すればよい（同127条1号2号）。そのため、監査役による会計監査は、会社の会計処理等が適切に行われているかを監査することではなく、会計監査人の職務遂行を監査することに重点が置かれていることがわかる⁷²⁾。これは、監査役の会計監査と会計監査人の会計監査の無意味な重複を避けるためであるとされており⁷³⁾、会計事項の監査は主に会計監査人が行い、非会計事項についての監査は監査役が行うことになっていると見てよいであろう⁷⁴⁾。このように、規則レベルまでみると、計算書類およびその附属明細書の監査に限っては、監査役の監査は会計監査人の監査に従属していると評価できるかもしれない。しかしながら、これは、Ⅲ 1(1)（本論文（一）本誌34号14頁参照）で述べたような、会計監査人監査を監査役監査に優先させるという従来慣行を会社計算規則で明示したにすぎず、このことのみによって監査役の監査が会計監査人の監査に従属していると評価するのは妥当ではない。むしろ、会計監査報告を基礎にして監査報告を作成するということが規則上明文化されたことによって、監査役と会計監査人の協力関係・連携関係が、従前よりもより強固に定められたと解することもできよう。加えて、このような協力関係・連携関係を維持するための制度が、本稿の検討対象となっているような、会社法397条の定める監査役（会）に対する会計監査人の報告義務、ならびに監査役（会）の会計監査

72) 江頭憲治郎＝中村直人編『論点体系会社法3 株式会社Ⅲ 役員等・計算』543頁（第一法規、2012年）〔本多正樹〕。

73) 前田・前掲注63526頁。

74) 伊藤靖史ほか『会社法（第2版）』254頁（有斐閣、2010年）〔伊藤靖史〕。

人に対する報告請求権であると評価することもできよう⁷⁵⁾。

したがって、監査役監査と会計監査人監査との関係については、現行会社法は重複説を採用していると解することでき、またそれが妥当な見解であると思われる。

（2）会計監査人に対する監査役の報告義務について

次に、会計監査人に対する監査役の報告義務、および監査役に対する会計監査人の報告請求権について、法律上明文で規定すべきかという問題につき、若干の検討を加える。

（1）で述べたように、平成17年制定の会社法および会社計算規則により、会計監査人を設置する監査役（会）設置会社においては、会計監査については非会計事項については監査役（会）が、会計事項については会計監査人が担当するようになった。具体的には、会計事項に関する計算書類およびその附属明細書については監査役と会計監査人双方の監査が必要とされているが（会社法436条2項1号）、実質的には会計監査は会計監査人が行い、監査役は会計監査人の職務遂行を監査するという構造となっている（会社計算規則126条、127条参照）。他方、非会計事項に関する事業報告及びその附属明細書については、監査役の監査のみでよいとされている（会社法436条2項2号）。

昭和56年商法改正前後の議論では、監査役から会計監査人への情報提供に関する規定の明文化を否定する見解（以下、本節において「否定説」とする）は、会計監査は会計監査人のみならず監査役の権限でもあることから、会計監査人が知らない場合であっても監査報告書で指摘することができることを主たる理由としていた。これは、平成17年会社法の監査役（会）の監査報告についても妥当するであろうか。現行法の下においても、監査役（会）の監査報告において、監査役（会）は、会計監査人の監査の方法または結果を相当と認めるかどうかについての意見を述べなければならない（会社計算規則127条2号、

75) 前田・前掲注63526頁。

128条2項2号)。これを実施するにあたっては、監査役は会社の取締役や使用人から報告を求め、あるいは会社の業務・財産を調査することにより、会社の財政および損益の状況について、自らの判断を形成し、自己の判断と会計監査人の評価との間で重要な齟齬がないかを確認すべきであるとされている⁷⁶⁾。したがって、会計監査人が会計監査報告で指摘しない場合であっても監査役（会）が監査報告のなかで指摘できるという構造は、現行法下においても妥当する。そのため、昭和56年商法改正前後に通説であり、また立法者が採用した否定説の、監査役と会計監査人の有する機能に着目した最も根本的だと思われる理由づけは、現行法下においても妥当するといえる。また、監査役の報告義務は監査役の善管注意義務（会社法330条、民法664条）に包摂されることや、監査役に虚偽記載に基づく責任（会社法429条2項）を問えば足りることも、現行法下でもそのまま妥当する。このように考えてくると、現行法下でも否定説を維持するのが妥当であるし、またそうであるから会社法の立法者が否定説を採用したのであると考えるべきかもしれない。

