

わが国の商法監査制度の展開 ～ロエスレル草案から商法特例法まで～

蟹 江 章

【キーワード】 監査役、取締役会、会計監査、業務監査、会計監査人

1 はじめに

わが国の会社法は2005（平成17）年6月に制定されたが、それまで会社に関する法規制は商法の第2編の規定に基づいて行われてきた。わが国では、1890（明治23）年に最初の商法（いわゆる「旧商法」）が制定され、それが1899（明治32）年に改正され現行商法（いわゆる「新商法」）となっている。現行商法の第2編にあった会社に関する規定を切り離し、これに1938（昭和13）年に制定された「有限会社法」と、1974（昭和49）年に設けられた「株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律」（商法特例法）の規定を統合する形で、会社法という独立した法律が制定されたのである。

本稿では、現行会社法にまで引き継がれている監査役制度について、旧商法による制定から、監査役の職務・権限に大きな変化をもたらした1950（昭和25）年と1974（昭和49）年の商法改正までの変遷をたどりながら、監査役制度の意義及び役割について検討する。

2 監査役制度の創設～ロエスレル草案から新商法まで

(1) ロエスレル草案にみる監査役制度の淵源

わが国では、ドイツ人のヘルマン・ロエスレルが起稿した草案（ロエスレル草案）に基づいて最初の商法（いわゆる「旧商法」）が制定され、1890（明治23）年に公布された。このロエスレル草案では、第230条から第235条において監査役について規定されていた（佐藤 [2010]）¹⁾。

第230条は、申合規則（定款）に定めがあるか、あるいは定めがない場合には、会社が便宜と認めるときに株主の中から選挙によって3名以上5名以下を監査役とすると規定しており、監査役の選任は任意だった。監査役の任期は2年で、再任を妨げないとされていた。

続く第231条では、監査役の職務として、①取締役及び発起人の業務取扱い及び、殊に会社の設立に際して法律に違反するところがないかどうか、また、業務の取扱いが定款の定め及び会社の決議に適合するかどうかを監視し、かつすべての業務取扱い上の錯誤を検覈（けんかく）する（厳しく調べる）こと、②決算帳（会計帳簿）、比較表（貸借対照表）及び利息利益の配当案を検査してその結果を株主総会に報告すること、ならびに③会社の利益上必要または有益と認めるときは株主総会を開催することという3項目が規定されていた。

この規定は、監査役の本務を定めるものである。監査役の本務は取引を行うことではなく、取締役の業務執行が法律及び定款にしたがっているかどうか、また、株主及び債権者の利益に適っているかどうかを監督することにある。株主は利益の配当を受ける以外会社の経営に関係することはないし、株主総会でなければ意見を述べることもできないばかりか、総会を開くこともできない。経営に熟達し、経営の実情を検査しなければ、取締役を監督することはできない。このため、監査役を設けて、法律にしたがった経営が行われているかどうかを監視させることが緊要であると考えられたのである（リョースレル[1884]）。

ロエスレル草案の第232条は監査役の報酬について規定しており、監査役は定款の定めまたは株主総会の決議に基づいて毎年報労金（報酬）を得ることができるとした。

第233条は、監査役は担当の業務を分掌することができるが、取締役または会社に対しては共同一体となることを定めていた。

第234条では、監査役はいつでも会社の業務の状況を審査し、会社の商業帳簿及びその他の書類を閲覧し、会社の会計の状況を検査する権利を有する旨が規定されていた。

最後の第235条は、監査役は取締役の業務取扱い及びその結果について責任がない旨を規定していたが、監査役が自己の担当義務を果たさず会社または債権者に損害を与えたときは賠償責任を負うことになる。

(2) 旧商法における監査役制度

こうしたロエスレル草案に基づいて制定された旧商法では、第191条から第195条で監査役について規定している。

第九十一條 總會ハ株主中ニ於テ三人ヨリ少ナカラサル監査役ヲ二年内ノ時期ヲ以テ選定ス但其時期滿了ノ後再選スルハ妨ナシ

第九十二條 監査役ノ職分ハ左ノ如シ

第一 取締役ノ業務施行カ法律、命令、定款及ヒ總會ノ決議ニ適合スルヤ否ヤヲ監視シ且總テ其業務施行上ノ過愆及ヒ不整ヲ検出スルコト

第二 計算書、財産目録、貸借対照表、事業報告書、利息又ハ配當金ノ分配案ヲ検査

シ此事ニ關シ株主總會ニ報告ヲ爲スコト

第三 會社ノ爲メニ必要又ハ有益ト認ムルトキハ總會ヲ招集スルコト

第九十三條 監査役ハ何時ニテモ會社ノ業務ノ實況ヲ尋問シ會社ノ帳簿及ヒ其他ノ書類ヲ展閲シ會社ノ金匣及ヒ其全財産ノ現況ヲ検査スル權利アリ

第九十四條 監査役中ニ於テ意見ノ分レタルトキハ其意見ヲ總會ニ提出ス

第九十五條 監査役ハ第九十二條ニ掲ケタル責務ヲ缺キタルニ因リテ會社又ハ其債權者ニ加ヘタル損害ニ付キ責任ヲ負フ

旧商法では、監査役が会社の必置の機関とされ、総会は、株主の中から3名以上の監査役を2年の任期で選任することとされた（第191条）。

その上で、監査役の職務として、①取締役の業務執行が法律・命令・定款・総会の決議に適合するかどうかを監視し、かつ、すべての取締役の業務執行上の懈怠及び不正を検査すること、②計算書、財産目録、貸借対照表、事業報告書、利息または配当金の分配等を検査し、このことについて株主総会に報告すること、ならびに③会社のために有益と認めるときは総会を招集することが定められた（第192条）（佐藤 [2010]）。そして、そのために、監査役は、いつでも会社の業務の実況を尋問し、会社の帳簿その他の書類を閲覧し、会社が保有している金銭等及びその全財産を検査する権限を与えられていたのである（第193条）。

