

会計監査人の監査方法・監査結果に対する監査役等による相当性判断の 現代的意義の検討

**Examination of contemporary significance of examine the
appropriateness of independent auditor's auditing procedure and
independent auditor's audit opinion by the audit committee or the like.**

坂根 純輝

Yoshiteru Sakane

【要 約】

我が国では、1974年に商法特例法が制定されるとともに計算書類の適法性を監査する商法特例法監査（現行の会社法監査）が始動した。商法特例法監査が導入されることにより、監査役による会計監査人の計算書類の監査方法・監査結果の相当性を判断する（以下、相当性判断という。）規定が新設されることとなった。

しかしながら、会計監査人が会計プロフェッションとしての立場を十分確立してきたこと等を考えると、監査役等による相当性判断が不要になってきていると考えられる。

相当性判断が不要になってきているものの、相当性判断には先行研究で言及されていない現代的な意義があるのではないだろうかという問題意識を本論文の出発点としている。そこで、本論文は先行研究と判例等から相当性判断の現代的意義を検討することを目的とした。

検討の結果、相当性判断は、コーポレート・ガバナンスの重要性が高まっている現代において、監査役等から会計監査人への積極的なコミュニケーションを促しているという点において現代的な意義を備えているという仮説を創設した。

キーワード： 会計監査人、会社計算規則第127条、会社法監査、監査役等とのコミュニケーション、コーポレート・ガバナンス、コーポレートガバナンス・コード、商法特例法、相当性判断、大和銀行ニューヨーク支店損失事件、ニイウスコー粉飾決算事件、日本再興戦略-JAPAN is BACK-、リコモ横領事件

1 はじめに

我が国会社法では、監査役等（2015年現在監査役等とは、監査役若しくは監査役会、監査等委員会又は監査委員会のことを指す（日本公認会計士協会〔2015〕）。）に会計監査人の計算書類に対する監査の方法・監査の結果が相当か否かを判断することを求めている（以下では、この相当か否かの判断を相当性判断という。）。相当性判断を求める規定は、1974年に制定された商

法特例法において新設された。相当性判断の規定が新設された理由は大きく2つに分類できると考えられる。

第1に、相当性判断が導入された積極的理由は、会社法上（商法特例法上）の監査職能の中心を監査役とし、当時十分に確立されていなかった会計プロフェッションである会計監査人を監査役監

査の補佐的立ち位置にとどめ、会計監査を実施するためである。

第2に、相当性判断が導入された消極的理由は、会計監査人が計算書類を違法と判断し、監査役が計算書類を適法と判断した場合、監査役に会計監査人の監査方法・監査結果を否定する権限を与えるためである。

つまり、これら2つの積極的理由と消極的理由が相当性判断を実施する原初的な意義なのである。

しかしながら、相当性判断の規定を新設するに至った2つの理由には現代的な意義が無くなってきているのである。なぜならば、現在会計監査人は会計プロフェッションとしての能力と社会的地位を十分確立しているため監査役の補佐的立場にとどまる必要がなく、相当性判断を実施しなくとも独立性、専門性及び職業倫理の欠如している会計監査人を監査役等が解任(若しくは不再任)でき、現行の会社法監査において会計監査人は計算書類の適正性を監査しており、適法性を監査していないため計算書類が違法になるということがないからである。つまり、相当性判断が新設された理由から考えると、監査役等による相当性判断が不要になってきていると捉えられるのではないだろうか。

相当性判断が新設された理由から考えると、相当性判断が不要になってきているものの、本論文は新設時に考慮されていなかった役割が相当性判断に存在していると考えている。なぜならば、いまだに制度として相当性判断が実施されていることから、相当性判断に求められていた原初的な役割が時代とともに変化し、現代的な役割を担っていったと推論したからである。

そこで、本論文は相当性判断の現代的意義を明確にすることを目的とする。

相当性判断を検討している鳥羽[2009]では、相当性判断の必要性がなくなっているという点が言及されており、弥永[2015]では会社法監査における相当性判断を説明している。このように、相当性判断に関する先行研究は鳥羽[2009]や弥永[2015]があげられるものの、商法特例法監査が会社法監査に移行した後におい

て、相当性判断を検討対象とした先行研究は少ない。相当性判断に関する先行研究が少ないため、本論文では相当性判断と関連が深い判例等から相当性判断の現代的意義を探求していく。