しかし、ここで注目すべきは、会社法が事業報告およびその附属明細書の監査権限、すなわち非会計事項の監査権限を、監査役のみに限定したことである（会社法436条2項2号）。会社法制定以前の商法特例法の下では、会計監査人は営業報告書を含む会社の計算書類およびその附属明細書を監査対象としていた（平成17年改正前商法特例法12条1項2項、21条の27第1項2項）。当時の営業報告書・附属明細書には会計事項と非会計事項が混在して記載されていたことから、会計監査人の監査対象は上記書類の会計に関する部分に限られており（同13条2項2号、21条の28第2項2号3号）、会計監査人は、会計に関する部分として監査の対象とした事項を監査報告書で示さなければならなかった（平成18年改正前商法施行規則130条1項2項⁷⁷⁾）。何が会計に関する事項であるのかに関しては商法特例法、商法施行規則ともに明示しておらず、このよ

76) 江頭＝弥永編・前掲注(70)212頁〔片木晴彦〕。日本監査役協会「監査役監査実施要領」第5章第4項。

77) 江頭＝弥永編・前掲注(70)368頁〔片木晴彦〕。

うな法令の構造を見る限りにおいては、会社法制定前は、会計監査人は会計事項と非会計事項が混在して記載されている営業報告書・附属明細書を見たうえで、その中から会計事項を抽出して監査対象とすることが必要とされていたように考えられる⁷⁸⁾。会計事項の確定のためには、監査役との事前の協議が必要であるという指摘もあった⁷⁹⁾。いずれにせよ、会計監査人は営業報告書・附属明細書の全体像を見たうえで、必要に応じて監査役との事前協議を行い、監査すべき会計事項を決定していたものと思われる。会社法制定前の営業報告書は計算書類の1つとされていたが⁸⁰⁾、営業報告書の概念は会社法では事業報告に引き継がれ、その内容が整理され「財務情報以外の会社の状況に関する重要な事項を報告する書類」（会社法施行規則118条）となり、計算書類には含まれないものとされた⁸¹⁾（会社法436条2項）。そして、現行会社法においては、前述のように、会計事項が中心に記載されている書類（計算書類およびその附属明細書）と非会計事項が記載されている書類（事業報告およびその附属明細書）とが明確に区別されるようになり（会社法435条2項）、後者の監査権限は監査役に限定された（会社法436条2項2号）。会社法の立案担当者によれば、営業報告書・附属明細書の「『会計に関する部分』の意味が明確ではないという問題があり、「会計監査人の責任を負う範囲を明確にする」必要があったため、このような改正がなされたとする⁸²⁾。これは、確かに合理的な理由であると思われる。しかし、会社法制定前の商法特例法下では、会計監査人は非会計事項に関する記載も含まれた営業報告書全体を参照したうえでその中に含まれる会計に関する事項の監査を行うことができ、その意味では営業報告書に含まれる非会計事項も会計監査の参考にできたのではないかと思われる。これに対