複数の監査役が選任されるため、監査役間で監査を実施した結果得られた結論が一致しないことも想定される。この場合にも、多数決などによって意見を統一するのではなく、少数意見を総会に提出することとされている（第194条）。今日の監査役制度でも採用されている「監査役の独任制」を示唆するものである。

なお、少なくとも毎年1回、定款によって定められた時に通常総会が開催されなければならず、そこでは前事業年度の計算書類、財産目録、貸借対照表、事業報告書ならびに利息または配当金の分配案について決議することとされている。そして、その際、取締役が提出するこれらの書類とともに、監査役の報告書が提出されることになっている（第200条）。

旧商法は、公布翌年の1891（明治24）年1月に施行される予定だった。ところが、その内容が外国法の模倣に近くわが国に固有の実情や慣習に合っていないこと、フランス人であるボアソナードによって起草された民法典との調整が不十分であることを理由に再検討が必要とされ、事実上ほとんど適用されないまま1899年制定の新商法に取って代わられることになる（佐藤 [2010]）。そして、その後、2005年に現行の会社法が制定されるまで、監査役制度をはじめとするわが国の会社に関する事項の規制は、大小幾度かの改正を経ながらも、この新商法が担ってきたのである。

(3) 新商法における監査役制度

旧商法によって創設された監査役制度は、新商法にも引き継がれた。

第一百八十条 監査役ノ任期ハ之ヲ一年トス但任期満了ノ後之ヲ再選スルコトヲ妨ケス

第一百八十一条 監査役ハ何時ニテモ取締役ニ対シテ営業ノ報告ヲ求メ又ハ会社ノ業務及ヒ会社財産ノ状況ヲ調査スルコトヲ得

第一百八十二条 監査役ハ株主總會ヲ招集スル必要アリト認メタルトキハ其招集ヲ為スコトヲ得此總會ニ於テハ会社ノ業務及ヒ会社財産ノ状況ヲ調査セシムル為メ特ニ検査役ヲ選任スルコトヲ得

第一百八十三条 監査役ハ取締役カ株主總會ニ提出セントスル書類ヲ調査シ株主總會ニ其意見ヲ報告スルコトヲ要ス

第一百八十四条 監査役ハ取締役又ハ支配人ヲ兼ヌルコトヲ得ス但取締役中ニ欠員アルトキハ取締役及ヒ監査役ノ協議ヲ以テ監査役中ヨリ一時取締役ノ職務ヲ行フヘキ者ヲ定ムルコトヲ得

前項ノ規定ニヨリテ取締役ノ職務ヲ行フ監査役ハ第九十二条第一項ノ規定ニ従ヒ株主總會ノ承認ヲ得ルマテハ監査役ノ職務を行ウコトヲ得ス

第一百八十五条 会社カ取締役ニ対シ又ハ取締役カ会社ニ対シ訴ヲ提起スル場合ニ於テハ其訴ニ付テハ監査役会社ヲ代表ス但株主總會ハ他人ヲシテ之ヲ代表セシムルコトヲ得(以下省略)

第一百八十六条 監査役カ其任務ヲ怠リタルトキハ会社及ヒ第三者ニ対シテ損害賠償ノ責ニ任ス

(会社ノ計算)

第一百九十条 取締役ハ定時總會ノ会日ヨリ一週間前ニ左ノ書類ヲ監査役ニ提出スルコトヲ要ス

一 財産目録

二 貸借対照表

三 営業報告書

四 損益計算書

五 準備金及ヒ利益又ハ利息ノ配当ニ関スル議案

第一百九十一条 取締役ハ定時總會ノ会日前ニ前条ニ掲ケタル書類及ヒ監査役ノ報告書ヲ本店ニ備フルコトヲ要ス

株主及ヒ会社ノ債権者ハ営業時間内何時ニテモ前項ニ掲ケタル書類ノ閲覧ヲ求ムルコトヲ得

第九十二条 取締役ハ第九十条ニ掲ケタル書類ヲ定時総会ニ提出シテ其承認ヲ求ルコトヲ要ス

取締役ハ前項ノ承認ヲ得タル後貸借対照表ヲ公告スルコトヲ要ス

旧商法では監査役の任期は2年以内とされていたのに対して、新商法では1年と規定された（第180条）。また、旧商法では監査役の員数は3名以上とされていたが、新商法では具体的な人数の規定はなく、会社の任意で1名以上を選任すればよいことになった。

新商法において監査役の任期が1年に短縮されたのは、同一人を長く監査役の任に当たらせることによって弊害が生じる恐れがあることや、株主総会が毎年1回招集されることが考慮されたからである。また、監査役の員数が規定されなかったのは、何人の監査役を選任するかの決定は株主総会に任せればよく、法律で定める必要はないと判断されたからである（佐藤 [2010]）。

一方で、監査役は、いつでも取締役に対して営業の報告を求め、会社の業務及び会社財産の状況を調査することができること、ならびに、取締役が株主総会に提出する書類を調査し、株主総会にその意見を報告することを要する旨の規定が置かれることになった。さらに、監査役には、旧商法と同様、必要と認めた場合に株主総会を招集する権限が与えられていた。

このように、新商法でも、旧商法における監査役の職務及び権限が引き継がれているようにも見える。しかし、新商法には、旧商法にあった「取締役の業務執行が法律・命令・定款・総会の決議に適合するかどうかを監視し、かつ、すべての取締役の業務執行上の懈怠及び不正を検査すること」というような、監査役に与えられた職務・使命を具体的に示す規定は見られなくなっている。新商法では、旧商法において、監査役が職務を遂行するために行使することができる権限とされていた事項だけが規定されたのである。

