

会社法監査の視点—事前監査概念を中心に

A view point of companies act audit – audit before
general meeting of stockholders.

田 中 恒 夫

現在わが国では、金融商品取引法にもとづく会計監査が実施されると共に、会社法にもとづく会計監査が実施されている。制度的には、金融商品取引法の前身である証券取引法にもとづく監査が、昭和32年（1957）より正規の監査として実施されてきていた。しかし、昭和40年（1965）の山陽特殊製鋼の倒産前後から相次ぐ不祥事に対して、監査が全く機能していないとの批判からそのあり方についての深刻な反省と検討が加えられ、その結果、今日の会社法監査が導入されたのである。その核心は当時の証券取引法の監査が、株主総会で確定した財務諸表について監査意見を表明する事後監査となっていたものを、最初に監査を実施してその意見を折り込んだ財務諸表について監査意見を表明し、それらが株主総会に提出されるという事前監査とし、監査の結果が株主総会に反映される仕組みとしたことにある。会計士監査の有効性を高める制度としたものである。

ところが、近時の監査論の教科書の殆んどでこのことは一切ふれられず、会社法の手続日程が機械的に述べられているにすぎない。又、会社法で、会計監査に詳しい専門家ですら、事前監査の意味さえ理解していない事例を学会報告で拝見した。そこで、本稿では、会社法監査の成立過程を回顧し、会社法監査の正しい理解を深めようとするものである。

1. 商法改正案提出までの経緯

昭和40年（1965）3月に山陽特殊製鋼が倒産し、それが大規模な粉飾を行っていたことが判明し、またその規模が大きかったことから社会的影響も大きいものがあった。さらに前後して、富士車輛、サンウェーブ等も粉飾倒産となったため、「監査制度について商法上の手当てをする必要があると考えられたため、法制審議会商法部会は、昭和41年（1966）11月株式会社の監査制度について審議を開始した。昭和42年（1967）5月に至って商法部会は、監査制度に関する問題点を発表した。この問題点はA・Bに分かれ、Aは監査役が会計監査を行ない、取締役会が業務監査を行う現行法のたてまえを維持しながら、それぞれの監査機能を強化とする場合の問題点であり、B

は監査役が会計監査ばかりでなく業務監査をも行うこととして、その監査機能を強化することとする場合の問題点であった。そして、昭和43年（1968）1月末、商法部会は監査役が業務監査を行うこととして監査機能を強化することが我が国の実情に適するという観点から、前記のBの問題についてまず審議を進めるという方針を決定し、この方針によって問題の検討を進めた。」^(注1)

その後の審議の結果、昭和43年（1968）9月に法務省民事局参事官室において、「株式会社監査制度改正に関する民事局参事官室試案」を作成して広く意見を求め、その結果を基に更に審議を進めてできたものが「株式会社監査制度改正要綱案」である。

その要綱の骨子は、監査役が会計監査に加え新しく業務監査を行うこととし、監査役に取締役会出席権、違法行為差止請求権等の権利を付与すると共に、監査役の地位を強化するため、従来任期1年であったものを要綱では3年としたが法律案で2年とされている。その他監査役制度についていくつかの改正が示されているが、本稿では主題ではないので、この程度に止める。

2. 会計監査人監査制度

「大会社にあっては、前述のように株主、債権者、取引先、従業員その他の利害関係人が多いし、経理内容も複雑であるから、その計算書類について独立した専門家の監査を受けることが望ましいと考えられるので、大会社の計算書類については公認会計士又は監査法人が株主総会前に監査を行ってその監査の結果が株主総会における計算書類の承認決議に反映される制度を新設しようとするものである。

なお、現在証券取引法の規定によって、上場会社等が大蔵大臣又は証券取引所に提出する財務諸表については、公認会計士の監査証明が原則として要求されている（証券取引法第193条の2）。しかし、同法による監査は株主総会において承認され、確定した決算の内容を財務諸表等の用語、様式および作成方法に関する規則に定める様式によって作成したものについてなされるもので、その監査の対象となる財務諸表の内容はすでに株主総会において確定したものである。したがって公認会計士等が後に監査をして、その財務諸表の内容に違法な点があることを発見して、その旨の意見を付しても、たとえばすでに違法な配当があることを発見してその旨の意見を付しても、たとえばすでに違法な配当がその財務諸表に基づいて行われているときは、違法な配当を株主から回収することは困難であるなど、法律関係が複雑となるおそれが多い。したがって、違法な配当がおこなわれることを防止するためには、公認会計士等が株主総会の計算書類承認決議前に監査を行って、その結果を株主総会の承認決議に反映させる必要があると考えられる。要綱案による監査は、株主総会における計算書類の

