

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—

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、本号)

2 会計監査人に対する監査役の報告義務

IV 会社法397条の解釈上の問題点

V 結 語

I 序 説

大会社（会社法2条6号）においては、会計監査人の設置が義務付けられている。（会社法328条、327条5項）。そのため、大会社の会計監査は、監査役設置会社においては監査役、監査役会設置会社においては監査役会、委員会設置会社においては監査委員会が、それぞれ会計監査人と連携して行うこととなる。このように、大会社ではいわば二者による会計監査が義務付けられているため、監査役¹⁾と会計監査人の関係は、大会社に会計監査人による会計監査が義務付けられた昭和49年商法改正以降、たびたび議論されてきた。

平成17年に制定された会社法は、従来から規定されていた会計監査人の選任・解任・不再任に関する議案の監査役の同意権・請求権、監査役による会計監査人の解任権等に加え、会計監査人の報酬等の決定について監査役（会）・監査委員会の同意を要する（会社法399条）こととしたり、会計監査人と特定監査役等（会社計算規則130条5項、132条1項）^{1a)}の合意により連結計算書類のみならず計算書類・附属明細書、臨時計算書類についても会計監査報告の通知期限を定めることを認めたり（会社計算規則130条1項1号ハ・2号ロ・3号）、会計監査人の職務遂行に関する体制について会計監査人から特定監査役への情報提供を義務付ける規定（会社計算規則131条）を新設したり、監査役と会計監査人に意思疎通の努力義務の規定（会社法施行規則107条2項、110条2項）を新設するなど、監査役（会）・監査委員会と会計監査人の連携をより一層強化した²⁾。このような改正を踏まえ、日本監査役協会は、平成18年5月11日に、「会計監査人との連携に関する実務指針」³⁾を公表し（最終改正は平

1) 昭和49年商法改正当時、監査役会制度および委員会設置会社制度は導入されていなかったため、ここでは単に「監査役」とした。

1a) 平成18年2月7日に公布された会社計算規則は、平成21年3月27日改正により条文番号が大きく変更された。本稿では、最新の条文番号を使用する。

2) 江頭憲治郎＝門口正人編集代表『会社法大系3〔機関・計算等〕』317頁〔松井秀樹〕（青林書院、2008年）。

3) http://www.kansa.or.jp/support/el002_110825_02.pdf（平成24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。）

成23年8月25日)、日本公認会計士協会は、平成23年12月22日に、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」⁴⁾を公表している。

会社法制定後の監査役(会)・監査委員会と会計監査人との連携に関する議論については、主として監査役(会)設置会社の会計監査人の報酬等の決定についての監査役(会)の同意に関して、いわゆる「インセンティブのねじれ」の問題を中心として行われてきたように思われる⁵⁾。この問題は法制審議会会社法制度部会でも取り上げられ、平成24年8月1日に公表された「会社法制度の見直しに関する要綱案」⁶⁾においては、報酬との決定に関する改正は見送られたものの、「監査役(監査役会設置会社)にあっては、監査役(会)は、株主総会に提出する会計監査人の選任及び解任並びに会計監査人を再任しないことに関する議案の内容についての決定権を有するものとする。」(第一部・第二)とされ、会計監査人の選解任・不再任に関する株主総会の議案の決定に関して監査役の過半数(監査役会)の同意を得て取締役が決定するとされている現行法(会社法344条1項)が、その決定権を監査役(会)へと変更する改正されようとしている⁷⁾。

しかしながら、上述の「インセンティブのねじれ」に関する問題は、監査役(会)・監査委員会と会計監査人との連携に関する一連の問題の中では、本質的にはやや脇役的な問題ではないかと思われる。この問題においてまず扱われるべき問題は、監査役(会)・監査委員会および会計監査人の会計監査という職

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

5) 「インセンティブのねじれ」についての詳細は、岩原紳作「監査役制度の見直し」前田重行ほか編『企業法の変遷(前田庸先生喜寿記念)』5頁(有斐閣、2009年)、高橋均「企業統治の監査役制度の活性化」一橋法学8巻1号105頁(2009年)、藤原俊雄「監査役役割の検討」明治大学法科大学院論集7号315頁(2010年)、齊藤真紀「会社法改正の理論と展望Ⅲ企業統治(日本私法学会シンポジウム資料)」商事法務1940号26頁(2011年)等を参照。

