

監査とは？

早稲田大学 尾崎安央

はじめに

1 「監査」概念の多義性

(1) 「監査」と「監督」

- 株主総会は会社の意思決定、取締役は業務執行 監査役は「監督」
- ※1938 年改正までは、取締役・監査役は「株主の中より」選出する制度
- 1899 年改正商法 営業の報告請求、会社の業務・財産状況の調査（181 条→1938 年改正法 274 条） 総会提出書類の事前調査（183 条→1938 年改正法 275 条）
- 1938 年有限会社法制定 任意機関としての監査役（33 条） 権限（34 条で商法の準用）
- 1950 年商法改正 会計帳簿・書類の閲覧・謄写（174 条）
会計事項に限定 「監査」とは？ 取締役会が監督権限をもつという機関構造
- 1974 年商法改正のインパクト
企業不祥事の発生 株主総会ガバナンスの形骸化・取締役会監督機能の不全など
取締役会の監督機能と並列する監査役の業務監査
 - ・ 監査役は取締役の職務の執行を監査する（274 条 1 項） 「監査する」概念の登場
取締役が会社に著しい損害を及ぼすおそれがある事実を発見したときは「直ちに」
監査役に報告しなければならない（274 条ノ 2）⇒監査役には違法行為差止請求や
取締役の対会社責任追及訴訟提起権がある
 - ・ 営業報告請求、業務・財産状況の調査については特段の変更はない（同条 2 項）
 - ・ 株主総会提出予定議案・書類の事前調査＝法定・定款に違反し又は著しく不当なる事項があるか否か ありと認めるときは株主総会に意見具申（275 条） 「監査」とは？
2001 年商法改正 株主総会に提出しようとする議案「その他のもの」
 - ・ 違法行為等差止請求権（275 条ノ 2） 会社・取締役間訴訟における会社代表権（275 条ノ 4）
- 「妥当性監査」を巡る議論
 - ・ 取締役会の「監督」と監査役の「監査」
妥当性監査・適法性監査区分説
 - ・ 1974 年改正商法 275 条 「又は著しく不当なる事項」
法令定款違反と並んで、著しく不当について、監査役に報告義務
 - ・ 1981 年改正商法 281 条ノ 3 第 2 項 5 号 「会計方針の変更が相当なるや否や」
会計方針の変更についての相当性判断 会計事項であるが会計方針という経営判断

(2) 日本における商法上の「監査」の語義

・「監督」と「検査」の合成語説

「監督」機能 株主の代表者として経営担当者の活動を監督する役割

「検査」機能 経営結果を判断する株主総会に対して、会計事項について事前チェックをして参考意見を提供する役割

※監督機関と検査機関の分離 会計検査機能は高度の職業的専門家にゆだねる傾向

監督機関は業務執行機関の上位に立つ たとえば人事権

両者を兼併する（経営監督機関が会計検査権限をもつ） 日本商法の特殊性？

監査役は取締役の上位機関ではない

※前掲：1938年改正までは、取締役・監査役は「株主の中より」選出する制度

1899年商法 164条 1911年改正商法 164条（2項で委任に関する規定に従うが明文化） 1938年改正商法 131条1項（株主総会において選任する旨のみ規定）