取締役は、定時総会の前に、会社の財務計算に関する書類を監査役に提出することとされていた（第190条）。監査役は、当該書類を監査して報告書を提出するものとされた。監査役の監査を受けた書類は、定時総会の開催前に、監査役の報告書とともに会社の本店において株主や債権者に開示することになっていたのである（第191条）。

旧商法によって創設された監査役制度は新商法へと展開されていくことになったが、新商法では、旧商法の監査役の職務ないし権限を定める規定の中にあった「監視」や「検査」という語が見られなくなっている。監査役の職務ないし権限は、取締役に対して営業の報告を求め、会社の業務及び会社財産の状況を調査すること、株主総会に提出する書類を調査し、株主総会にその意見を報告すること、ならびに必要と認めた場合に株主総会を招集することであり、監視、検査あるいは監査することであると、どこにも規定されていないのである。

監査役が、何のために「取締役に対して営業の報告を求め、会社の業務及び会社財産の状況を調査する」のかを考えれば、それが「取締役の業務執行が法律・命令・定款・総会の決議に適合するかどうかを監視し、すべての取締役の業務執行上の懈怠及び不正を検査する」ためであることは、旧商法の規定内容や新商法の成立に至る議論から理解できるということかもしれない。しかし、新商法において監査役の使命・職務を具体的かつ明瞭に示さなかったことが、その後の監査役制度の展開に、重要な負の影響を与えてしまったと言わざるを得ないであろう（佐藤 [2010]）。

ちなみに、監査役の職務が「監査する」ことであるとはじめて規定されたのは、1974年の商法改正のときである。そして、その後現行の会社法に至るまで、監査役の職務は、「取締役の職務の執行を監査する」（会社法第381条第1項）ことであるとされているのである。

新商法は、監査役による取締役や支配人との兼務を禁じているが、取締役に欠員がある場合に、監査役の中から一時取締役の職務を担う者を選任することができることも規定している。ただし、こうして取締役に選任された監査役は、会社の財務計算に関する書類が定時総会で承認されるまでは、監査役としての職務を行うことはできないとされている（第184条）。これによって自己監査の陥穽が防止されている。しかし、取締役の欠員を補充するための一時的な措置であるとはいえ、監査役の中から取締役が選定され得るということは、会社における監査役の位置づけや期待される役割に対する認識が、今日のそれとは少し異なっていたことを窺わせる興味深い事実である²⁾。

3 監査役と取締役会の機能分担～取締役会制度の導入

(1) 1950（昭和25）年商法改正の背景

旧商法によって創設され、新商法の下で展開された監査役制度は、第2次世界大戦後の連合国軍最高司令官総司令部（General Headquarters: GHQ）による占領政策の下で行われた、1950（昭和25）年の商法改正が1つの転換点となった。

1950年の改正は、わが国商法の歴史上最も大きな改正の1つで、この改正により、それまでドイツ法に依拠して来た商法の体系が、アメリカ法に依拠した法体系へと転換されることになった。すなわち、株主総会を中心とするそれまでの会社の機関設計から取締役および取締役会の権限を強化する機関設計へと転換されたのである（高岡 [2007]）。

1950年の商法改正は、①資本調達 の便宜・簡易化、②会社機関の再構成・機関の権限の再配分による株式会社の経営機構の近代化・合理化、ならびに③株主地位の強化の3点を骨子とするものであった（三枝 [1973]）。そして、このうちの②が、監査役制度に大きな影響を及ぼしたのである³⁾。

1950年改正以前の商法では、株主総会に対して、会社に関する一切のことについて決議することができる、強力で広範な権限が与えられていた。一方、取締役の権限は小さく、また、会計監査（決算の検査）権限と業務監査（業務執行の監督）権限を併せ持つ監査役によって牽制を受けていた。

これに対して、1950年の商法改正では、株主総会には定款に別段の定めがない限り会社の業務執行に関する権限がなく（第260条）、また、法令または定款で株主総会の権限と明記された事項以外については権限がないこととされ（第230条の2）、その権限が大幅に縮小された。逆に、取締役は会社の業務執行に関する権限を有することとされ（第280条）、その権限が拡大されたのである（三枝 [1973]）。

例えば、1950年の商法改正では、①の資本調達 of 便宜・簡易化のために「授権資本制度」が導入されたが（第280条の2第1項）、ここに、②の会社機関の再構成・機関の権限の再配分による株式会社の経営機構の近代化・合理化の一例を見ることができる。

授権資本制度とは、発行可能な株式の総数をあらかじめ定款で定めることにより、その範囲内であれば株主総会での決議を経ることなく、取締役会の決定によって株式を発行できるという制度である。1950年改正以前の商法では、資本金の額は定款記載事項とされており、新株を発行するためには定款を変更しなければならず、株主総会での特別決議が必要だった。しかし、この改正に際してアメリカの州会社法で採用されていた授権資本制度を導入することにより、会社は、取締役会の決定だけで、機動的に必要な事業資金を調達することができるようになったのである（田中 [2016]）。

(2) 取締役会制度

1950年の商法改正では、株主総会の権限の縮小とともに取締役の権限が拡大されたが、拡大した取締役の権限の行使を慎重に行わせるために、アメリカの法制度にならって、会社の業務執行に関する意思決定を行う会議体としての取締役会が制度化されることとなった。