6) 商事法務1973号13頁以下(2012年)に掲載されている。この要綱案は、その後平成24年9月7日に開催された法制審議会第167回会議において原案どおり採択され、「会社法制度の見直しに関する要綱及び附帯決議」として直ちに法務大臣に答申することとされた。
<http://www.moj.go.jp/shingii/shingi03500016.html>

7) 岩原紳作「『会社法制度の見直しに関する要綱案』の解説〔Ⅱ〕」商事法務1976号4頁(2012年)。

務執行の場面における両者の連携に関する問題が中心となるべきと考える⁸⁾。会計監査の場面における両者の連携に関する問題といっても、例えば「会計監査人の監査の方法及び結果の相当性の判断」の場面、「事業報告の監査」の場面、「監査の効率性の確保」の場面等、検討に値する場面は数多く存在するが⁹⁾、中核をなすのは「監査役（会）・監査委員会と会計監査人の意思疎通」に関する問題であろう。具体的には、会社法397条の規定する「監査役（会）・監査委員会に対する会計監査人の報告義務（会計監査人の特別報告義務）」および「監査役（会）・監査委員の会計監査人に対する報告請求権」をめぐる諸問題である。監査役（会）・監査委員会と会計監査人との連携のありようが十分に検討されてきたとは言い難いという指摘¹⁰⁾がある中で、この問題については、本稿Ⅲで後述するように、現行法のシステムの原型が出来上がった昭和56年商法改正前後に数多くの議論がなされている。

そこで、本稿では、会社法397条の規定する会計監査人の特別報告義務および監査役（会）の報告請求権に関し、これまでの議論を踏まえうえて、若干の検討を試みる。このような検討は、本来、株式会社の監査・監督制度全体の中で当該制度がどのように位置づけられるかという観点から行われるべきものであろうが、本稿での検討は1つの条文の解釈論の域を出ず、いわば「木を見て森を見ない」ものであることをご海容願いたい。なお、本稿においては会計監査人の設置が義務付けられている大会社のうち、公開会社、その中でも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の問題を中心に取扱い、委員会設置会社における監査委員会と会計監査人との連携の問題については、上述のテーマに関連し本稿の論述に必要な範囲で触れるにとどめることにする。

8) 会社法制定後、この問題について論じたものとして、江頭＝門口編・前掲注(2)317頁〔松井秀樹〕、弥永真生「会社法の下での監査役と会計監査人との連携」別冊商事法務307号145頁（2007年）、藤原俊雄「会計監査人監査の体制——特に監査役との職務の連携にかかわって」民事法情報256号10頁（2008年）がある。

9) 弥永・前掲注(8)145頁は、これらの問題についても検討を加えている。

10) 西山芳喜「企業会計法の諸相——規範性と国際性と調和 I 総論（日本私法学会シンポジウム資料）」商事法務1974号7頁（2012年）。

以下、Ⅱで会社法397条の沿革について概観した後、Ⅲで監査役（会）と会計監査人との意思疎通に関する現行法のシステムの原型が出来上がった昭和56年商法改正の前後の議論を紹介し、Ⅳで現行の会社法397条における解釈上の問題点について検討を加える。最後に、Ⅴで本稿での考察の結果と今後の課題を確認する。

Ⅱ 沿革

現行の会社法397条は、会計監査人は、その職務を行うに際して取締役（委員会設置会社においては取締役・執行役）の職務の執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があることを発見したときは、遅滞なく、これを監査役（監査役会設置会社においては監査役会、委員会設置会社においては監査委員会）に報告しなければならないと規定し（同条1項3項4項）、他方で、監査役（委員会設置会社においては、監査委員会が選定した監査委員）は、その職務を行うため必要があるときは、会計監査人に対し、その監査に関する報告を求めることができると規定する（同条2項4項）。この会計監査人の報告義務は、業務監査は会計監査人の職務ではないものの、会計監査の際に取締役等の不正行為等を発見する可能性があるため規定され、会計監査人に対する報告請求権は、監査役（監査委員）も会計監査の一端を担っていること、および会計監査人の有する情報が業務監査に役立つことが多いことから認められているものであるとされる¹¹⁾。