確定前に、取締役の作成した計算書類について行われるものである。このように要綱案による監査の対象と証券取引法の規定による監査の対象は、厳密に言えば異なるが、通常は同一であるから、実際上は同一の公認会計士又は監査法人が要綱案による（会社法）監査を行うとともに、証券取引法による監査を行うことになると考えられるから、その監査の結果を要綱案による監査にも、また証券取引法による監査にも利用することとなって重複監査は避けられる。」^{(注2)(注3)(注4)}

大会社においては会計監査人の監査を必要とするのに伴って、その決算の手続の特例を定めるものである。

- (1) 取締役は定時総会の会日の八週間前に計算書類を作成して、これを監査役および会計監査人に提出しなければならないこととするものである。
- (2) 会計監査人は、計算書類受領後四週間内に報告書を取締役および監査役に提出しなければならないこととし、その報告書の記載事項を定めるものである。
- (3) 監査役は会計監査人が置かれた大会社においても、やはり会計監査を行わなければならない義務を負っている。監査役は、会計監査人の監査の結果を利用して、みずからの監査を行うこととなると考えられる。また監査役が会計監査人の監査の結果を信用して、みずからの監査報告を行った場合には、特に会計監査人の監査の方法及び結果を信頼することが相当でないと疑われる事情がある場合を除いては、監査役としてはその注意義務を尽くしたといえることができるであろう。したがって、監査役は会計監査人の報告書を参考として、計算書類についての自己の報告書を作成することとなるので、会計監査人に対してその報告書に関する説明を求めることができることとするものである。
- (4) 監査役は会計監査人の報告書の受領後一週間内に自己の報告書を取締役に提出しなければならないこととするものである。
- (5) 監査役は報告書を会計監査人の報告書を参考として作成されるから、会計監査人の報告書が相当である場合には、監査役はその記載事項と重複する事項については、特段の監査をしないと考えられるので、そのような事項の記載は原則として必要がないこととするものである。
- (6) 会計監査人の監査の方法又は結果を相当でないと認める場合もあり得るから、その場合には、その旨、その理由および自己が行った監査の方法又は結果を、監査役は自己の報告書に記載しなければならないこととするものである。
- (7) 定時総会における計算書類の審議の適正をはかるために、定時総会の招集通知には会計監査人の報告書をも添付しなければならないこととするものである。

- (8) 計算書類が法令又は定款に適合するか否かについて、会計監査人の意見と監査役の意見が異なる場合には、会計監査人の意見を株主総会における計算書類の承認決議に反映させることが望ましいことがあると考えられるので、会計監査人は、そのような場合には定時総会に出席して意見を述べるができるとするものである。
- (9) 定時総会において、会計監査人の出席を要求する決議がなされた場合には、会計監査人は定時総会に出席して意見を述べなければならないこととするものである。^(注5)

会計監査人の職務は上述のように計算書類の監査を行うことであって、業務監査はもとよりその範囲に入らない。しかし、計算書類の監査を行う際に、たまたま取締役の職務遂行に関して、法令又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、会社の適正な運営のために、これを監査役に報告しなければならないこととするものである。^(注6)

3. その他の改正事項

商法に会計監査人を採用するために商法により会計基準と証券取引法による会計基準が従前は異なっていたものを一本化するために、企業会計原則を修正すると共に^(注7)、商法32条②商業帳簿の作成に関する規定の解釈に付ては公正なる会計慣行を斟酌すべし、という文言を挿入した。株主総会を決算期後3ヶ月以内と1ヶ月延長したことにより一年決算に移行するのに対応し、中間配当制度を設ける他、大小会社区分が規定されると共に抱合せ増資、転換社債の発行、休眠会社の整理などが商法改正案に折り込まれた。^(注8) ^(注9)

4. その後の改正

昭和49年(1974)監査特例法では、会計監査人の監査報告書の株主総会へと提出した上で株主総会決議で決算が確定するところまでしか規定していなかったが、その後昭和56年(1981)6月の商法改正により「会計監査人が適法意見をのべ監査役がこれを相当と認めた場合には、計算書類の確定権限を取締役会に委ね、定時総会においては報告事項とされた。」^(注10)その後その考えが現行会社法に引き継がれ会社法439条では、会計監査人設置会社については、取締役会の承認を受けた計算書類が、会計監査人の監査意見が無限定適正であり、監査役の監査報告で、会計監査人の監査の方法又は結果を相当でないとする意見がないとき(会計計算規則135条)には、計算書類は、定時株主総会の承認は適用しないとされ、その時には取締役は当該計算書類の