78) 上柳ほか編・前掲29596頁〔龍田節〕は、「会計監査人は職業的専門家として、善管注意義務に従ってこの範囲を決めなければならない」とする。

79) 竹内・前掲注27214頁。

80) 上柳克郎ほか編『新版注釈会社法(8) 株式会社の計算(1)』20頁（有斐閣、1987年）〔酒巻俊雄〕。

81) 相澤編・前掲注70124頁〔相澤哲＝岩崎友彦〕、江頭＝弥永編・前掲注70157頁〔片木晴彦〕。

82) 相澤編・前掲注70125頁〔相澤哲＝岩崎友彦〕。

して、現行の会社法の下では、会計監査人の監査権限が計算書類およびその附属明細書に記載されている会計事項に限定されているため、会計監査の際に事業報告の内容を参考にするには難しいと考えられる。しかしながら、監査役は、会計監査人の選出後も継続的に接触を保ち、会計監査人が会計監査業務を適切に遂行するように監督する義務を負うと解されている⁸³⁾。そのため、会計監査人は、自らの会計監査のために必要がある場合には、監査役（会）に対し、事業報告およびその附属明細書の監査に関する説明を求めることができるという制度を整備することが妥当ではないかと考える。これは、監査役（会）に対して積極的な報告ないし説明義務を課すものではなく、あくまで会計監査人が計算書類およびその附属明細書の会計監査のために必要な場合に限って監査役（会）に説明を求めることができるとし、その対象も、監査役（会）の事業報告およびその附属明細書の内容に限定するというものである。もちろん、監査役（会）は上記事項以外の業務監査の内容について求められた場合には説明してもよいが、説明しなかったことが直ちに任務懈怠となるものではない。監査役が不当な会計処理の事実を知ったときに会計監査人に報告すべきであることは、従前どおり監査役の善管注意義務の一内容を構成するものであると考えてよいであろう⁸⁴⁾。このように、たとえ対象が限定された形であっても監査

83) 森本滋「改正商法と監査役の実務責任—粉飾決算・違法配当と関連して—」監査役156号8頁（1982年）。

84) 例えば、取締役会に出席した監査役が（会計監査人には取締役会への出席権がない）会計監査の端緒となるべき事実（会計の不正の疑いなど）を先行して入手することがありうることを挙げられる（稲葉威雄「連載 基本から学ぶ会社法 第15回 会計監査人」月刊監査役605号47頁（2012年））。

85) 末永敏和「監査役監査と外部監査」森淳二郎編『企業監査とリスク管理の法構造（蓮井良憲先生・今井宏先生古稀記念）』14頁（法律文化社、1994年）は、「会社業務の複雑化・多角化にともない、会計監査にもそれらの業務内容に関連した知識を要する傾向があることから、会社の業務に精通していることの多い監査役の協力助言があれば、会計監査人の会計監査に有益である」とする。片木・前掲注(30)26頁も、「期中における監査役と会計監査人との定期的協議を奨励する中で、監査役の調査結果が会計監査人によって活用される可能性を期待する」とする。西山・前掲注(7)151頁も、監査役と会計監査人は有用な情報を交換し合うことが必要不可欠であり、「監査役は、会計監査人に対し、その監査の実効性を高めるため必要ないわゆる非会計事項について有用な情報を提供」とする。さら

役（会）に対する会計監査人の説明請求権を認めることは、監査役（会）・会計監査人の連携の強化や、ひいては監査の質の向上に資するものであると思われる⁸⁵⁾。

なお、監査役の報告義務および会計監査人の報告請求権を明文化しようとする見解（肯定説）については、その前提となる監査役監査と会計監査人監査に関係に関する分担説が妥当ではないことや、会計監査人による監査はあくまで外部監査であり、会社の業務担当者に批判の目を向けることは大切であるとしても、そこまで立ち入って監査をするのは妥当ではないため、これを無限定に認めることは適切ではないと思われる。

IV 会社法397条の解釈上の問題点

本章では、会社法397条の解釈上の問題点につき検討する。まず同条1項の監査役に対する会計監査人の報告義務につき、その報告すべき事実の対象につき検討し、次に同条2項の会計監査人に対する監査役の報告請求権につき、その報告すべき事実の対象につき検討する。

1 会計監査人の報告義務の対象

会社法397条1項によれば、会計監査人の報告義務の対象となっているのは、会計監査人が「その職務を行うに際して取締役の職務の執行に関し不正の行為

に、上場会社における実務指針のレベルではあるが、日本監査役協会「内部統制システムにかかる監査の実施基準」（平成19年4月5日制定、平成23年3月10日最終改正）13条4項は、「監査役は、本条に定める監査の方法その他会社法に定める監査活動を通じて、財務報告内部統制が第1項に定める重大なリスクに対応していないと判断した場合には、必要に応じ監査役会における審議を経て、その旨を財務担当取締役等に対して適時かつ適切に指摘し必要な改善を求めるとともに、第7条第4項の規定に従い、内部統制システム監査について監査報告に記載すべき事項（重大な欠陥に該当するか否かを含む）を検討する。また、会計監査人に対して必要な情報を提供し、会計監査上の取扱いにつき意見交換を行う。」と規定する。http://www.kansa.or.jp/support/el001_100315_02a.pdf（2014年10月29日最終アクセス。以下、本稿におけるURLはすべて上記の日が最終アクセス日である。）