この条文の元となる規定は、昭和49年に成立した「株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律」（以下、商法特例法とする）で公認会計士による商法上の会計監査が義務付けられたときに初めて規定されたが、それ以降数次の変遷をたどっている¹²⁾。本章では、昭和49年商法改正前から現在に至るまで

11) 江頭憲治郎『株式会社法（第4版）』566頁（有斐閣、2011年）。

12) 規定の変遷については、酒巻俊雄＝龍田節編集代表『逐条解説会社法 第5巻 機関・2』177頁（中央経済社、2011年）〔川島いづみ〕を参考にさせていただいた。

の会社法397条および同条の規定に関連の深い制度の沿革を概観する。

1 昭和49年商法改正前の状況

昭和49年に成立した商法特例法により、大会社に公認会計士による商法上の会計監査が導入される前の状況について、一瞥しておきたい。

周知のように、昭和25年商法改正により、それまでは業務監査と会計監査に及んでいた監査役の監査対象が、会計監査に限定されることとなった。これは、昭和25年商法改正により取締役会制度が導入され、業務監査のうち合目的性の監査は取締役会の自己監査的機能に、業務の違法性の監査は同改正によって拡張された株主の監督機能に委ねられたことに起因している¹³⁾。

他方、戦後、昭和23年にそれまでの計理士法が廃止され、代わって公認会計士法が成立した。これにより、会計監査専門の職業会計人である公認会計士の制度が導入された。その後、GHQの指示により、昭和25年の証券取引法改正で公認会計士による監査証明の制度が導入された。すなわち、証券取引法の定める財務諸表は、会社と特別利害関係のない公認会計士の監査証明を受けなければならないことが規定されたのである（証券取引法193条の2第1項¹⁴⁾）。

このように、昭和49年商法改正以前は、商法上の会計監査が監査役により行われていた一方で、証券取引法が適用される会社では公認会計士による会計監査も要求されていたため、両者の調整が問題となっていた¹⁵⁾。そこで、例えば昭和31年に大蔵省は企業会計審議会に「監査役監査と公認会計士監査との調整について」という試案を提案したものの、法案は成立しなかった。

また、昭和25年改正で監査役に会計監査の権限のみが認められたのは、同改正当時には公認会計士の数が少なかったため、暫定的に監査役に会計監査の権

13) 矢沢惇「監査役と公認会計士の監査」『企業会計法の理論』153頁（有斐閣、1981年）。

14) 証券取引法上の公認会計士監査の導入に関する以上の記述は、岸田雅雄「商法と職業会計人制度」河本一郎ほか編『商事法の解釈と展望（上柳克郎先生還暦記念）』333頁以下（有斐閣、1984年）に負うところが大きい。

15) 岸田・前掲注14)336頁、鈴木竹雄＝河本一郎『証券取引法』32頁注2（有斐閣、1968年）。

限を残したにすぎないものがあることなどを理由に、アメリカ法に倣い、監査役制度を廃止し、公認会計士によるとする監査を徹底させるべきであるという見解もあった¹⁶⁾。

このような中、昭和39年から40年にかけて日本特殊製鋼、サンウェーブ工業、富士車輛、そして山陽特殊製鋼などの大型倒産が相次ぎ、そこには粉飾決算がみられ、公認会計士も少なからず関与していたことから、公認会計士制度のあり方が商法改正の課題としてまず取り上げられることとなった¹⁷⁾。

2 昭和49年商法改正

昭和49年商法改正では、監査役の監査対象が会計監査に加え業務監査にも拡大されることとなった。すなわち、資本の額が1億円以下の株式会社（小会社）以外の株式会社では、監査役の監査対象は会計監査のみならず業務監査にも及ぶこととなった¹⁸⁾。