内容を定時株主総会に報告しなければならない、とされ、会計監査の結果がより尊重されるように規定されている。

さらに、金融商品取引法による監査は株主総会後に確定した財務諸表について監査報告をする事後監査として運用されてきていたが、特に内部統制監査が実施されるようになり、それらの情報も株主総会で株主が意思決定する参考にしたいとの意見も出てきたところから、有価証券報告書を株主総会前に提出できるように平成21年12月11日付で開示府令が改正された。「開示府令の改正前は、有価証券報告書には、定時株主総会に報告した又はその承認を受けた計算書類を添付する必要があったため、有価証券報告書は定時株主総会の終了後に提出せざるをえなかったが、同改正後は、その報告をしようとするもの又は承認を受けようとするものを添付すればよいこととなったため、金商法上も、定時株主総会の終了前に有価証券報告書を提出することが可能となった。定時株主総会前に有価証券報告書を提出した場合に、当該定時株主総会において有価証券報告書に記載した当該定時株主総会における決議事項が修正され、又は否決されたときは、有価証券報告書の訂正報告書ではなく、臨時報告書を提出することにより対応することとなる。当該改正後も実務上は、定時株主総会が終了した日又はその翌営業日において有価証券報告書を提出する事例が依然として多数である。^(注11)

このように金融商品取引法による有価証券報告書の監査は、事後監査としての性格は今日も変わっていないのである。

5. 会社法制における会計観の変化

前記3でみたように、商法会計と証券取引法会計を一本化する取り組みが昭和49年（1969）改正商法を契機に行われた。

しかし、商法が商取引の一般法であり証券取引法はその特別法であるとの理由から、商法会計が優先するとの思考がこの当時から続いてきていた^(注12)。

しかし、国際会計基準の進展に伴いそれらと相違する商法の評価規定が問題となり、平成11年（1999）商法改正では金融商品に時価を採用する改正がなされたが^(注13)、引き続き会計の国際化に対応するためには、そのつど商法改正をすることでは機動的でないとして、商法の会計に関連する多くの条文を法務省令に移轄する大規模な改正が平成14年（2002）商法改正により行なわれ、同時に連結計算書類制度の導入も行われた^(注14)。

さらに、平成17年（2005）に商法典の会社に関連する法制をまとめた会社法が制定され、その際に会計に関する商法優位の考え方を抜本的に改め、会社法431条で「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする」と規定し、金融商品取引法で認められている会計、すなわち、国際会計基準を含む企業

会計の慣行を会社法でも受け入れることとしたのである。そして会社法では、債権者保護の観点から、配当規制（会社法453条～465条）のみを行う法制に移行したのである（注15）。

商法改正事前監査制度採用当時の主要事象

- | | | |
|--------|----------|-------------------------------------------------------------------|
| (1964) | 昭和39 | 日本特殊鋼. サンウェーブ工業 新世乳業 富士車輛（粉飾倒産） |
| (1965) | 昭和40 | 山陽特殊製鋼（粉飾倒産） 日本繊維工業 大日本機械製作所倒産 |
| (1966) | 昭和41. 2 | 公認会計士法の改正（監査法人制度の採用. 日本公認会計士協会の特殊法人化） |
| | 昭和41. 5 | 大蔵省「厳正な監査の実施について」通達 |
| | 昭和41. 11 | 法制審議会商法部会審議開始（株式会社の監査制度） |
| (1967) | 昭和42. 5 | 同部会「監査制度に関する問題点」公表
A案（取締役会の業務監査機能強化）と
B案（監査役に業務監査機能を与える）を公表 |
| (1968) | 昭和43. 2 | 大蔵省「公認会計士監査の充実強化について」通達 |
| (1968) | 昭和43. 9 | 法務省民事局参事官室「株式会社監査制度改正に関する民事局参事官室試案」（B案に沿ったもの）の公表 |
| (1969) | 昭和44. 7 | 法制審議会商法部会「株式会社監査制度改正要綱案」公表 |
| (1970) | 昭和45. 3 | 同部会「商法の一部を改正する法律案要綱案」決定 |
| | 3 | 法制審議会「商法の一部を改正する法律案要綱」答申 |
| (1971) | 昭和46. 3 | 法制審議会 追加改正事項答申 |
| (1973) | 昭和48. 3 | 商法改正案国会提出 |
| (1974) | 昭和49. 3 | 商法改正案成立 |