そして、相当性判断が会計監査人と監査役等とのコミュニケーションに深く関わっていることから、本論文は会計監査人と監査役等とのコミュニケーションの有効性の確立に資するかという視点から相当性判断の現代的意義を明らかにすることとした。

本論文では、まず相当性判断を概観し、相当性判断の制定趣旨をみていくことにより、相当性判断導入時の原初的な意義を説明する。次に、相当性判断を分析する切り口となる会計監査人と監査役等とのコミュニケーションの確立に資するかという研究の視点そのものをとりあげる。その際、会計監査人と監査役等とのコミュニケーションがコーポレート・ガバナンスを強化させることに貢献することに触れていく。そして、相当性判断がなぜ不要となっているのかその理由をみていく。その後、判例等から相当性判断の現代的意義を検討する。その結果、相当性判断の規定は監査役等に会計監査人への積極的なコミュニケーションを促し、コーポレート・ガバナンスの強化に貢献しているという点において、現代的意義を備えているという仮説を創設していく。最終的に当該仮説を検証し、当該仮説の棄却可能性を明らかにしていく。

2 研究対象と研究の視点

2.(1)(a)相当性判断の概要

本論文の研究対象は相当性判断である。相当性判断とは、会計監査人設置会社の監査役等が会計監査人の計算書類に対する監査方法・監査結果の相当性を判断することを指す²⁾。ただ、相当性判断の基準の内実は十分に明らかにされていない(鳥羽[2009] 183)。

相当性判断は、1974年に制定された商法特例法³⁾によって、会計監査人による商法特例法監査(現在の会社法監査)が始動したことに伴い制度化されることとなった⁴⁾。

相当性判断に関する規定により、監査役等は会計監査人の計算書類の監査方法・監査結果に対して問題点が検出された場合に監査役監査報告書にその問題点と監査人が判断する検出事項を列挙することとなっている（鳥羽〔2009〕182）。一方、会計監査人の計算書類の監査方法・監査結果に対して問題点が検出されなかった場合には、「実施した手続きの範囲では、問題点と考える事項は検出されなかった」旨を監査役監査報告書に記載する（鳥羽〔2009〕182）。

2.(1)(b)商法特例法制定時における相当性判断の意義

ここまで相当性判断を概観してきたが、ここからは1974年の商法特例法（株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律）制定時に新設された相当性判断の原初的な意義をみていく。

そもそも商法特例法は、1962年から1964年まで粉飾決算をしていた山陽特殊製鋼事件を契機として制定された。証券取引法にもとづく財務諸表監査を監督していた大蔵省は、1965年に明らかとなった山陽特殊製鋼事件をきっかけに1965年から1972年までの間、1185社の有価証券届出書・有価証券報告書を調査した。その結果、169社の粉飾決算の事例を発見し、当該企業による自主訂正と公認会計士の処分等を実施した（山浦〔2010〕77）。

山陽特殊製鋼事件の後にも相当数の粉飾決算が発見される過程で、当時会計監査権のみしか所持していなかった商法の監査役監査制度に対する不信感が高まり、1974年の商法改正の際に、商法特例法が制定されることとなったのである（山浦〔2010〕79）。

このような経緯があり、1974年商法特例法では、監査役に業務監査権限が付与され、公認会計士又は監査法人が監査役の会計監査の補佐をするという形で会計監査を実施することとなった（山浦〔2010〕79）。

1974年の商法特例法の制定にともなって、相当性判断に関する条文も新設された。ここではまず相当性判断が導入されるに至った大きな2つの理由である積極的理由と消極的理由をみていく。

まず、相当性判断が導入されるに至った積極的理由をみていく。相当性判断が導入された積極的理由は、商法特例法上（会社法上）の監査職能の中心を監査役とし、当時会計プロフェッションとしての立場と能力を十分確立していなかった会計監査人を監査役監査の補佐の立ち位置にとどめ、会計監査を実施するためである。