また、資本の額が5億円以上または1億円以下の株式会社における監査等についての特例を規定する商法特例法が新たに制定され、資本の額が5億円以上¹⁹⁾

16) 矢沢・前掲注③160頁、石井照久「監査役論」鈴木忠一編『会社と訴訟（下）（松田判事 在職四十年記念）』1191頁以下（有斐閣、1968年）。

17) 中東正文＝松井秀征編『会社法の選択——新しい社会の会社法を求めて』409頁〔松井秀征〕（商事法務、2010年）。

18) 周知のとおり、これは、昭和42年3月22日の第42回法制審議会商法部会で提示されたB案「監査役は業務監査をも行うものとし、独立性の保持その他監査機能の強化のための措置を講ずるものとすべきか。」（昭和25年改正前の制度）が採用されたものである。この他、A案「監査役は現在のとおりに会計監査を行うものとし、独立性の保持その他会計監査機能の強化のための措置を講ずるものとすべきか」（昭和49年商法改正前当時の制度）、C案「監査役会を設けて、これが業務監査とともに取締役の選任および解任を行うものとし、監査機能強化のため監査役制度と取締役制度を併せて検討すべきか」（ドイツ株式法の制度を範とするもの）、D案「監査役を廃止し、取締役会の業務監査機能を強化する措置を講ずるものとすべきか。」（アメリカ会社法の制度を範とするもの）が提示されていたが、同部会でA案とB案に絞り込まれ、最終的にはB案が採用された。これらについて検討した近年の文献として、上田純子「日本の機関構成への決断——昭和49年の改正、商法特例法の制定——」浜田道代編『日本会社立法の歴史的展開（北澤正啓先生古稀記念）』376頁（商事法務研究会、1999年）、三枝一雄「昭和四十九年商法改正と法制審議会商法部会—監査制度改正の基本的方向の決定まで—」法律論叢82巻1号135頁（2009年）参照。

19) もっとも、資本の額が5億円から10億円の株式会社については附則で施行が先延ばしされていたため、実際は、資本の額が10億円以上の会社が対象であった。

の株式会社（大会社）においては、監査役による会計監査のみならず、会計監査人による会計監査も義務づけられた（商法特例法2条²⁰⁾。これは、大会社では会社を取り巻く利害関係人の数が多く、経理内容が複雑であることに加え、より実質的には計算書類を株主総会で承認する前に会計監査人による監査を受けさせることが理由とされた。すなわち、昭和40年頃に多発した粉飾決算の反省として、それを防止するために証券取引法上の監査を強化した結果、監査役が適正として株主総会で確定した計算書類に公認会計士が事後的に不適正意見を付す例が多発したため、会計監査人による事前の監査が必要とされたのである²¹⁾。会計監査人は公認会計士または監査法人でなければならず（商法特例法4条1項）、監査役の過半数の同意を得て取締役会によって選任されると定められた（商法特例法3条1項）。

以上みてきたように、昭和49年商法改正により、商法特例法上の大会社においては会計監査人と監査役による会計監査を受けることになった。そこで、商法特例法は、両者の関係について、会計監査人の監査役への報告義務および監査役の会計監査人に対する説明請求権を規定した。すなわち、まず、商法特例法8条は「会計監査人が職務を行なうに際して取締役の職務遂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があることを発見したときは、その会計監査人は、これを監査役に報告しなければならない。」と規定した。これは、ドイツ株式法166条2項に範をとった規定といわれている²²⁾。会計

20) 会計監査人による会計監査制度の導入過程についての分析ならびに検討は本稿の射程外となるので詳論は避ける。監査役制度、会計監査人制度に関する昭和49年商法改正についての詳細は、大和正史「昭和四十九年商法改正」倉沢康一郎＝奥島孝康編『昭和商法学史（岩崎俊先生追悼論文集）』45頁（日本評論社、1996年）、上田・前掲注17369頁、中東＝松井編・前掲注17403頁〔松井秀征〕、三枝一雄「昭和四十九年商法改正と法制審議会商法部会小委員会（四）（五）」法律論叢83号4・5号109頁、6号87頁（2011年）等を参照。