第二百五十九条 取締役会ハ各取締役之ヲ招集ス但シ取締役会ニ於テ招集ヲ為スベキ取締役ヲ定メタルトキハ此ノ限ニ在ラズ

第二百五十九条ノ二 取締役会ヲ招集スルニハ会日ヨリ一週間前ニ各取締役ニ対シテ其ノ通知ヲ発スルコトヲ要ス但シ其ノ期間ハ定款ヲ以テ之ヲ短縮スルコトヲ妨ゲズ

第二百五十九条ノ三 取締役会ハ取締役全員ノ同意アルトキハ招集ノ手続ヲ経ズシテ之ヲ開クコトヲ得

第二百六十条 会社ノ業務執行ハ取締役会之ヲ決ス支配人選任及解任亦同ジ

第二百六十条ノ二 取締役会ノ決議ハ取締役ノ過半数出席シ其ノ取締役ノ過半数ヲ以テ之ヲ為ス但シ定款ヲ以テ此ノ要件ヲ加重スルコトヲ妨ゲズ

第二百六十条ノ三 取締役会ノ議事ニ付テハ議事録ヲ作ルコトヲ要ス

議事録ニハ議事ノ経過ノ要領及其ノ結果ヲ記載シ出席シタル取締役之ニ署名スルコトヲ要ス

第二百六十一条 会社ハ取締役会ノ決議ヲ以テ会社ヲ代表スベキ取締役ヲ定ムルコトヲ要ス

前項ノ場合ニ於テハ数人ノ代表取締役ガ共同シテ会社ヲ代表スベキコトヲ定ムルコトヲ得

それまで各自が会社を代表し、業務を執行するとされていた取締役は、取締役会の構成員となって会社の業務執行に関する意思決定を行うこととされた。そして、実際に会社の業務を執行し、会社を代表する者として、取締役の互選によって代表取締役を選定するという制度が新たに設けられた（第261条）。選定された代表取締役が会社の業務を執行し、会社を代表することになったのである（注：三枝 [1973]、洪 [2015]）。

1950年の商法改正により、会社の業務執行に関わる権限の多くが株主総会から取締役会に移され、それ以前の「株主総会中心主義」から「取締役会中心主義」への転換が図られたといえる（洪 [2015]）。そして、取締役会は会社の業務の意思決定機関として、業務執行機関である代表取締役及び業務執行取締役を監督する機能を持つと考えられていたことから、会計監査（決算の検査）権限とともに業務監査（業務執行の監督）権限を併せ持つ監査役との間で、機能の重複という問題が生じることになったのである。

(3) 監査役制度の改正

取締役会と監査役の機能の重複という問題を解決するために、会計監査権限と業務監査権限の両方を持つ従来の監査役制度を廃止し、監査役を「会計監査役」と改めて会計監査機能だけを担うこととし、この会計監査役による「会計監査制度」を新設するという政府の改正原案が示された。しかしながら、実際には名称の変更提案は退けられ、監査役という名称はそのままとした上で、従来の監査役の権限は、会計監査（決算の検査）権限だけに縮小されることになったと考えられている（佐藤 [2010]）。

ちなみに、これとは違う次のような見解もある。すなわち、明治時代後半からのわが国産業の急速な発展により、企業経営そのものに技術革新がもたらされ、監査役のように経営の実際に関与しない者が適切な監督を行うことができなくなったため、経営監督機構としての監査役制度はいったん廃止されることになった。そして、新たに創設された会計監査権限だけを担い、実質的には「会計監査役」というべきものを、それ以後「監査役」と呼ぶことにしたというのである（倉澤 [2007]）。単に監査役の権限を縮小したのではなく、従来の監査役制度をいったん廃止した上で、新たに会計監査権限だけを与えられた新しい監査役制度が導入されたという見方だが、これは政府の改正原案と同じ趣旨の見解である。

ところで、日本では、1948年に、「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」を目的として掲げる「証券取引法」が制定された。そして、同年、公認会計士法の制定によって公認会計士制度が創設され、証券取引法の目的を達成するためのディスクロージャー制度の根幹を支える、職業的会計専門家による会計監査制度（財務諸表監査制度）が成立した。

1950年の商法改正において、監査役の職務権限を会計監査に限定することが提案された背景には、こうした制度的状況に鑑み、監査役による会計監査を公認会計士による会計監査に置き換えようという意図があったものと考えられる。しかし、創設されたばかりの公認会計士監査制度は、証券取引法に基づく正規の財務諸表監査を実施するための準備段階にあった。また、公認会計士の人数も、当時の監査役監査を代替するには十分ではなかった。こうした事情を考慮して、1950年の商法改正にあたっては、監査役の資格を公認会計士に限るといった規制は行われなかったのである（佐藤 [2010]、弥永 [2015]）。

さて、監査役制度の系譜についていずれの見解を支持するかはひとまず措くとしても、1950年の商法改正によって、監査役は、いつでも会計の帳簿及び書類の閲覧もしくは謄写を行い、または取締役に対して会計に関する報告を求めることができ、また、その職務を行うために特に必要があるときは、会社の業務及び財産の状況を調査することができるものとされた（第274条）（日本監査研究学会 [1993]）。加えて、監査役は、取締役が株主総会に提出しようとする会計に関する書類を調査し、株主総会にその意見を報告する義務を負うことになったのである（第275条）（佐藤 [2010]）。

第二百七十三条 監査役ノ任期ハ一年ヲ超ユルコトヲ得ズ

第二百七十四条 監査役ハ何時ニテモ会計ノ帳簿及書類ノ閲覧若ハ謄写ヲ為シ又ハ取締役ニ対シ会計ニ関スル報告ヲ求ムルコトヲ得

監査役ハ其ノ職務ヲ行フ為ニ必要アルトキハ会社ノ業務及財産ノ状況ヲ調査スルコトヲ得

第二百七十五条 監査役ハ取締役ガ株主総会ニ提出セントスル会計ニ関スル書類ヲ調査シ株主総会ニ其ノ意見ヲ報告スルコトヲ要ス

第二百七十六条 監査役ハ取締役又ハ支配人其ノ他ノ使用人ヲ兼ヌルコトヲ得ズ

なお、1950年改正商法においては、上述の通り監査役に与えられた具体的な権限と義務が示されているが、監査役の職務が会計を「監査する」ことであると明記した規定は設けられていない。法定された権限及び義務に基づいて、監査役の職務・使命が、いわゆる会計「監査」であると解釈されていたと考えられるのである。