次に、相当性判断の規定が新設された消極的理由を「第71回国会参議院法務委員会会議録第十九号」からみていく。

「第71回国会参議院法務委員会会議録第十九号」では、商法の一部を改正する法律案（この時点で内閣提出・衆議院送付）の中で相当性判断を採用した理由を説明員である法務大臣官房審議官田邊明氏が「監査役が監査報告書を書きますときに、まず、一号にございますように『会計監査人の監査の方法又は結果を相当でない」と認めるときは、その旨及び理由並びに自己の監査の方法の概要又は結果』、こう記載してございます。……おおむね通常の監査役としては、事、会計の監査に関しては、その専門家の監査結果を信頼すれば、通常はその過失を問われることはなかりう。しかし、監査の対象が適法あるいは違法という判定の問題になりますから、もちろんこれにめくら判を押すことではなくして、監査結果の当否については目を通していただきます。そこで、違法とされておるけれども、監査役が独自に取締役会等に出席して得ておられる知識から見て、結論を異にするというときには、初めて、積極的に意見が違ふということを書いていただく。……自分の結論と異なるところがなければ、会計に関する部分の報告はこれを省略して専門家のものを引用してよろしい。」と述べている（田邊〔1973〕21）。

田邊氏の説明からもわかるように、計算書類が適法か違法かの判断は重要であるため、会計監査人が計算書類に対して違法であると結論づけし、監査役が違法ではないと結論づけた場合に、監査役に会計監査人の意見を否定する権限を相当性判断の規定で与える必要があったのである。この理由を本論文では商法特例法に相当性判断の規定が導入された消極的理由と位置づける⁵⁾。

2.(2)会計監査人と監査役等とのコミュニケーション

ここまで商法特例法制定時における相当性判断の意義についてみてきたが、ここからは研究の視点である会計監査人と監査役等とのコミュニケーション⁶⁾をとりあげる。

本論文はコーポレート・ガバナンスの強化に繋がる会計監査人と監査役等とのコミュニケーションの有効性に資するかという視点から相当性判断の現代的意義を探る。もちろん、鳥羽[2009]のように会計プロフェッションとしての公認会計士監査を確立させるという視点などから相当性判断の現代的意義を探求すると本論文とは異なる研究結果が生じることになる。

研究の視点をみていくにあたって、まずコーポレート・ガバナンスについてみていき、その後会計監査人と監査役等とのコミュニケーションをみていく。

2013年に第2次安倍内閣のもと安倍晋三首相を本部長とする日本経済再生本部が設立された。設立から間もない2013年に日本経済再生本部は、成長戦略として「日本再興戦略-JAPAN is BACK- (以下、「日本再興戦略 2013」という。)」を公表することとなった。「日本再興戦略 2013」では、「株主等が企業経営者の前向きな取組を積極的に後押しするようコーポレート・ガバナンスを見直し、日本企業を国際競争に勝てる体質に変革する。」という目的を掲げることとなった(日本経済再生本部[2013]3)。具体的には、「会社法を改正し、外部の視点から、社内のしがらみや利害関係に縛られず監督できる社外取締役の導入を促進する。」という戦略を掲げた(日本経済再生本部[2013]12)。その結果、監査等委員会設置会社を認めることや社外取締役、社外監査役を増加させるといった形でコーポレート・ガバナンスの強化を図った改正会社法が2015年に施行されることとなった。

さらに、「機関投資家が、対話を通じて企業の中長期的な成長を促すなど、受託者責任を果たすための原則(日本版スチュワードシップコード)について検討し、取りまとめる。」という戦略を掲げ(日本経済再生本部[2013]12)、金融庁と東京証券取引所は独立性が高い社外取締役を2人以上選ぶよう

に促すことなどを盛り込んだ「コーポレートガバナンス・コード(企業統治指針)」を策定した。「コーポレートガバナンス・コード(企業統治指針)」は、2015年6月から東京証券取引所に上場する企業を対象に適用されることとなった⁷⁾。

これまでみてきたように、近年我が国においてコーポレート・ガバナンスが重視されてきている。なぜならば、コーポレート・ガバナンスの強化は我が国の成長戦略にとっても粉飾決算を防止するためにも重要な課題となっているからであろう。

そして、我が国においてコーポレート・ガバナンスに責任を負っているのは監査役等である⁸⁾。その結果、コーポレート・ガバナンスの強化に繋がる会計監査人と監査役等とのコミュニケーションについても見直しがすすんでいる。

以下では、会計監査人と監査役等とのコミュニケーションをみていく。そもそも、我が国では、監査役が相当性判断を実施する立場にあったため会計監査人を一種の外部業者のように認識していた(町田[2015①]76)⁹⁾。