21) 矢沢博ほか編『注釈会社法 補巻（昭和49年改正）』95頁（有斐閣、1980年）〔龍田節〕。

22) 味村治「株式会社監査制度改正試案の解説」商事法務研究460号16頁（1968年）。当時の1965年ドイツ株式法166条2項は、「決算監査人が、その職務の遂行にあたり、企業の存立を危うくし、もしくはその発展を著しく阻害するおそれのある事実または取締役の法律もしくは定款に対する重大な違反を認識させる事実を確認したときは、決算監査人はこれについても報告しなければならない」と規定しており、わが国の商法特例法8条はこの後段部分を取り入れたものとされている。当時のドイツ株式法166条2項とわが国の

監査人は会計監査をその本務とするものであるため、積極的に違法な事実の発見に務める義務はない。しかし、会計監査人は取締役の不正行為や違法な事実を発見しやすい立場にあるため、監督是正権限を有する監査役に報告させることが会社および株主の利益のために必要であると考えられたため、このような規定が設けられたのであった²³⁾。加えて、商法特例法13条3項は「監査役は、会計監査人に対して、第1項の監査報告書につき説明を求めることができる。」と規定した。監査役は、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るときはその旨と理由を監査報告書に記載しなければならないが（同14条2項）、これに関する意見を形成するためには会計監査人の説明を受ける必要があることから、このような規定が設けられたのであった²⁴⁾。

3 昭和56年商法改正

このように、昭和49年商法改正により大会社の会計監査が強化されたものの、その後も永大産業、不二サッシ等の倒産、粉飾決算事例が後を絶たず、監査制度の有効性に疑問がもたれていた²⁵⁾。そのため、「最近の経済状況および会社の運営の実態にかんがみ、会社の自主的な監視機能を強化し、その運営の一層の適正化を図る」ことを目的として²⁶⁾、株式、機関、計算・公開という会社法の全般にわたって抜本的な改正を行った昭和56年商法改正においても、監査役および会計監査人の地位の独立性の職務権限の強化を図る改正が行われた。改正事項は多岐にわたるが、以下では本稿のテーマに関係する事項、すなわち大会社における監査役と会計監査人の連携に関する事項について概観する

商法特例法8条を比較検討するものとして、木村秀一「監査特例法第8条の特別報告義務と株式法166条2項」六甲台論集27巻1号58頁（1980年）、山村忠平「会計監査人の特別報告義務」『進展する企業法・経済法（吉永榮助先生古稀記念）』233頁（中央経済社、1982年）がある。なお、当時のドイツ株式法166条は、1985年12月に成立した会計指令法（Bilanzrichtlinien-Gesetz（BiRiLiG））によりドイツ商法典321条として規定されることとなり、その後数次の改正を経て現在に至っている。

23) 矢沢ほか編・前掲注②130頁〔龍田節〕。

24) 矢沢ほか編・前掲注②152頁〔龍田節〕。

25) 稲葉威雄「商法監査の現状と課題」産業経理38巻9号14頁（1978年）。

26) 「商法等の一部を改正する法律」（昭和56年法律第74号）法案提出理由書参照。

ことにする。

まず、商法特例法の適用される大会社の範囲が拡大された。すなわち、資本の額が5億円以上であるか、または最終の貸借対照表上の負債の部に計上された金額の合計額が200億円以上であるかのいずれかの要件を満たす株式会社が商法特例法上の大会社とされたのである（商法特例法2条²⁷⁾。次に、会計監査人の選任機関が、取締役会から株主総会へと変更され（商法特例法3条1項）、株主総会への選任議案の提出際に監査役の過半数の同意が必要とされるようになった（商法特例法3条2項）。これは、業務執行の結果について会計監査人の監査を受ける立場にある取締役が会計監査人を選任すると規定していたそれまでの商法特例法に対する批判に応えたものであった²⁸⁾。

そして、商法特例法8条に新たに2項が新設され、「監査役は、その職務を行うため必要があるときは、会計監査人に対してその監査に関する報告を求めることができる。」という監査役の会計監査人に対する報告請求権が規定された。これは、従来の会計監査人の監査報告書に関する監査役の説明請求権（商法特例法13条3項）が会計監査終了後に行使され監査役が監査報告書の作成のために役立てるための制度であったのに対し²⁹⁾、新設された報告請求権は期中いつでも行使できるため、これにより監査役が会計監査人の調査結果やその意見を活用できるようにして、両者の密接な連携の下に充実した監査が行われるようにするための制度であった³⁰⁾。なお、会計監査人から監査役に対する報告請求権、監査役の会計監査人に対する報告義務は、いずれも立法化の必要がな