このように、1950年の商法改正では、会社の機関について、株主総会は会社の重要事

項についての最高の意思決定機関、取締役会は会社の業務執行に関する意思決定機関、代表取締役は具体的業務執行および会社代表担当機関、そして監査役が会計監査機関として再構成され、それぞれが権限の再配分を受けることによって、会社機関全体としての近代化・合理化が図られたのである（三枝 [1973]）。

4 監査役の業務監査権限と会計監査人監査制度 ～ 1974年商法改正と商法特例法の制定

(1) 改正の背景

1960年代の半ば（昭和39年から40年）に、山陽特殊製鋼やサンウエーブ工業などの上場大企業の経営破綻が発生し、その背後で行われていた粉飾決算（不正会計）が相次いで明らかになった。

当時としては最大規模の粉飾決算が明るみに出た山陽特殊製鋼は、資本金73億8千万円で、軸受鋼、合金鋼、炭素鋼などを製造する会社だった。1958（昭和33）年から1965（昭和40）年までの7年間に渡って粉飾決算を続け、1965年3月に、負債総額424億円、累積粉飾赤字118億7千万円余りを抱えて経営破綻した。山陽特殊製鋼の粉飾は、当時、日本の監査史上初の長期かつ大規模な粉飾事例として、社会的にも大きな注目を集めることになったのである（岡田 [1980]）。

山陽特殊製鋼は、株価を維持ないし高めることによって、証券市場や金融機関からの資金調達を円滑にしたり、新株の発行を容易にするために配当の継続を図ったりする目的で、架空売上と架空売掛金の計上、製造原価の圧縮、棚卸資産の過大計上、買掛金の過少計上、さらには営業費及び一般管理費や営業外費用等の費用の圧縮などの手口で利益を過大に計上する粉飾を繰り返してきた。そして、この粉飾には、同社の監査役が加担していたばかりでなく、財務諸表監査の監査人である公認会計士までが、粉飾の事実を知りながら社長に頼まれて黙認していたことが明らかになり、当該公認会計士は粉飾の共謀共同正犯として起訴されている（岡田 [1980]）。

山陽特殊製鋼の事例をはじめとする相次ぐ粉飾決算の発覚を受けて、1966（昭和41）年に、法務省の法制審議会商法部会で株式会社の監査制度について審議が開始されたが、監査制度の改正が社会に及ぼす影響の重要性に鑑み、翌1967（昭和42）年に「監査制度に関する問題点」を公表して、各界からの意見聴取が行われることになった。

(2) 監査制度の改革

「監査制度に関する問題点」の中では、監査制度をどのような方向にもっていくのかという論点について、次の【A案】から【D案】までの4つの基本方針が示された（三枝 [2009]、佐藤 [2010]）。

- 【A案】** 監査役はそれまで通り会計監査を行うものとし、独立性の保持その他の会計監査機能の強化のための措置を講ずるものとする。
- 【B案】** 監査役は会計監査の他に業務監査を行うものとし、そのために必要な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る。
- 【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及び解任をも行うものとし、監査機能強化のために監査制度と取締役会制度をあわせて検討する。
- 【D案】** 取締役会の業務監査機能を強化して、監査役を廃止する。

【A案】は、会計監査権限だけを持つ当時の監査役制度の枠組みを維持するという案である。

これに対して【B案】は、1950（昭和25）年の商法改正によって監査役から取締役会に移された業務監査権限を、監査役に再び与えようとするものである。この提案の背景には、取締役会が業務監査機能を担っていると考えられているにもかかわらず、その機能が十分に果たされていないのではないかという疑念がある。そこで、取締役会が業務監査権限を十分に行使しない（行使できない）のなら、この権限を再度監査役に委ねてはどうかと考えられたのである。

【C案】は、当時の西ドイツで採用されていたいわゆる「二層式」であり、日本がそれまで採用してきた監査役制度とは、本質的に異なる枠組みを提案するものである。

二層式とは、業務執行が執行役員会に、業務監督が監査役会に分離され、かつ両機関の間での兼務が禁止されている会社の機関形態である（吉森 [2000]）。

【D案】は、監査役制度を廃止して取締役会に監査機能を集中させるという提案であり、アメリカが採用する「一層式」へ移行しようというものである。アメリカの株式会社では、株主総会で選任された取締役によって構成される取締役会という単一の機関が、業務執行とそれに対する監督という2つの機能を持っていることから「一層式」機関構成が採用されているといわれるのである（保見、丸山 [2004]）。

これら4つの基本方針案に基づいて議論が行われ、最終的には【B案】に沿って改正を進める方針が決定された。そして、1968（昭和43）年に、法務省民事局参事官室によって「株式会社監査制度改正に関する民事局参事官室試案」が公表された。

この試案では、監査役は会計監査に加えて業務監査を行うこととされ、そのために監査役の権限を強化し、地位の安定化を図るための措置が提案された。また、資本金1億円以上の株式会社（大会社）に対して、計算書類について、公認会計士または監査法人を資格要件とする「会計監査人」による会計監査を義務づける規定も盛り込まれていた。大会社にあっては、株主、債権者その他の利害関係者が多く、経理内容も複雑であるから、そ

の計算書類については独立した専門家の監査を受けることが望ましいとされたからである(弥永 [2015])。そして、この試案に対する経済団体等からの意見に基づく修正を施し、その他の改正事項を加えるなどの経過をたどり、1971(昭和46)年には商法改正案が準備された(三枝 [2009])。

ところが、この商法改正案に対して、日本税理士会連合会から、会計監査人制度を導入しても粉飾決算の防止には役立たないし、会計監査人制度の商法への導入は、被監査会社における監査業務と税理士業務の同時提供につながり、税理士の職域が侵害される、粉飾決算の防止は取締役の責任で対応すべきであるなどといった反対意見が出された。そして、これに中小企業団体が同調したことによって、商法改正に対して与野党の合意を得ることが難しくなり、結局、この商法改正案は国会に提出されることはなかったのである(弥永 [2015])。