会計監査人と監査役等とのコミュニケーションは活発では無かったものの、2004年の西武鉄道事件を契機として、2005年3月期決算から有価証券報告書の「コーポレート・ガバナンスの状況」に、会計監査人と監査役等の相互連携の記載が義務付けられることとなった(町田[2015①]75)。

さらに、2005年7月の会社法制定によって、会計監査人も会社の機関として位置づけられ、「監査役等は、会計監査人の選任議案及び監査報酬に関する同意権を有するとともに、会計監査人の監査の方法及び結果の相当性に関する意見を表明することから、計算書類の監査に関して、監査役等と会計監査人の間で連帯責任が生じる関係となった」のである(町田[2015①]77)。監査役等と会計監査人に連帯責任が生じたことによって、監査役等は会計監査人とコミュニケーションを図り、監査の実効性を確保しなければならなくなった(町田[2015①]77)。

その後も、会計監査人と監査役等のコミュニケーションに関する規定の改廃が相次いで実施されていった。例えば、2013年改訂の「監査基準」及び不正リスク対応基準において監査役等と会計

監査人のコミュニケーションが強調されることとなった。さらに、会社法が改正されたこと等の影響によって、2015年に日本公認会計士協会は監査基準委員会報告書260号「監査役等とのコミュニケーション¹⁰⁾」(以下、監基報260という。)が改訂されたこともあげられる。

会計監査人と監査役等のコミュニケーションが重視されるようになったのは、会計監査人と監査役等が単独で業務に取り組んでも、必ずしも有効なガバナンスへの貢献は果たせなかったからである(町田[2015①]79)。つまり、会計監査人と監査役等とのコミュニケーションはコーポレート・ガバナンスを強化するために必要なのである。

では、相当性判断の現代的意義を会計監査人と監査役等とのコミュニケーションという視点から分析していく理由を述べていく。相当性判断の規定は、監査役等に会計監査人の監査方法・監査結果の相当性を判断させる規定であり、当該判断をするにあたって、会計監査人と監査役等との間にコミュニケーションを生じさせる規定となっているからである。

「第71回国会参議院法務委員会会議録第十九号」では、「監査役と会計監査人の両者は、規定にもございますように、監査の過程において常に連絡をとっていき、そういうたてまえで、決算期を迎えて取締役から出された計算書類を双方が監査している……。」(田邊[1973]21)と相当性判断の規定を運用するにあたり監査役と会計監査人が連絡をとることを求めている。相当性判断を実施するにあたり会計監査人と監査役が連絡をとりあう必要があるということから、相当性判断の規定が会計監査人と監査役等とのコミュニケーションに影響を与えていることがわかる。ただし、相当性判断の規定の新設時において、会計監査人と監査役等が連絡をとりあっていくことは重視されていなかったことに留意されたい。

このようにコーポレート・ガバナンスの強化の重要性が高まっている社会情勢を背景とし、本論文は、会計監査人と監査役等とのコミュニケーションの有効性を確立させているのかという視点から、相当性判断の現代的意義を検討していく。

3 相当性判断の不必要性と現代的意義の検討

ここまで研究の視点をみてきたが、ここからは相当性判断が既に不必要になっている仕組みなのか、それとも相当性判断には現代的な意義があるのかを検討していく。

3.(1)相当性判断不要説

ここからは、相当性判断を不要と考える説(以下、相当性判断不要説という。)の根拠をみていく。相当性判断不要説の根拠は4つ考えられる。

第1に、現在会計監査人は会計プロフェッションとしての能力と社会的地位を十分確立しているため監査役の補佐的立場にとどまる必要がないという点をみていく。第1の相当性判断不要説の根拠は、相当性判断が導入された際の積極的理由に現代的な意義が無くなってきていることをあらわしているといえるだろう。

商法特例法により会計監査人監査が導入された1974年当時会計プロフェッションはまだ十分に確立されていなかった(鳥羽[2009]195)。しかし、40年という年月を経て会計監査人である公認会計士及び監査法人は職業的専門家としての能力と社会的立場を十分確立してきたといえるだろう。また、会社法における計算書類の監査に関しては、事実上会計監査人が主体的に実施し、監査役等は疑わしい事実がない限り、会計監査人の監査結果を受け入れている。そして、会計監査の能力を担保されている職業的専門家としての会計監査人の監査方法・監査結果の相当性判断を会計監査の能力を担保されていない監査役等が実施することは適切といえないだろう。さらに、鳥羽[2009]では、相当性判断を消滅させ、会計監査については完全に日本公認会計士協会に委ねることにより、我が国公認会計士に対して会計専門職業としての独立に向かって努力を促すことに繋がると述べている(鳥羽[2009]196)。