(注1) 味村治「株式会社監査制度改正要綱案の解説」商事法務No.626 (1973. 4. 5) 2頁

(注2) 味村治 前掲書 10頁

味村治 企業会計1968. 10月号 70頁では同旨を次のように述べている。

「現在、証券取引法の規定によって、上場会社等は、大蔵大臣又は証券取引所に財務諸表を提出することが要求され、その財務諸表について公認会計士の監査証明が要求されている。この証券取引法の規定により提出される財務諸表は確定した財務諸表であって、株主総会で承認された貸借対照表、損益計算書とその内容は同一のまま、様式だけを大蔵省令である財務諸表規則に定める様式によったものである。すなわち、証券取引法による監査の対象となる財務諸表の内容は株主総会で承認され確定したものであるから、その意味で証券取引法による監査は事後監査であるといえることができる。そのため、かりに公認会計士が監査をした結果過大評価が発見されて配当が違法であることが明らかとなったとしても、そのときはすでに配当が行われた後であって、配当として流出したものを会社が回収することは容易ではない。試案は、株主総会で計算書類が承認される前に公認会計士等が監査をして、その監査の結果を株主に知らせることにより、違法な計算書類が承認されて違法な配当が行われないようにしようとするものであって、この意味で、試案による監査は事前監査といえることができる。」

また、鈴木竹雄著会社法：弘文堂 S49. 2.20 157頁では次のように述べている。

「商法監査と証取法監査…証取法監査が株主総会で承認された確定財務諸表を対象として行われる事後監査であるのに対し、商法による会計監査人の監査は、株主総会に提出される計算書類を対象として行われる事前監査となし、その監査報告書は、株主が定時総会において決算承認の決議を行う際の資料として、総会の招集通知に添付して株主に送付されることになったのである。この結果、従来は公認会計士や監査法人の意見がどうであろうとも、株主総会とは無関係なので、取締役が追いつめられるほどのこともなかったのに対し、今度は会計監査人の意見いかんが総会の帰趨に関係するため、取締役は当然これに意を介せざるをえないことになり、株式会社の経理の健全化に大いに資することとなる。」

(注3) こうした粉飾多発を受けて大蔵省は、昭和41年5月に「厳正な監査の実施について」通達及び昭和43年2月「公認会計士監査の充実強化について」通達を発すると共に有価証券報告書の重点審査を行って、監査の強化を計った。

このように「公認会計士監査を強化した結果、監査役が適正とし株主総会で確定した計算書類につき事後に公認会計士が不適正意見を表明する例が相当出てきたところ、これに対する訂正命令だけでは総会を再度開くことが困難で実効性が上らず、また、違法配当の返還などの問題も生ずるので、株主総会前に公認会計士の監査を受けさせることにより不適正な計算書類が株主総会で確定されることを予防しようとするものである。」(矢沢惇：商事法務研究会「商法改正の諸問題」8頁)

- (注4) 監査制度に関して当時の大蔵省の安井企業財務課長が雑誌の対談で次のように述べている。「監査意見と決算との関係の問題でございます。現在の公認会計士監査はご承知のように会社が決算を確定いたしました後に、その確定した財務諸表につきまして公認会計士が監査をして、監査報告書という形で有価証券報告書の一部として大蔵省のほうに提出し、それが一般に公開されるということになっているわけです。したがってこのような事後的な監査ということになりますと、決算を作成する段階においてその意見が取り入れられずに、結果的に個別限定意見があったり、あるいは総合意見としても先ほどお話に出ましたような「不適正」意見というようなものが表示されるにとどまってしまう。これを是正するためには大蔵省がいちいち行政指導をしなければいけないというのもたいへんなことでありますし、また、かりに是正するとしても次期以降の問題になってしまうということになるわけですし、何とか決算そのものが適正なものとなるような方策が講ぜられるべきではないか。そのために公認会計士の監査意見というものが決算に反映されていくことが望ましいのではないかと。このような立場に立って問題点がとりあげられているわけです。具体的には、三つばかり問題点がございまして、一つは決算確定までの期間の問題でございます。と申しますのは現行制度のもとで決算が株主総会によって承認されて確定するのが大体決算期から約二ヶ月後になるわけですが、公認会計士の監査を、どうもこの二ヶ月では終わらせることはできないのではないかと。決算案の作成や総会の招集期間を考えると二ヶ月ではまず無理であろう。しかも、現在の公認会計士監査をより充実させていく必要もあるわけで、この辺のことを考え合わせると、むしろこの決算確定までの期間を一ヶ月程度延ばす必要があるのではないかと。そうすれば公認会計士の意見を反映した決算が組まれるのではあるまいかという議論が一番目の問題でございます。
- 二番目には、現在公認会計士の監査意見は、有価証券報告書の監査報告書として大蔵省のほうに提出され、一般に公表されているわけですが、むしろ株