しかし、1973年になって、監査制度以外にも商法の改正を必要とする事項が出てきたこと、また、三共製薬の「逆粉飾決算」⁴⁾事件、協同飼料の株価操作事件、日本鋼管の汚職事件など、上場大企業による不正事例が次々と明らかになったことなどから事情が一変した。そして、法制審議会から答申された改正案に大幅な修正が施されることにはなったが、同年に商法改正案が国会に上程され、さらに若干の修正を受けながらも1974年に改正商法が成立することになったのである(三枝 [2009])。

(3) 監査役 of 職務と権限

1974年商法改正の中心は監査制度の改正にあり⁵⁾、会社の業務が適正に行われることを確保するために、次のような監査役 of 権限 of 拡大及び追加付与といった措置が講じられることになった(三枝 [2009])。

- ①業務監査権限 of 付与(第274条第1項)
- ②営業報告徴収権限及び業務財産状況等の調査権限 of 拡大ならびに取締役 of 監査役への報告義務(第274条第2項)
- ③子会社に対する営業報告徴収権限及び業務財産状況調査権限(第274条 of 3)
- ④取締役会への出席とそこでの意見陳述権限(第260条 of 3)
- ⑤株主総会提出議案に対する監査意見 of 表明権限(第275条)
- ⑥取締役 of 違法行為差止請求権限(第275条 of 2)
- ⑦会社と取締役間 of 訴訟についての会社代表権限(第275条 of 3)
- ⑧会社法上 of 訴え of 提起及び申立権限(第247条第1項、第280条 of 15第2項他)

また、監査役 of 独立性を確保するために、監査役 of 兼任禁止範囲 of 親会社監査役及び子会社取締役その他使用人への拡張(第276条)、任期 of 1年から2年への延伸(第273条第1項)、監査役選任決議における定足数 of 取締役選任決議との同一化(第280条)、監査役 of 選・解任に対する意見陳述権限 of 付与(第275条 of 3)などが行われた。

さらに、監査役監査の充実を図るために、計算書類及び附属明細書の作成と監査役による監査（第281条）、計算書類の提出と監査期間の伸長（第281条の2、第281条の3、第281条の4）、計算書類の監査報告書の記載事項の法定（第281条の3第2項）、計算書類の公示及び定時株主総会への提出等（第224条の3第2項及び第3項）について、具体的な規定が設けられることになった（三枝〔2009〕）。

1974年の監査役制度に関わる改正点で特に注目されるのは、監査役職務が条文において明文化されたことである。すなわち、1974年改正商法の第274条第1項は「監査役は取締役職務の執行を監査す」と規定し、同条第2項において、第1項の職務を遂行するために監査役に与えられた権限について「監査役は何時にても取締役に対し営業の報告を求め又は会社の業務及び財産の状況を調査することを得」と定めたのである。監査役職務が具体的に示されたのは、「取締役職務の執行が法律・命令・定款・総会の決議に適合するかどうかを監視し、かつ、すべての取締役職務の執行上の懈怠及び不正を検査すること」を監査役職務として規定した旧商法以来のことである。

また、1974年改正商法は、第281条第1項で、取締役が計算書類を作成すべきことを規定した上で、同条第2項で、当該計算書類は監査役の監査を受けることを要する旨を定めている。第274条第1項が規定する「取締役職務の執行の監査」が業務監査であり、第281条第2項によって義務づけられた「計算書類の監査」が会計監査である。

取締役は、定時総会の会日より7週間前に計算書類を監査役に提出することを求められ（第281条の2）、一方、計算書類を受け取った監査役は、受領日から4週間以内に監査報告書を提出しなければならない（第281条の3第1項）。そして、監査役が提出を求められる監査報告書には、次の事項が記載されなければならないこととされたのである（第281条の3第2項）。

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若しくは不実の記載あるとき又は貸借対照表若しくは損益計算書の記載が会計帳簿の記載と合致せざるときはその旨
3. 貸借対照表及び損益計算書が法令及び定款に従い会社の財産及び損益の状況を正しく示したるものなるときはその旨
4. 貸借対照表又は損益計算書が法令又は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ものなるときはその旨及び事由
5. 営業報告書の内容が事実なるや否や
6. 準備金及び利益又は利息の配当に関する議案が法令及び定款に適合するや否や
7. 準備金及び利益又は利息の配当に関する議案が会社財産の状況其の他の事情に照らし著しく不当なるときはその旨

8. 取締役の職務遂行に関し不正の行為又は法令若しくは定款に違反する重大なる事実ありたるときは其の事実
9. 監査の為必要な調査を為すこと能わざりしときは其の旨及び理由

監査報告書の記載事項が具体的に定められたことによって、監査役に与えられた「取締役の職務執行の監査」という職務の内容が具体的に定まった。監査役は、法が求める報告ができるように自らの職務を遂行しなければならないのである。

(4) 会計監査人監査制度の導入

1968（昭和43）年に公表された「株式会社監査制度改正に関する民事局参事官室試案」に盛り込まれていた、大会社に対する特例としての会計監査人（公認会計士または監査法人）による計算書類の監査の義務づけは、商法本体の改正案から分離されて、「株式会社の監査等に関する特例に関する法律案」として提案されることになった。

この法案においては、会計監査人による計算書類の監査が義務づけられる大会社は、資本金が5億円以上の株式会社とされている。当初の案では、資本金1億円以上の会社に対して会計監査人の監査を義務づけることとされていた。しかし、該当する会社の数と会計監査人となり得る公認会計士及び監査法人の数とを照らし合わせると、資本金1億円以上の会社に対して会計監査人の監査を義務づけることが難しいと判断された。そもそも、当初1億円とされたことに確たる根拠はなかったようであり、また、会計監査人監査制度の導入に強い反対の意向を示していた、日本税理士会連合会への配慮もあったようである（弥永 [2015]）。