第2に、相当性判断を実施しなくとも独立性、専門性及び職業倫理の欠如している会計監査人を監査役等が解任(若しくは不再任)できるという点をみていく。第2の相当性判断不要説の根拠は、相当性判断が導入された際の積極的理由に現代的

な意義が無くなってきていることをあらわしているといえるだろう。

鳥羽 [2009] では、「法が求めているのは、会計監査人の採用した監査の方法や監査の結果を検討した結果、『会計監査人が誠実に監査をし、また注意深く監査判断したとは思われない』・『杜撰な監査が罷り通っている』・『経営者との癒着が顕著で、すでに独立監査の体をなしていない』といった危機的状況の場合の『会社法監査の最後の救済者』としての監査役役割であろう。監査役に求められている判断とは、そのような危機的な会計監査人監査の状況が認められる場合における企業人(社会人)としての常識で判断した相当性判断であろう。そのような状況がみられない限り、監査役が表舞台に登場することがあってはならないのである。」と述べている(鳥羽[2009]182-183)。

つまり、独立性、専門性及び職業倫理の欠如している会計監査人の相当でない監査方法・監査結果を否定する権限が相当性判断によって監査役等に与えられているのである。

ただし、公認会計士を会計監査人に選任する過程で、会計監査人としての資格や評価は既に監査役が行っており(鳥羽[2009]183)、監査役が会計監査人の選任・解任に深く関与している以上、相当性判断は不要であり、会計監査については、会計監査人に完全に委ねるという結論があってもよいのではないだろうかという見解がある(鳥羽[2009]196)。

そして、2015年に施行された改正会社法では、株主総会に提出する会計監査人の選任、解任ならびに不再任に関する議案の内容は取締役会に代わって監査役等が決定することとなった¹¹⁾。2015年に施行された改正会社法によって、相当性判断を実施しなくとも独立性、専門性及び職業倫理の欠如している会計監査人を監査役等が解任(若しくは不再任)できることとなったため、相当性判断の必要性が低くなったといえるのではないだろうか。

第3に、現行の会社法監査において会計監査人は計算書類の適正性を監査しており、適法性を監査しておらず、計算書類が違法になるということがないため相当性判断の必要性が低くなったの

ではないだろうかという点があげられる。第3の相当性判断不要説の根拠は、相当性判断が導入された際の消極的理由に現代的な意義が無くなってきていることをあらわしているといえるだろう。

商法特例法制定前から実施されていた証券取引法監査(現在の金融商品取引法監査)では財務諸表の適正性に関して公認会計士が意見を述べていたものの、商法特例法監査では計算書類の適法性に関して会計監査人が意見を述べなければならなくなった。

つまり、商法特例法監査を導入した結果、計算書類が適法か不適法かという判定の問題が生じることとなったのである(田邊[1973]21)。会計監査人の監査の結果、株式会社の提出した計算書類に不適法意見が公表されると、計算書類の承認を含めさまざまな問題が噴出することになる(鳥羽[2009]196)。このように計算書類が適法か違法かといった判断は重要であるため、会計監査人が計算書類に対して違法と結論づけし、監査役が違法ではないと結論づけた場合に、監査役に会計監査人の意見を否定する権限を相当性判断の規定で与える必要があったのである。

しかしながら、2005年の商法改正において商法特例法が廃止され、商法特例法で規定されていた条項が会社法に取り込まれた際に、会社法上会計監査人は計算書類の適正性に関して意見を述べ(会社計算規則第126条(2015年時点))、会計監査の対象である計算書類の適法性に関して意見を述べないこととなったのである。つまり、相当性判断に関する規定は、導入時の消極的理由から考えると既に不必要なものとなってきているという捉え方ができる。ただし、適正性監査において不適正意見を表明された上場会社は、その影響が大きいと証券取引所が判断した場合、上場廃止に繋がるため、不適正意見は不適法意見と同じく会社にとって大きな問題となる。よって、第3の根拠は脆弱なものだと考えられる。