・株主層の分離に過ぎない 最高位は株主総会 株主の一部が取締役 一部が監査役

⇔ドイツ型監査役（監督機関） 取締役の選解任権をもつ 監査役は最上位機関

日本型監査役 株主は取締役になれる 監査役は取締役になれない人 名誉職？

「監査」とは？ 「頭取」対「取締役」＝取り締まりをする人 *Aufsicht*

・1950年商法改正時の「会計監査役」

1950年改正の当初案 *auditor* を構想

「監査」は *audit* を意識した用語法になる 「会計監査」≠「会計」の「監査」

(3) 「会計監査」概念の純化

・証券取引法上の「正規の監査」の開始（1956年）

監査とは、独立した職業的会計専門家が「監査基準」に従い「監査意見を表明」する制度（監査証明） 「言明監査」（⇔「行為監査」）

※独立した第三者（職業的専門家）による、経営者からなされた「言明」に対する評価意見（当該専門家の判断） 財務情報に関する言明への公認会計士の評価（適正性）

・会計処理において準拠すべき基準＝会計原則・会計基準

監査基準・監査実施準則・報告準則 → 監査基準（2002年）

「財務諸表の監査の目的は、経営者の作成した財務諸表が、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況をすべての重要な点において適正に表示しているかどうかについて、監査人が自ら入手した監査証拠に基づいて判断した結果を意見として表明することにある。」

「財務諸表の表示が適正である旨の監査人の意見は、財務諸表には、全体として重要な虚偽の表示がないということについて、合理的な保証を得たとの監査人の判断を含んでいる。」（以上、現行監査基準第一1）

・監査役の資格要件に会計専門家であることが規定されていない

audit を法的に要求することは無理という理解

∴監査役が行う「会計監査」とは何？ 「会計に関する監査」？

⇒1950 年商法改正後の株式会社の監査役監査・有限会社法上の監査役監査

⇒現行会社法における「会計限定監査役」による監査（389 条）

（４）「会計監査人監査」

・1974 年監査特例法制定

2 条「商法第 281 条第 1 項に掲げるもの（同項第 3 号及びその附属明細書については、会計に関する部分に限る。）について、監査役の監査のほか、会計監査人の監査を受けなければならない」

・同法 14 条 2 項 1 号「会計監査人の監査の方法及び結果を相当でないと認めたときは、その旨及び自己の監査の方法の概要又は結果」を記載しなければならない

※会計監査人監査に対して相当でないと認めたときは監査役自身が「監査」をする

この監査役のする「監査」は audit？ 素人監査がプロ監査を凌駕する？

「監査」概念の不徹底？ 会計監査人の行う商法監査は audit のはずなのに・・・

・現行会社計算規則 127 条 2 号「その旨及びその理由」だけが記載事項

※かつて、会計監査人の会社の機関か否かが争われた

監査役による監査の補助（？）

本来の権限を代わりに行使させている

選任への関与 解任 監査業務執行状況の把握

・会計監査報告（総合意見を表明する金融商品取引法監査と同様）から見る限り、会社法上の「会計監査人監査」は、現行会社法において、「商法監査」から「会計監査」に変容した

（５）内部監査という「監査」

・マネージメント・ラインにおける自己検証の手法

⇒トップダウン経営の実効性のチェック

⇒経営判断の事前（助言・勧告）・事後（検証）のチェック

⇒たとえば PDCA

「内部統制」の有効性がカギ

2 監査役監査

（１）「監査」性

①監査の対象

取締役の職務の執行を「監査する」（会社法 381 条 1 項）

∴監査対象は「取締役の職務の執行」である

取締役会も「取締役の職務の執行」を対象に「監督」する（会社法 362 条 2 項 2 号）

※「監査」と「監督」の関係が問題となる

②監査報告

(i) 株主への報告

- ・監査結果は、監査の経過とともに株主に提供される（会社法 437 条、会社法施行規則 129 条、133 条 1 項 1 号ロなど参照）
- ・議案等（会社法施行規則 106 条）の審査・報告（会社法 384 条）

(ii) 取締役会への報告

不正行為等に関する報告（会社法 382 条） 取締役会の監督機能の活性化
取締役会招集請求権・招集権（会社法 383 条 2 項 3 項） 取締役会の活用

③適法性監査

- ・取締役がその職務を遂行しているかどうか 職務を遂行していないときは任用契約違反
- ・取締役がその職務を遂行する際に善良な管理者として注意を尽くしているかどうか
会社・取締役間の法律関係は委任に関する規定に従う（会社法 330 条、民法 644 条）
法令・定款・株主総会決議遵守義務 会社のために忠実に職務遂行する義務（会社法 355 条）