主総会のほうへその監査報告書を提出するという必要があるのではないか。そうすれば私どもが行政措置として現在行っております不適正意見や意見差し控えの是正というようなことをしないで済むし、重要な限定意見も付されなくなるだろう。つまり、公認会計士の監査意見を決算に反映させるための制度的な保障になるのではなかろうかというような議論が第二番目の問題でございます。

三番目には、もしいまのような形で株主総会に公認会計士の監査報告書が提出されるということになりますと、対象となります財務諸表が商法上の決算書類について公認会計士が意見をいわずに済むということになる。そういったしますと、商法上の決算書類と証取法上の財務諸表というものが昔にくらべると相当調整が行われてきておりますけれども、まだ異なっている点がある。これをどのように調整していくかという問題が出てくるのではないか。この問題を離れても会社としては一つの事業年度については一つの財務諸表という形で徹底したほうが、会計に対する認識を高めていく上にも必要ではないかという感じもしているわけでございます。したがって、決算確定までの期間の延長の問題、株主総会への監査報告書の提出の問題、商法上の決算書類と証取法上の財務諸表との調整の問題、こういったものが監査意見と決算との関係についての問題として取り上げられているわけでございます。」(安井誠 企業会計 1967年9月号 76-77頁)

(注5) 味村治 前掲書 12-14頁

(注6) 味村治 前掲書 14頁

(注7) 「企業会計原則の修正について」大迫勝 商事法務N677. 2-6頁

(注8) この法案審議当時に粉飾決算が行われた会社の数を衆議法務委員会議事録第24号(昭和48年5月8日)で川島政府委員が次のように報告している(同書2頁)。

昭和41年	52社	
昭和42年	2社	
昭和43年	32社	著名な事例として、河合楽器、芝電気、汽車製造、ヤシカ、三共等を示している。
昭和44年	23社	
昭和45年	48社	
昭和46年	12社	
(計 169社)		

(注9) この法案の国会審議において、昭和48年(1973)6月15日の衆議院法務委員会で日本公認会計士協会副会長の川北博氏が次のように意見表明されている。

「今回の改正法案の中で最も社会に寄与するものは、いわゆる事前監査制度であろうと思われま。証券取引法に定める監査におきましては、ある事業年度の有価証券報告書の大蔵大臣に対する提出期限は、事業年度経過後3ヶ月以内となっておりますが、一方において、通常商法に定める定時株主総会によってある事業年度の計算書類が確定するのは、現行法のもとでは事業年度経過後2ヶ月以内であります。したがって通常公認会計士または監査法人の監査報告書が提出されますのは定時株主総会における計算書類確定後となり、公認会計士または監査法人の監査意見が定時株主総会に直接影響を及ぼすことなく今日に至っております。

このような現行制度を改善し、公認会計士監査を実効あらしめ、企業財務の公開制度を徹底するために、公認会計士等の監査意見が財務諸表の作成過程で尊重され、それに基づいて証券取引法上の有価証券報告書が作成されるよう措置することが考えられてまいりました。

この事前監査制度の考え方は、法制審議会の審議に反映することとなり、今日の改正案上程に至ったものと私どもは理解しております。

商法の一部を改正する法律案並びに株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律案の定めるところによりますと、監査はすべて定時株主総会開催前に終了し、その監査意見は計算書類の承認を左右することになり、企業会計の健全化のために大きな効果をもたらすものと思われま。このように改善された制度の実践運用につきましては私どもも全力をあげて努力し、社会の負託にこたえたいと存じます。」(同委員会議事録4頁)

(注10) JICPA NEWS No294.JUL.1981 4頁

(注11) 森・濱田松本法律事務所：「金融商品取引法」商事法務刊 308頁

(注12) 昭和38年の企業会計原則の修正で、臨時巨額の損失の資産計上の否認等はその例である。(この間の事情については黒木正憲稿「商法改正に伴う企業会計原則の一部修正」商事法務299号2-9頁に詳しい)

(注13) 前田庸 商事法務 1519号 8頁

(注14) 始関正光 商事法務 1636号 6-18頁

(注15) 前田庸 会社法入門(有斐閣)第11版補訂版 556頁-635頁

(たなか つねお・大原大学院大学 会計研究科教授)