第4に、相当性判断の規定は、監査役等によって悪用される可能性が存在するという点である。第4の相当性判断不要説の根拠は、相当性判断が導入された際の積極的理由及び消極的理由と直接関連しない。

鳥羽〔2009〕では、相当性判断の規定を会社の執行機関の都合がいいように使用し、監査役が会計監査人の監査判断に影響を与える法的装置は十分に確保されており、簡単に会計監査人の意見を否定することができる」と述べている（鳥羽〔2009〕183）。なぜならば、監査役会監査報告書に会計監査人の監査方法及び監査結果が相当でないという記載が出た場合、監査役と会計監査人の関係は、監査役が取締役に対して、行為差止請求権を発動した状態と同じ状況になるからである（鳥羽〔2009〕183）。

監査役等が相当性判断の規定を悪用し、会社の不正を隠蔽するために会計監査人の意見を否定する可能性があることは、相当性判断不要説の確からしさを高めることに繋がるだろう。

3.(2)相当性判断の現代的意義の探求

ここまで相当性判断不要説をみてきたが、ここからは相当性判断の現代的意義を探求していく。探求の際、コーポレート・ガバナンスの強化に繋がる会計監査人と監査役等のコミュニケーションの有効性に資するののかという視点を採用する。そして、相当性判断の現代的意義を探求している先行研究を寡聞にして知らないため、相当性判断に議論の焦点があたった判例等をもとに相当性判断の現代的意義を探求していく。

3.(2)(a)ニイウスコー粉飾決算事件の判例

まずは、ニイウスコー粉飾決算事件の判例（東京地判平成25・10・15〈平成21年（ワ）第24606号〉）で焦点があたった相当性判断に関連する文脈をとりあげる。

ニイウスコー粉飾決算事件とは、監査役会、内部監査室及び会計監査人が代表取締役の巨額の粉飾決算を発見できずに、有価証券報告書及び半期報告書に虚偽記載が生じた事件のことである。ニイウスコー粉飾決算事件に関する判例では、有価証券報告書及び半期報告書の虚偽記載を巡って株主が損害賠償を社外監査役に求めている。

金融商品取引法上の責任の文脈の中で出てくる内容であるが、ニイウスコー粉飾決算事件を対象とした判例の相当性判断に関する箇所では、「公

認会計士又は監査法人である会計監査人による監査が必要的である大会社（旧商法特例法第2条、第4条、会社法第328条第1項、第337条第1項）の会計監査においては、監査役が、個別的な商取引について、逐一その証憑書類の有無・内容等を精査・確認すべきとすることは現実的ではないから、監査役は、会計監査人の監査の方法および結果が相当でないと疑われる事情がある場合を除いては、会計監査人の監査結果を前提として自らの職務を遂行することができる。」と判示された（東京地判平成25・10・15〈平成21年（ワ）第24606号〉）。

つまり、相当性判断の規定を根拠として、監査役は会計監査人の監査の方法・監査結果に疑われる事情があるか否かを判断しなければならなかったのである。

また、ニイウスコー粉飾決算事件における判例の相当性判断に関連する他の箇所をみると、①監査役全員が半期及び期末に会計監査人である監査法人トーマツと面談を実施し、②常勤監査役であり、会計監査報告の通知を受ける特定監査役（会社計算規則130条）であるEがトーマツから期首の監査計画の説明、中間決算及び本決算の各状況報告・各結果説明を聴取し、加えて中間決算及び本決算における会計監査人の監査状況を視察し、③医療サービス事業撤退等に伴う多額の減損を実施する必要が生じた都合上、Eが会計監査の進捗状況に応じて頻りにトーマツとの面談を実施していたといった点等が言及されている（東京地判平成25・10・15〈平成21年（ワ）第24606号〉）。

もちろん、ニイウスコー粉飾決算事件の判例では、相当性判断に関わらない箇所も検討されていたが、監査役から会計監査人へコミュニケーション¹²⁾を図ったこともあって、監査役は「有価証券報告書等の記載が虚偽であり又は欠けていることを知らず、かつ、相当な注意を用いたにもかかわらず知ることが出来なかったものと認められ」（東京地判平成25・10・15〈平成21年（ワ）第24606号〉）、株主の請求が棄却されることとなった。

ニイウスコー粉飾決算事件の判例から、監査役が会計監査人の監査方法・監査結果を検討する際に、監査役は会計監査人に積極的にコミュニケーションをとっていたことが明らかとなったといえ