このように、会計監査人による計算書類の監査は、1974年に「株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律」（商法特例法）⁶⁾の制定によって導入された。そして、該当する会社の数と公認会計士及び監査法人の数との見合いで、そしてまた、日本税理士会連合会の意向を斟酌するという形で、資本の額が5億円以上の株式会社に対して適用されることになったのである⁷⁾。

商法特例法は、資本の額が5億円以上の株式会社（大会社）及び資本の額が1億円以下の株式会社（小会社）における監査等に関する商法の特例を定めた法律であり（第1条）、大会社に対する監査の特例として導入されたのが会計監査人監査である。すなわち、「資本の額が5億円以上の株式会社は、商法第281条第1項第1号、第2号及び第4号に掲げる書類並びにその附属明細書について、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。」（第2条）とされたのである。なお、第281条第1項の各号に掲げる書類とは、貸借対照表（第1号）、損益計算書（第2号）ならびに準備金及び利益又は利息の配当に関する議案（第4号）である⁸⁾。

会計監査人は、監査役の過半数の同意を得て、取締役会の決議を以て選任することとさ

れ（第3条第1項）、会計監査人を選任したときは、取締役は株主総会に報告しなければならないとされていた（同第2項）。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規定されており（第4条第1項）、これによって商法における株式会社の監査制度に職業的会計専門家による会計監査が導入されることになったのである。

(5) 会計監査人の職務及び権限

商法特例法は会計監査人の職務を明確に規定していないが、大会社に対して会計監査人による計算書類の監査を義務づけていることから、会計監査人の職務が計算書類の監査であることは明らかである。このため、商法特例法は、会計監査人が会計監査という職務を遂行するのに必要な権限を規定していた。すなわち、会計監査人は、何時でも、会社の会計帳簿及び会計書類を閲覧・謄写し、取締役に対して会計に関する報告を求めることができ（第7条第1項）、また、職務を行うために必要なときには、会社の業務及び財産の状況を調査することができるし（同第2項）、子会社に対して会計に関する報告を求めることもできるとされていたのである（同第3項）。

一方、会計監査人は、その職務を行う際に取締役の職務遂行に関して不正行為または法令や定款に違反する重大な事実があることを発見した場合には、これを監査役に報告することを義務づけられていた（第8条）。また、会計監査人がその任務を怠ったことにより会社に損害を生じさせたときには、会社に対して連帯して損害賠償責任を負うこととされていた（第9条）。

取締役は、定時株主総会の会日の8週間前までに計算書類を会計監査人に提出するものとされており（第12条）、会計監査人は、計算書類を受領した日から4週間以内に監査報告書を監査役及び取締役に提出しなければならない（第13条第1項）、会計監査人の監査報告書には、次の事項を記載することが求められていた（同第2項）⁹⁾。

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若しくは不実の記載あるとき又は貸借対照表若しくは損益計算書の記載が会計帳簿の記載と合致せざるときはその旨
3. 貸借対照表及び損益計算書が法令及び定款に従い会社の財産及び損益の状況を正しく示したるものなるときはその旨
4. 貸借対照表又は損益計算書が法令又は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ものなるときはその旨及び事由
5. 準備金及び利益又は利息の配当に関する議案が法令及び定款に適合するや否や
6. 監査の為必要な調査を為すこと能わざりしときは其の旨及び理由

なお、会計監査人が重要な事項について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、当該会計監査人は、連帯して損害賠償責任を負うことにな

る。ただし、会計監査人は、その職務の遂行において注意を怠らなかったことを証明すれば責任を免除される（第10条）。会計監査人の第三者に対する責任は不法行為責任だが、監査手続における過失の存在証明については、会計監査人に挙証責任が転換されているのである。

(6) 1974年商法改正の意義

1950年の商法改正により取締役会制度が導入され、取締役会が業務執行者としての代表取締役の選定とその業務執行に対する監督機能を担うことになったため、監査役は会計監査だけを行うことになった。しかし、商法が取締役会の権限内容を明確に規定しなかったことや、実務上、代表取締役及び役付取締役を構成員とする常務会や経営会議等が実質的な経営意思決定機関になったことから、取締役会による代表取締役の業務執行の監督が形骸化することになってしまった（森本 [2017]、日本監査研究学会 [1993]）。

こうした状況を背景に、1974年の商法改正では、監査役の職務が取締役の職務執行の監査であることが明示的に規定され、監査役は再び会計監査機能と業務監査機能の両方を担う会社の監査機関となった。ただし、取締役会の権限に関する規定はそのまま残されたため、取締役会による業務執行の監督と監査役による業務監査という類似の機能が併存することになったのである。

一方で、商法特例法による会計監査人監査制度の導入は、対象が大会社に限られるものの、商法第281条第1項が定める監査役による計算書類の監査に加えて、職業的会計専門家である公認会計士または監査法人による監査を義務づけるものとなった。これにより、計算書類の正確性及び適法性の担保が図られたが、会計監査人による会計監査は監査役の会計監査に加えて行われる監査であり、監査役の会計監査を免除するものではない。

しかし、大会社の監査役は、その監査報告書に会計監査人の監査の方法又は結果の相当性及び会計以外の業務の監査の方法と概要の記載を求められており（商法特例法第14条第2項）、会計監査人の監査の方法及び結果を相当と認めた場合には、実質的に会計以外の業務の監査（いわゆる「業務監査」）だけを実施すれば済むことになったのである。