※内部統制構築義務が取締役の職務であるとすれば、その点も善管注意義務履行という観点から監査することができる

- ・取締役がその権限や地位を濫用し、私的な利益を追求していないかどうか
いわゆる忠実義務違反（会社法 355 条）
- ・監査プロセスにおいて、経営判断の妥当性を対象とすることは妨げない
それができなければ違法行為等を発見できない危険がある
監査報告義務は法令定款違反また著しい不当なこと（善管注意義務違反の疑い）

④監査担当者としての基本的属性

(i) 独立性・第三者性 すべての「監査」（内部監査も含む）に共通する基本的属性

- ・資格要件（会社法 335 条 1 項 2 項）
- ・監査役会設置会社においては社外監査役による独立性の補完（会社法 335 条 3 項）
監査役監査基準 3 条 1 項（独立性の保持・公正不変の態度・信念に基づく行動）

(ii) 専門性

監査役監査担当者に備わるべき専門性は不明 公認会計士監査との対比
監査役監査基準 3 条 2 項 監査の品質向上等に向けた自己研鑽
同条 3 項 知識の取得 経営課題の認識 経営環境変化の把握

⑤監査の時期

(i) 期中

※取締役会に出席することの意義

イ 取締役会において取締役がその職務（出席し・会社の業務執行の意思決定に参画し・かつ、取締役の職務遂行について監督するなど）について、善管注意義務（その地位にあるものとして要求される注意の程度を基準として）を尽くして、遂行しているかどうかを監査する 監査役は必要があれば、その場で意見陳述をする義務もある（会社法 383 条）＝「監視」

ロ 監査役監査に必要な情報を収集し、他の監査役と情報共有する

(ii) 期末

※決算監査の意義

経営の委任を受けた取締役からの顛末報告（取締役が善管注意義務を尽くして経営をしていたかの報告についての自己申告）に対して監査を行い、その監査結果を定時株主総会に提出する ＝「検証」

⑥「監査」に対するサポート体制

- ・会計事項に係る監査については、「外部監査人」である会計監査人が信頼できるものであるかをチェックしつつ（会社計算規則 127 条 4 号、131 条）、監査という職務の職業的専門家である「補助者」（委託契約関係）として公認会計士・監査法人を活用し、その監査結果を信頼することができるスキームが会計監査人設置会社に設けられている

【参考】日本監査役協会・日本公認会計士協会による一連の監査役等と監査人との連携に関するレポート等

- ・「監査役等と監査人との連携に関する共同研究報告」（2005 年制定・2018 年最終改正）
- ・「会計人との連携に関する実務指針」（2006 年制定・2018 年最終改正）
- ・内部統制システムが有効に機能しているときは、監査手続において活用することができる
 - ・内部統制システムの有効性に関連して、取締役が善管注意義務を尽くして（信頼可能なレベルの）内部統制システムを構築し運用しているかどうか（決議・構築運用状況など）が監査対象となる（日本監査役協会「内部統制システムに係る監査の実施基準」等参照）
 - ・金融商品取引法上の内部統制に係る義務履行は取締役らの職務遂行でもある
 - ・監査役監査の実効性確保体制（補助使用人の設置など）は会社法・法務省令で整備する必要があるものとされるので（会社法 362 条 4 項 6 号など、会社法施行規則 100 条 3 項）、これも取締役による構築整備状況等が監査対象となる
- ・内部監査（その独立性が保障される限りで）の成果を活用することは有意義である（監査役監査基準 37 条）