27) その経緯については、竹内昭夫『改正会社法解説（新版）』19頁（有斐閣、1983年）参照。

28) 竹内・前掲注27の237頁。なお、会計監査人は監査役とは別個の立場から会計監査を行うものであり、しかも会計監査人は職業監査人でありどの機関から選任されようと会計監査人の監査意見に何ら影響はないはずであるとして、昭和56年商法改正の立場を批判する見解もあった（山浦久司「会計監査人監査——商法監査制度における位置づけ」産業経理40巻2号30頁（1980年）。

29) 上柳克郎ほか編集代表『新版注釈会社法(6) 株式会社の機関(2)』570頁（有斐閣、1987年）〔龍田節〕。

30) 竹内・前掲注27の172頁、片木晴彦「監査役の業務監査・会計監査（二・完）」民商法雑誌103巻6号20頁（1991年）。

いとされた³¹⁾。

4 平成5年・14年商法改正

平成5年の商法特例法改正により、大会社に監査役会の設置が義務付けられたことに伴い、商法特例法8条1項の会計監査人の報告先が監査役から「監査役会」へと変更された³²⁾。

また、平成14年の商法特例法改正により、委員会等設置会社制度が導入されたため、委員会等設置会社においては商法特例法8条1項の会計監査人の報告先が「監査委員会」、商法特例法8条2項の報告請求権の主体が「監査委員会が指名した監査委員」とされた（商法特例法21条の36第1項による読み替え³³⁾）。

5 平成17年会社法

平成17年、それまでの商法第2編、商法特例法、有限会社法等が1つの法典にまとめられ、「会社法」が成立し、それまでの商法特例法8条1項の会計監査人の報告義務が会社法397条1項に、商法特例法8条2項の監査役の報告請求権が会社法397条2項に規定された。会社法では大会社以外の会社でも会計監査人の設置が可能となったため、監査役設置会社では会計監査人の報告先および会計監査人に対する報告請求権の行使主体は「監査役」に（会社法397条1項2項）、監査役会設置会社では会計監査人の報告先は「監査役会」（同条3項による同条1項の読み替え）、会計監査人に対する報告請求権の行使主体は「監査役」に（同条2項）、委員会設置会社では会計監査人の報告先は「監査委員会」に（同条4項による同条1項の読み替え）、会計監査人に対する報告請

31) 稲葉威雄『改正会社法』395頁（金融財政事情研究会、1982年）。

32) 監査役会制度については、北沢正啓「監査役会の法定」民商法雑誌108巻4・5号563頁（1993年）を参照。

33) 委員会等設置会社制度については、森本滋「委員会等設置会社の理念と機能—監査委員会と監査役制度の比較を中心に」別冊商事法務263号148頁（2003年）を参照。

求権の行使主体は「監査委員会が選定した監査委員会の委員」（同条4項による同条2項の読み替え）となった。なお、会社法の制定により397条1項に新たに「遅滞なく」という文言が挿入され、商法特例法13条3項の会計監査人の監査報告書に関する監査役の説明請求権に対応する規定は置かれなかった。

6 小 括

以上のような法改正を経た現行の会社法、金融商品取引法における上場会社の監査役会・監査委員会と会計監査人の連携に関するシステムは、以下のようになっている。資本金の額が5億円以上または負債が200億円以上の会社が大会社とされ（会社法2条6号）、大会社には会計監査人の設置を義務づけられる（同328条、327条5項）。大会社かつ公開会社（同2条5号）では監査役会設置会社か委員会設置会社のいずれかの機関設計を選択しなければならないところ（同328条1項）、監査役会設置会社では監査役および会計監査人、委員会設置会社では監査委員会および会計監査人により会社法上の会計監査が行われ（同436条2項1号）、さらに上場会社においては金融商品取引法上の財務書類の公認会計士または監査法人による監査証明が要求される（金融商品取引法193条の2）。他方、監査役・監査役会は、会計監査人による監査の結果や方法と相当性を監査する（会社計算規則127条2号、128条2項）。現在のほとんどの大企業においては、会社法上の監査と金融商品取引法の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³⁴⁾。このような状況下において、会社法397条は、会計監査人に監査役会・監査委員会への報告義務を課し、監査役・監査委員に会計監査人に対する報告請求権を認めているのである。