るだろう。ニイウスコー粉飾決算事件の判例から、監査役等に会計監査人への積極的なコミュニケーションを促しているという点に相当性判断の現代的意義がみられるといえるのではないだろうか。

3.(2)(b) リニモ横領事件の判例

次に、リニモ横領事件の判例の相当性判断に関連する箇所をみていく。リニモ横領事件とは、名古屋鉄道(被告1)の元従業員A(被告2)がリニモ(磁気浮上鉄道)を運営する第三セクター愛知高速交通(原告)に出向し、Aが愛知高速交通の金員を横領した事件である(名古屋高判平成26・2・13(平成25年(ネ)第523号))。リニモ横領事件の結果、愛知高速交通が在職中に横領をしていたAと出向元の名古屋鉄道に対して損害賠償を請求するに至った。

リニモ横領事件では、愛知高速交通に出向していたA(名古屋鉄道の元従業員Aのことである。以下、Aという。)が総務部経理課主任として出向先で横領をしていたが、その会計処理を仮払金として処理していた。

会計監査人は、期中監査の際に1300万という高額な仮払金の残高を発見したものの、従業員の遺族に貸しつけたものだというAの主張を信頼した。この仮払金はAが横領した際に計上したものであるが、契約書や領収書は存在しなかった。愛知高速交通の経理規程上、領収書がない場合には、経理責任者である総務部長の承認が必要であり、会計監査人が調査をすれば、実際には総務部長の承認がないことが判明したはずである。

会計監査人はAの説明について調査した上で監査役に報告する義務を負っていたが、その義務を果たさなかった。なぜならば、期末監査時の段階では仮払金が解消されていたからである。だが、会計監査人の義務違反は否定されるものではない。

そして、「監査役は、会計監査人による監査の方法と結果の相当性を評価することになるのであるが、会計監査人設置会社においても、監査役の会計監査権限が失われるものではない。……会計監査人による監査の方法と結果の相当性について、具体的にいかなる監査を行ったのかについては明らかではない上、監査役は、Aの提示する証拠書

類の中に仮払金に関する書類が含まれておらず、しかも証拠書類の提出されなかった月もあったにもかかわらず、Aに証拠書類の提出を求めるにとどまり、実際に提出されなくてもそれ以上の対応をしなかったことや、総勘定元帳について確認することや、経理責任者である総務部長がどのように職責を果たしているかについても監査することはなかったのであるから、監査役としての義務を怠ったというべきである。」と判示している(名古屋高判平成26・2・13(平成25年(ネ)第523号))。

リニモ横領事件の判例から、監査役は仮払金に関する領収書や契約書といった証拠書類をAが提出しないという疑わしい事実について、各種の手続きをとる必要があった。

監査役が実施しなければならなかった各種の手続きの中でも相当性判断の規定に関する対応として、会計監査人の仮払金に対する監査方法・監査結果について、監査役は会計監査人と積極的なコミュニケーションをとり、疑わしい事実を確認していれば、監査役としての義務を怠ったと言及されなかった可能性があるだろう。

3.(2)(c) 大和銀行ニューヨーク支店損失事件に関する大阪高等裁判所の決定

最後に、大和銀行ニューヨーク支店損失事件に関する大阪高等裁判所の決定をみていく。大和銀行ニューヨーク支店損失事件では、大和銀行ニューヨーク支店に勤務していた従業員が11年間にわたって無断取引を3万回繰り返し、大和銀行に約11億米ドルの損失をもたらした(大阪高決平成9・12・8(大阪高裁平成9年(ラ)第326号))。

大和銀行ニューヨーク支店損失事件に対する決定(大和銀行株主代表訴訟担保提供命令に対する即時抗告事件)の中では監査役が会計監査人の監査結果を検討することの必要性を示している。決定の中では、「監査役については、監査法人の無限定適正意見を信じたというが、これを監査役として分析検討したことも、業務監査の視点から再吟味したことも主張していない。」と示しており(大阪高決平成9・12・8(大阪高裁平成9年(ラ)第326号))、その意味内容から監査役が会計監査人の監査結果の相当性

を判断する必要があったと述べていることがわかる。

大和銀行ニューヨーク支店損失事件の決定から、相当性判断は、監査役が会計監査人の監査方法・監査結果を分析検討し、業務監査の視点から再吟味をすることを監査役に促すという役割を所持していることが明らかとなった。