又は法令もしくは定款に違反する重大な事実」を発見したときの、当該事実である。Ⅱで概観したように、これは昭和49年商法特例法当時から改正されていない制度であるが、このような監査役による取締役の不正行為の発見については、現在では、昭和49年商法特例法制定当時や昭和56年改正時からその解釈の前提となる状況が大きく変化したことについて触れなければならない⁸⁶⁾。

商法特例法制定当時や昭和56年改正時においては、本規定は、会計監査人に取締役の不正行為や違法行為に関する事実の発見に努める義務を課したのではなく、会計監査人がこのような事実をたまたま発見した時に報告する義務であると解されていた⁸⁷⁾。すなわち、監査役に対してその監査役の職務権限である業務監査権限を発動してもらうために、取締役の不正行為・違法行為についての事実に関する会計監査人の報告義務が課されているとされていたのであった⁸⁸⁾。しかし、平成19年の公認会計士法改正に伴い⁸⁹⁾、公認会計士・監査法人（以下、「監査人」という）による不正・違法行為発見時における申出制度が金融商品取引法193条の3に規定され、平成20年4月1日から施行された。これにより、上場会社においては、第一段階として、監査人が、金融商品取引法192条の2第1項の監査証明を行うに当たって、被監査会社における法令に違反する事実その他の財務計算に関する書類の適正性の確保に影響を及ぼすおそれがある事実を発見したときは、当該事実の内容および当該事実にかかる法令違反の是正その他の適切な措置を取るべき旨を、遅滞なく、被監査会社の監査役等に書面で通知しなければならない（金融商品取引法193条の3第1項）、さらに、第二段階として、この通知を行った監査人は、当該通知を行った日から所定の期間が経過後なお、法令違反等の事実が被監査会社の財務計算に関する書類の適正性の確保に重大な影響を及ぼすおそれがあり、かつ当該通知を受けた

86) 以下の記述は、酒巻ほか編・前掲注②180頁〔川島いづみ〕に、その多くを負っている。

87) 上柳ほか編・前掲注②9446頁〔竹内昭夫〕、567頁〔龍田節〕。

88) 元木伸『改正商法逐条解説（改訂増補版）』303頁（商事法務研究会、1983年）。

89) この点に関する公認会計士法の改正の詳細については、弥永真生「公認会計士法の要点解説—監査役と会計監査人の更なる連携強化の視点から」月刊監査役563号20頁（2009年）参照。

当該発行会社等がそれに対して適切な措置をとらないと認める場合において、当該事項に関する意見を内閣総理大臣に申し出なければならないこととなった（同条2項）⁹⁰⁾。この制度は、公認会計士監査を充実・強化させる観点から、被監査会社に法令違反等の事項が存在する場合に、監査人が被監査会社との関係において、強固な地位に基づいて適正に監査が行うことが重要であることから規定されたものであり⁹¹⁾、これにより、監査人には不正行為の発見・警鐘の役割が付与されたと評価することができる⁹²⁾。金融商品取引法適用会社、すなわち上場会社においては、金融商品取引法上の監査人による監査と会社法上の会計監査人による監査の両方が同一の監査法人等により行われているようであることから⁹³⁾、少なくともこのような会社（本論文が対象とする公開会社かつ大会社である監査役会設置会社も、そのほとんどがこれに該当するであろう）においては、商法特例法の時代のように会計監査人には取締役の不正行為や違法行為に関する事実の発見に努める義務がないと解するのは妥当ではない。むしろ、金融商品取引法上の監査人に期待されている役割にかんがみ、会社法監査においても、会計監査人には金融商品取引法監査における「法令に違反する事実その他の財務計算に関する書類の適正性に確保に影響を及ぼすおそれのある事実」に相当する事実を積極的に発見すべき役割が課せられていると解することができる⁹⁴⁾。このことは、会社法397条1項の解釈においても、前提とされるべきであろう。

まず、報告の対象とすべき事項を発見する時期について、会社法397条1項

90) この制度の詳細は、町田行人「監査人による不正・違法行為発見時における申出制度と監査役の対応」月刊監査役570号50頁（2010年）、同「法令違反等事実または不正の行為等が発覚した場合の監査役等の対応について」月刊監査役603号4頁（2012年）を参照。