このように見てくると、監査役（会）・監査委員会と会計監査人の連携に関する現行のシステムの原型が確立したのは、昭和56年商法改正のときであることが明らかになったと思われる。その後の改正においては、監査役会制度や委員会設置会社制度に伴う部分的な改正がなされたに過ぎない。そこで、次章で

34) 龍田節『会社法大要』147頁（有斐閣、2007年）。

は、昭和56年商法改正の前後における監査役と会計監査人の連携についての議論について紹介することにする。

Ⅲ 監査役と会計監査人の連携に関する昭和56年改正前後の議論

本章では、監査役と会計監査人の連携に関する現行のシステムの原型が確立した昭和56年商法改正の前後において議論されていた2つの問題を紹介する。昭和56年当時は監査役会制度が法定されていなかったため、本章では監査役と会計監査人の連携に関する議論として取り上げる。まず、監査役監査と会計監査人監査の関係をどのようにとらえるべきかという問題についての学説を紹介する。次に、監査役の会計監査人に対する報告義務を規定すべきか否かという問題について紹介する。

1 監査役監査と会計監査人監査の関係

会計監査人の実施する会計監査は、監査役監査と一体となって、株式会社の監査体系を形成している³⁵⁾。監査役と会計監査人は、緊密な連携を保ちながらそれぞれの独自性を発揮することが期待されているが³⁶⁾、法律上、両者の協力義務や連携義務は課されていない³⁷⁾。そのため、監査制度が拡充・強化されたと評価される昭和56年商法改正の前後において、監査役と会計監査人の関係をどのように解すべきかがたびたび問題となっていた。以下では、この問題に関しての3つの見解を紹介する。

35) 片木晴彦「株式会社監査体系と会計監査人の役割」広島法学12巻2号16頁（1988年）。

36) 酒巻俊雄「監査役監査と会計監査人監査—改正法律案における監査体制—」会計119巻6号9頁（1981年）、同「監査役・会計監査人」ジュリスト747号122頁（1981年）、岸田雅雄「会計監査人」民商法雑誌85巻6号59頁（1982年）。

37) 龍田節「監査役と会計監査人の関係」監査役142号3頁（1981年）、志村治美「監査役と会計監査人の連携」今井宏＝田辺康平編『改正会社法の研究（蓮井良憲先生還暦記念）』35頁（法律文化社、1984年）。ただし、会計監査人の特別報告義務（商法特例法8条1項）の限りで会計監査人は監査役の業務監査に協力する義務を負っているが、会計監査人に対する監査役の協力義務は消極的に解する見解もある（保住昭一「監査役・会計監査人による決算監査」産業経理34巻9号30頁（1974年））。

(1) 重複説

まず、監査役による会計監査と会計監査人による会計監査は重複したものであるとする見解があり、これが通説の見解とされている。昭和49年の商法特例法により大会社に会計監査人監査が導入されて以降、本来的な意味における会計監査の実施主体は、大会社では会計監査人に移行した³⁸⁾。そのため、会計監査に関しては、会計監査人監査を監査役監査に優先させており³⁹⁾、現実には、監査役は会計監査人の監査内容ならびに結果のレビューという形の監査権を行使するのが前提とされている⁴⁰⁾ため、両者による会計監査は法律上は重複するように見えるものの実質的には重複しない⁴¹⁾。しかしながら、会計監査人は独立した職業的専門化として自主的に監査計画を立てて監査を実施するのであり、監査役に従属するものではないし⁴²⁾、監査役の補助者でもない⁴³⁾。したがって、両者の関係は協力関係であっても従属関係ではないとする⁴⁴⁾。

この見解からは、監査役が会計監査人による会計監査の結果を信頼して自己の監査報告を行うという慣行を生み出すという提案⁴⁵⁾や、両者の信頼関係を基礎とした連携が重要であるとしたうえで、法律的な権利義務の形を取らずに実務指針を整備して両者の関係を具体化する方が实际的であるとする提案⁴⁶⁾がなされている。