5 おわりに

旧商法によって制定された監査役制度は現行の会社法でも維持されているが、今日までの130年余りの歴史の中で紆余曲折を経て現在の姿・あり方に至っている。とりわけ第2次世界大戦後の1950年の改正によって商法がアメリカ法に依拠した体系に転換され、取締役の業務執行の監督機能を担う取締役会が制度化されたこと、また、これもアメリカの制度に倣った会計監査の専門家である公認会計士が誕生したことにより、監査役制度は一時存亡の危機に瀕することにもなった。会計監査機能に専一することによって危機を脱したが、そのあ

り方は戦前の商法における監査役制度とは大きく異なるものとなったのである。

しかし、取締役会制度が必ずしも法が目論み通りに機能せず、取締役の業務執行の監督が形骸化したことによって、上場企業の大規模な会計不正が明るみに出た。取締役会による自己監査・監督の機能不全に対処するために、監査役制度は、1974年の商法改正によって、1950年改正以前に担っていた取締役の業務執行を対象とする業務監査機能を再び担うことになったのである。それと同時に、監査役職務が「取締役の職務執行の監査」であることが、商法の条文に明記されることになった。

一方、会計に関する高度な専門性が求められる会計監査については、商法特例法によって会計監査人制度が創設され、大会社においては実質的に公認会計士に依存することになった。これによって、監査役は業務監査に専念することができるようになり、特に社会的に大きな影響力を持つ大会社における取締役の職務執行の健全性の保持に貢献することが期待されることになったのである。

注

- 1) ロエスレル草案では、監査役は「取締役」と、また、現在の取締役は「頭取」と呼ばれていた（リョースレル [1884]）。
- 2) 同様に、新商法における監査役の使命は、あくまでも会社の「業務執行の監督」と「決算の検査」であり、監査役制度は、現代の公認会計士または監査法人によって実施される会計監査（財務諸表監査）のような、「監査」というものを念頭に創設されたわけではないとする見解がある（西山 [2014]）。
- 3) ①資本調達 の便宜・簡易化としては、授權資本制の採用、無額面株式の採用ならびに取締役会の決議による社債発行限度の拡張があり、また、③株主地位の強化としては、株主の共益権の拡充・強化（取締役選任における累積投票制度の創設、代表訴訟提起権、取締役の行為差止請求権、会計帳簿閲覧権の法認、少数株主権行使の要件緩和）と株主の投資利益の保護（株式買取請求権の付与、株式の自由譲渡性の強行法的保障、新株引受権に関する事項の定款への記載強制）があった（三枝 [1973]）。
- 4) 「逆粉飾決算」とは、利益を過大計上するいわゆる「粉飾決算」とは逆に、利益を過小計上する不正会計である。利益を過小計上することによって課税を逃れたり、配当金の支払額を減額したりすることを目的に行われる場合がある。
- 5) 監査制度の改正の他にも、取締役の選任における累積投票の排除、資金調達の便宜のための措置、休眠会社の整理、商業帳簿に関する規定の整備などがあった（三枝 [2009]）。
- 6) 制定当初は「監査特例法」と呼ばれたが、後に監査以外の事項が規定されるようになり「商法特例法」と呼ばれるようになった。
- 7) 会計監査人となる公認会計士・監査法人及び監査を受ける会社の準備等のために相当の期間を置く必要があるとして、適用対象となる会社の資本の額については、当面、10億円以上とされた（弥永 [2015]、日本公認会計士協会 [1977]）。
- 8) 資本の額が1億円以下の株式会社に関する特例としては、監査役による監査が、取締役が株主総

会に提出しようとする会計計算に関する書類の調査及び意見の報告に限定され、いわゆる業務監査が免除されている（商法特例法第22条第1項）。

9) 1974年に制定された商法特例法では、附属明細書は計算書類とは別に取締役によって会計監査人に提出され、会計監査人の監査報告書が提出されることになっていた（第15条）。

参考文献

- 岡田憲樹 [1980] 「判例にみる粉飾決算とその責任－山陽特殊製鋼－」『産業経理』第40巻第9号、pp.39-46。
- 倉澤康一郎 [2007] 『株式会社監査機構のあり方』慶應義塾大学出版会。
- 洪濟植 [2015] 「取締役会制度に関する沿革的考察」『島大法学』（島根大学法文学部）第59巻第1号、pp.1-39。
- 三枝一雄 [1973] 昭和25年商法改正の歴史的意義『法律論叢』（明治大学法学部）第46巻第1号、pp.69-151。
- 三枝一雄 [2009] 「昭和49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」『法律論争』（明治大学法学部）第82巻第1号、pp.135-226。
- 佐藤敏昭 [2010] 『監査役制度の形成と展望－大規模公開会社における監査役監査の課題－』成文堂。
- 高岡義幸 [2007] 「商法改正に見る株式会社設計思想の変遷」『広島経済大学経済研究論集』第29巻第4号、pp.7-26。
- 田中亘 [2016] 『会社法』東京大学出版会。
- 西山芳喜 [2014] 『監査役とは何か－日本型企業システムにおける役割－』同文館出版。
- 日本監査研究学会・監査役監査研究部会 [1993] 『監査役監査』第一法規。
- 日本公認会計士協会 [1977] 『会計・監査史料』同文館出版。
- ヘルマン・リョースレル [1884] 『ロエスレル氏起稿商法草案（上巻）』法務省（国立国会図書館デジタルコレクション）。
- 保見明博、丸山智由 [2004] 「コーポレートガバナンス～効率性と健全性の観点からの分析～」『Best Value』（価値総合研究所）Vol.06 (<https://www.vmi.co.jp/jpn/bestvalue/2004/best-value-vol6.html>)。
- 森本滋 [2017] 『企業統治と取締役会』商事法務。
- 弥永真生 [2015] 『会計監査人論』同文館出版。
- 吉森賢 [2000] 「ドイツとフランスにおける二層型取締役会」『横浜経営研究』（横浜国立大学）第21巻第1・2号、pp.53-84。

（かにえ あきら・青山学院大学大学院会計プロフェッション研究科教授）