91) 神田秀樹ほか編『金融商品取引法コンメンタール4 不正取引規制・課徴金・罰則』502頁（商事法務、2011年）〔柿崎環〕、黒沼悦郎＝太田洋編『論点体系金融商品取引法2』633頁（第一法規、2014年）〔町田行人〕。

92) 酒巻ほか編・前掲注⑫180頁〔川島いづみ〕。

93) 龍田・前掲注⑭4147頁。

94) 金融商品取引法上は、財務計算に関する書類の適正性の確保に影響を及ぼすおそれのないような法令違反事実の通知義務は定められていない。弥永真生「金融商品取引法の下での監査役と監査人の連携」月刊監査役550号60頁注7（2009年）。

は、会計監査人が「その職務を行うに際して」と規定する。これを文言どおり解釈して、「職務の遂行と関係なくこれらの事実を発見したときは、報告する義務を負わない」とする見解もある⁹⁵⁾。しかし、本条項がこのように規定しているのは、会計監査を行うときにそのような事実を発見することが多いからというだけのものであり、一般的には条文の文言どおりに解することに合理的な理由はないと解されている⁹⁶⁾。

報告の対象とすべき事項としては、第一に取締役の職務の執行に関する「不正の行為」が挙げられる。監査役が取締役会に対する報告義務（会社法382条）と異なり、「不正の行為をするおそれのある事実」は、報告の対象に含まれていない。これは、業務監査をその職務とする監査役と、会計監査人の職務の違いによるものであるとされている⁹⁷⁾。「不正の行為」とは、忠実義務に違反して会社に損害を生じさせる故意の行為のことである⁹⁸⁾。「不正の行為」の判断にあたっては、日本公認会計士協会監査基準委員会報告書第240号「財務諸表の監査における不正」⁹⁹⁾（平成23年12月22日制定、平成25年6月17日改正）が参考になると思われる¹⁰⁰⁾。第二に、取締役の職務の執行に関する「法令若しくは定款に違反する重大な事実」も報告の対象として挙げられる。これも、監査役が取締役会に対する報告義務（会社法382条）と異なり、同じく上述の理由から「著しく不当な事実」は報告の対象に含まれていない。法令・定款違反が重大であるか否かの判断については各事案の具体的な状況によるが、少なく

95) 服部栄三編『基本法コメンタール 会社法2（第7版）』別冊法学セミナー171号285頁（2001年）〔川内克忠〕。

96) 大隅＝今井・前掲注60314頁、上柳ほか編・前掲注29569頁〔龍田節〕、酒巻ほか編・前掲注12181頁〔川島いづみ〕。

97) 岩原紳作編『会社法コメンタール9 機関(3)』20頁（商事法務、2014年）〔砂田太士〕。

98) 小柿徳武「会計監査人の情報提供機能とコーポレート・ガバナンス（二・完）」民商法雑誌117巻3号63頁（1997年）。

99) http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/files/2-24-240-2-220130617.pdf

100) かつて存在した日本公認会計士協会監査基準委員会報告書第10号「不正及び誤謬」（平成9年3月25日）を参考にする余地があることを指摘するものとして、小柿・前掲注9770頁。

とも取締役が会社に対して責任を負うべき場合はこれに含まれるものと解されている¹⁰¹⁾。このうち、法令違反の重大な事実か否かの判断については、日本公認会計士協会監査基準委員会報告書第11号「違法行為」（平成9年3月25日制定、平成20年3月26日最終改正）が参考になるであろう¹⁰²⁾。なお、これらの報告対象には、会計に関係しない事項も含まれている¹⁰³⁾。