(2) 中立性

・監査役の基本的属性として独立性が求められることから、会社法はその独立性・中立性を活用する規定を置いているが、これは「監査」ではない

①代表権（会社法 386 条）

代表取締役と競合する（会社法 349 条但書・・・「その他株式会社を代表する者」

②差止め（会社法 385 条）や訴訟提起（会社法 386 条）という監督是正権の行使

株主の権利行使（会社法 360 条）と競合する

株主からの取締役の対する訴訟提起請求の受領（会社法 847 条 1 項）等

取締役からの報告（会社法 357 条） 監査役のガバナンス機能への期待

会計監査人からの報告（会社法 397 条） 監査役のガバナンス機能への期待

※行為に関する権限が増えると「監督」に近づくといえるのか？

会社法上の「監査」はもはや監査意見の表明だけでなくったといつてよいのか？

※中立性を活用する範囲を広げることの立法論的是非？

例：利益相反に関する承認機関としての役割をもたせるべきか？

訴訟提起の判断 株主代表訴訟における和解に係る判断 責任の一部免除に係る判断

（３）会計に関する監査

・監査役による会計に関する監査は業務監査の一環

取締役の事業年度の業務に関する報告書（年次報告書）に含まれる会計事項についての「監査」とその報告

・その「監査」は audit ではない

会計限定監査役の監査内容が問われた？

最高裁第二小法廷判決令和 3 年 7 月 19 日（金融商事判例 1629 号 8 頁）

※audit と review

「監査」意見＝監査基準に従った監査を実施し、その意見は「当該財務諸表等に係る事業年度・・・の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を全ての重要な点において適正に表示しているかどうかについての意見」（監査証明令 4 条 1 項 1 号イ（2））が含まれる

「レビュー」意見（四半期報告諸制度を採用している会社では 1Q・2Q・3Q）＝「一般に公正妥当と認められる四半期財務諸表等の作成基準に準拠して、当該四半期財務諸表等に係る四半期会計期間等・・・の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を適正に表示していないと信じさせる事項が全ての重要な点において認められなかったかどうかについての結論」（監査証明上令 4 条 1 項 2 号イ（2））

◎その結論部分が「監査」では適正かどうかの積極的意見であるのに対して、「レビュー」では「適正に表示していないと信じさせる事項が認められなかった」という消極的な「結論」が述べられる点で違いがあるが、いずれについても「一般に公正妥当とも射止められるか企業会計の基準」の「準拠性」の確認が共通する基本作業である点で違いが

ない

- ・「監査役等」が行う「会計」の監査とは？

会計監査人設置会社では、会計に関する監査は職業的倫理と能力とに裏付けられた公認会計士（監査法人）の監査(audit)ができることを原則とすべきである

ただし、その業務が適正に行われる体制（品質管理体制）が整っているか等の「監視」等が必要 信頼の権利

非会計監査人設置会社における監査役監査は？

公開会社の場合

audit と比較すると、「所詮、素人監査だ」という批判は免れ得ないと思われる

非公開会社の場合

会計事項に限定した監査役を設けることができるが、その「監査」とは何か？

3 監査等委員会監査・監査委員会監査

- ・監査等委員・監査委員に対する「監督」と「業務執行に係る意思決定」の2つの役割

「監督機関」構成員としての性格 制度設計が監査役のアナロジー

「業務執行に係る意思決定機関」構成員としての性格 「取締役」の一種とされる部分

※期待されるのは社外取締役としての役割か独立取締役としての役割か？

- ・「独立社外取締役」

取締役会の監督機能の実効性向上 中立性から利益相反などの判断をすることを含む
社外性⇒独立性＝経営からの独立性 「監督」機関的性格の強調のように見えるが・・・

- ・「多様性」という座標 例：スキル・マトリックス

業務執行機関としての性格と監督機関としての性格からの「スキル」の意味

様々なバックグラウンドから発せられる意見等による意思決定

内部者だけで決めることの弊害 自社の常識がどこまで通用するのか？

外部者からの貴重な助言・勧告

「独立性」とは？

少数派株主ら各種ステークホルダーの利益保護

※監査等委員会と監査委員会は、「監査」をしているのか？「監督」の一部を特化して行っているのか？

※監査役（会）設置会社との違いをどこまで意識すべきか？

おわりに

「監査とは何か？」