(2) 分担説

これに対し、会計監査人は会計監査に、監査役は業務監査にそれぞれ専念すべきあるとする見解がある。この見解は、監査役と会計監査人にはそれぞれの

38) 片木晴彦「監査役制度の行方(一)」民商法雑誌120巻2号68頁(1999年)。

39) 矢沢惇「監査役職務権限の諸問題」矢沢・前掲注3188頁。

40) 山浦・前掲注2829頁。

41) 矢沢・前掲注39189頁。

42) 上柳ほか編・前掲29570頁〔龍田節〕。

43) 矢沢・前掲注39189頁。

44) 稲葉威雄「監査役——権限・責任・資格・報酬等」商事法務837号7頁(1979年)。

45) 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45頁(1982年)。

46) 龍田・前掲注379頁。

存在理由があるため、両者の補完関係ないし分担関係を明確にしたうえで、それらが監査制度全体のプラスになることが必要であると主張する。両者の分担関係としては、会計監査については会計についての専門能力を有すると一般に認められた会計監査人が会計監査を担当し、それ以外の業務や事実についての監査は監査役が担当することが望ましいとする。両者の分担関係については、会計監査人による会計監査には限界があるため、会計に影響が表われる以前の業務の段階、例えば、可能な限り取締役の行為に接してあらかじめこれを牽制したり、また会計との関係に問題がないかどうかの調査に力を注ぐことを監査役が行うことにより、会計監査人による会計監査を監査役による業務監査が補完することが必要であるとする⁴⁷⁾。なお、この見解を主張する論者の基本的な立場は、会社外部の利害関係者のためには会計監査が最も重要であり、監査役の業務監査はこれを補完するための方法と考えることにある⁴⁸⁾。

(3) 補助者説

通説の見解である重複説をとる場合には、両者の地位と権限を調整しなければならぬが、その調整の方法は1つには定まりえないし、どちらかに重点を置かざるをえない。そこで、会計監査人は、監査役の会計監査中心の補助者であると位置づける見解がある。この見解は、監査役の補助者は、契約的補助者と法定的補助者に分けられるとし、契約的補助者は、会計監査人以外の公認会計士など、監査役が適当と認めるものを監査役が自由に契約して補助者とする場合であるが、会計監査人は法定的補助者であるとする。このように構成する理由としては、監査役は正規の機関構成員であるのに対し、会計監査人は正規の機関構成員ではなく⁴⁹⁾ 監査の担当者として会社内に導入された存在にすぎ

47) 高田正淳「監査役監査と会計士監査の関係―商法改正試案・要綱案に関連して―」企業会計33巻1号117頁以下（1981年）。

48) 高田・前掲注(47)113頁。

49) 会計監査人が会社の機関であるか否かについては争いがあった。なお、会社法では、会計監査人を会社の機関と見ているようである。江頭・前掲注(1)560頁注14。

ないのであるから、正規の機関構成員である監査役に付加されるものとするほかないこと、また会計監査人の職務の中心は会計監査にあるところ、その会計監査を含む一般的な業務監査権は監査役にあり、会計監査人は監査役に抱擁される地位にあるとみることができると等にあるとする。そして、監査役に対する会計監査人の特別報告義務（昭和56年改正後商法特例法8条1項）の規定も、会計監査人の補助者性を裏づけるものであるとする。このように、会計監査人を監査役の補助者と構成すると、会計監査人の独立性の保持の面から問題が残るようにも考えられるが、補助者説によると会計監査人はあくまで会計専門家としての地位にとどまることが必要であり、その専門家としての意見を会社自体の機関のフィルターを通すように位置づけることが必要であるため、独立性を否定するものではないと主張される⁵⁰⁾。

[未完]

〔付記〕

脱稿後、校正の段階で、藤原俊雄「監査役と会計監査人の連携」明治大学法科大学院論集11号59頁（2012年）に接した。これについては、本文中に参照することができなかった。

50) 以上につき、松岡和生「会計監査人の監査と監査役の監査の関係」企業会計31巻11号105頁以下（1979年）。