2 監査役の報告請求権の対象

会社法397条2項は、監査役が、その職務を行うために必要があるときは、会計監査人に対して、その報告を求めることができる旨を規定する。そのため、監査役が会計監査人に報告を請求することができるのは職務を行うために必要なときに限られ、職務上の必要を離れて何についても自由に報告請求をすることはできないと解されている¹⁰⁴⁾。この点については、監査役・会計監査人間には「権利義務を越えた不断の信頼関係が築かれ、それに基づき連携が保たれることが望ましい」として、その連携の最小限のものとしてこの報告請求権が定められているにすぎないと解すべきとする見解がある¹⁰⁵⁾。これを一歩進めて、「監査役が職務を行うため必要があるとき」という要件に不当に限定されることなく、監査役と会計監査人がむしろできるだけ定例的な会合を持つことが望ましいとか、意思疎通を図ることが重要であるとする見解もある¹⁰⁶⁾。会社法397条2項のもととなる商法特例法8条2項が制定された理由が「監査役の側から能動的に、期中にも報告を求めうるようにして、両者の連携を密にすること¹⁰⁷⁾」にあることにかんがみると、両者はできる限り情報交換・意見

101) 酒巻ほか編・前掲注(12)181頁〔川島いづみ〕、服部編・前掲注(94)285頁〔川内克忠〕。

102) 弥永・前掲注(94)60頁注6。

103) 上柳ほか編・前掲注(29)569頁〔龍田節〕。

104) 竹内・前掲注(27)164頁。上柳ほか編・前掲注(29)570頁〔龍田節〕、酒巻ほか編・前掲注(12)182頁〔川島いづみ〕

105) 志村・前掲注(37)575頁。

106) 片木・前掲注(35)43頁、岩原編・前掲注(97)29頁〔砂田太士〕。

107) 上柳ほか編・前掲注(29)568頁〔龍田節〕。

交換の場を持つことが望ましい¹⁰⁸⁾。しかし、監査される側である取締役や使用人に対する報告請求権（会社法381条2項）のように、いつでも行使できるとするのは妥当ではない。したがって、会社法397条2項の「職務を行うため必要があるとき」における「職務」の文言は、会社法381条1項前段の「取締役……の職務の執行の監査」という職務であると形式的に解釈するのではなく、監査役と会計監査人が取締役の職務の執行の監査のために連携しなければならない場面において監査役がとるべき行動（例えば、会計監査人と会合を開く、など）も、「職務」に含めて解釈すべきではないかと思われる。

報告の対象に関しては、会計監査人がすでに調査により把握しているデータとそれについての意見、監査計画の内容などであると解されている¹⁰⁹⁾。

V 結 語

以上、誠に不十分ではあったが、公開会社かつ大会社の監査役会設置会社に限定して、会社法397条をめぐる諸問題について考察を行った。本稿での検討の結果、得られた結論を要約すると、以下のようになる。

まず、Ⅲで検討した昭和56年商法改正前後に議論されていた問題に関して、(1)監査役監査と会計監査人監査との関係については、現行会社法の下でも重複説が妥当であり、(2)会計監査人に対する監査役の報告義務を明文で規定すべきかという問題については、監査役の報告義務については監査役の善管注意義務の一内容と解すれば足りるものの、監査役会に対する会計監査人の報告請求権については、会社法制定以前は会計監査の一内容とされていた、事業報告およびその附属明細書に記載されている非会計事項の監査に関する事項についてのみは、監査役会に対して説明を求めることができるとする規定を設けるべきであるという結論に至った。

108) 藤原俊雄『コーポレート・ガバナンス—課題と展望—』179頁（成文堂、2013年）。

109) 竹内・前掲注②7173頁、上柳ほか編・前掲注②9570頁〔龍田節〕、酒巻ほか編・前掲注①2181頁〔川島いづみ〕。

次に、IVで検討した会社法397条をめぐる解釈上の問題点に関して、(1)会計監査人の報告義務については、少なくとも上場会社においては¹¹⁰⁾、金融商品取引法193条の3の規定する監査人の申出・通知制度の規定を斟酌し、会計監査人にも不正行為・違法行為に関する事実の発見に努めるべきであるとの立場から本条を解釈する必要がある、(2)監査役の報告請求権については、会計監査の場面における監査役会と会計監査人の連携をより強化するため、「職務を行うため必要があるとき」という文言を広く解釈して、監査役会と会計監査人が取締役の職務の執行の監査のために連携しなければならない場面において監査役がとるべき行動（例えば、会計監査人と会合を開く、など）も、「職務」に含めて解釈すべきであるとの結論に至った。

しかしながら、本章冒頭でも述べたように、本稿での検討は不十分な点も多い。本稿で検討の対象としている公開会社かつ大会社の監査役会設置会社はそのほとんどが上場会社であることから、会社法上の監査と金融商品取引法上の監査との関係、とりわけ会社法397条と金融商品取引法193条の3との関係を緻密に検討する必要があるが、本稿ではこれに深く立ち入ることはできなかった¹¹¹⁾。また、監査役（会）と会計監査人の連携については、法律上の権利義務関係ではなく実務指針を整備することが重要であることがかねてから指摘されており¹¹²⁾、昭和56年商法改正以降数多くの実務指針が整備されてきた。現在でも、日本監査役協会による「会計監査人との連携に関する実務指針」¹¹³⁾（平成18年5月11日制定、平成26年4月10日最終改正¹¹⁴⁾）、日本公認会計士協

110) 金融商品取引法の適用されない会社への示唆として、弥永・前掲注9459頁。

111) 金融商品取引法では公認会計士・監査法人が内部統制への評価に関する最終的な監査の責任を有しているのに対して、会社法では監査役が最終的な会計監査の責任を有しているという関係は、一種のねじれ構造であるとの指摘があり（神田秀樹ほか「会社法と金融商品取引法の交錯と今後の課題（上）」商事法務1821号20頁（2008年）、会社法と金融商品取引法の交錯の問題は今後も大きな検討課題となろう。

112) 龍田・前掲注379頁。

113) http://www.kansa.or.jp/support/el002_140410_01.pdf

114) この最終改正については、日本監査役協会会計委員会「『会計監査人との連携に関する実務指針』の改正について」月刊監査役627号90頁（2014年）参照。

会監査基準委員会報告書260「監査役等とのコミュニケーション」¹¹⁵⁾ (平成23年12月22日公表)、そしてこれら両協会による共同研究報告「監査役若しくは監査役会または監査委員会と監査人との連携に関する共同研究報告」¹¹⁶⁾ (平成17年7月29日、平成25年11月7日最終改正¹¹⁷⁾) といった実務指針があり、これらの実務指針についての検討が必要不可欠であったのであるが、本稿ではできなかった¹¹⁸⁾。加えて、指名委員会等設置会社や監査等委員会設置会社における監査委員・監査等委員と会計監査人の連携については最初から本稿での検討の対象から除外していた。このように、会社法397条を取り巻く諸問題には検討すべき事項が多く残されている。「会計監査人と監査役との連携に関する本気度」はまだまだ薄く、相互に本気で信用できる関係は未だ成り立っていないことが指摘されており¹¹⁹⁾、監査役(会)および会計監査人が企業不祥事の防止や発見のためにしっかりと機能するためには、これらの問題の検討が急務といえよう¹²⁰⁾。今後の検討課題としたい。

[完]

【訂 正】

本論文の分割掲載第1回「監査役と会計監査人の連携に関する一断面(一) 一会社法397条に関する若干の考察」(愛媛大学法文学部論集総合政策学科編34号1頁以下(2013年)に、次のとおり誤りがありましたので、訂正いたします。

115) http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/files/2-24-260-2-20111222.pdf

116) http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/files/2-99-0-2-20131111.pdf

117) 最終改正については、住田清芽ほか「座談会・『監査役等と監査人の連携に関する共同研究報告』の改正について」月刊監査役625号4頁(2014年)参照。

118) 後二者の実務指針について検討するものとして、岩原編・前掲注9729頁〔砂田太土〕。

119) 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—』177頁(同文館出版、2013年)。

120) 監査役と会計監査人と連携に関するソフトバンクおよびパナソニックの取り組みを紹介したうえでこれらを検討するものとして、佐野光生=古田芳浩=福川裕徳「第75回監査役全国会議 報告 第2分科会 監査役と会計監査人の関係強化—実効性の向上と不正予防—」月刊監査役608号86頁(2013年)。

3頁注(5)2行目後半から

（誤）高橋均「企業統治の監査役制度の活性化」

（正）高橋均「企業統治と監査役制度の活性化」

12頁19行目

（誤）会社法上の監査と金融商品取引法の監査の……

（正）会社法上の監査と金融商品取引法上の監査の……

14頁10行目

（誤）独立した職業的専門化として……

（正）独立した職業的専門家として……

16頁3行目後半から

（誤）会計監査人は監査役に抱擁される地位にある……

（正）会計監査人は監査役に包容される地位にある……