3.(2)(d)判例等からみる相当性判断の現代的意義の検討

ここまで判例等から相当性判断の現代的意義をみてきたが、ここからは判例等から抽出された相当性判断の現代的意義を検討していく。

本論文では相当性判断に関連する 3 つの判例をとりあげてきたが、相当性判断の現代的意義は一つの意義に集約できると考えられる。なお、本論文でとりあげた判例等では監査役しか出現していないが、会社計算規則では監査役と監査委員会等の間で相当性判断に関する規定の適用の違いは無いため、判例等から得られた結論は監査役等にも適用できると考えられる。

ニイウスコー粉飾決算事件の判例及びリニモ横領事件から監査役等が会計監査人の監査方法及び監査結果の相当性を判断するために積極的なコミュニケーションを実施する必要があったことが明らかとなったのではないだろうか。

一方、大和銀行ニューヨーク支店損失事件の決定から、相当性判断の規定は、監査役等が会計監査人の監査方法・監査結果を分析検討し、業務監査の視点から再吟味をすることを促していることが明らかとなった。ただし、監査役等が会計監査人の監査方法・監査結果を分析検討するためには、監査役等から会計監査人へのコミュニケーションは活発にならざるをえない。

これら 3 つの判例等から、相当性判断があるからこそ監査役等から会計監査人へのコミュニケーションがより積極的なものになると考えられるのである。

そして、会計監査人の会計監査の状況に関して積極的にコミュニケーションをとることにより監査役等の業務監査をより有効なものとするができる。さらに会計監査人も監査役等と積極的な

コミュニケーションをとることにより、会計監査の意見形成の一助となる監査役等の業務監査の情報が得られる。

監査役等と会計監査人はコミュニケーションをとる必要があるものの、制度的な制約が存在しなければ、コミュニケーションが不足するという問題が生じるだろう。もちろん、会計監査人と監査役等のコミュニケーションは会社計算規則の相当性判断の規定とは関係なく「監査基準」、不正リスク対応基準及び監基報 260 において求められている。ただし、相当性判断の規定が定められている会社計算規則は会社法の委任によって定められており（会社計算規則第 1 条）、法規範として強制力を有している。つまり、相当性判断の規定は、強制力をもって監査役等に会計監査の責任を生じさせるため、監査役等に会計監査人への積極的なコミュニケーションを図らせる大きな要因となっていると考えられるのである。

4 仮説の創設と仮説の検証

4.(1)仮説の創設

前章では判例等から相当性判断の現代的意義を検討してきたが、本項ではこれまでの検討をもとに仮説を創設していく。

ここまでみてきたように、相当性判断が導入に至った積極的理由と消極的理由には現代的な意義が無くなってきている。これは、本論文でとりあげた相当性判断不要説の根拠から明らかとなったといえるのではないだろうか。

しかしながら、我が国における会計監査人と監査役等とのコミュニケーションの有効性に資するかという視点から相当性判断を検討すると、相当性判断に現代的意義があることが明らかとなったと捉えられるだろう。

これまでの検討から以下の仮説が導きだせる。相当性判断は、コーポレート・ガバナンスの重要性が高まっている現代において、監査役等から会計監査人への積極的なコミュニケーションを促しているという点において現代的意義を備えている。上述した命題が本論文の仮説になる。

ここで、相当性判断の規定に新たな役割を付け加えてよいのかという反論が考えられる。

しかしながら、商法特例法の制定段階の議論では、建前上監査役と会計監査人が常に連絡をとることを相当性判断の規定で求めていたのである(田邊[1973] 21)。

つまり、商法特例法制定時には、会計監査人を監査役監査の補佐的立ち位置にとどめ、監査役が会計監査を実施するという機能や会計監査人の監査意見が違法であるとされた際に監査役等がその意見を否定するという機能が相当性判断に期待されていたのだが、これらの機能に現代的な意義がなくなってきたといえるのではないだろうか。一方、商法特例法制定時には、建前として期待されていた会計監査人と監査役等とのコミュニケーション(1973年時点においては常に連絡をとっていくという表現がなされている。)を促すという相当性判断の役割にこそ現代的な意義が存在していると考えられるのである。

4.(2)本論文が創設した仮説の検証と棄却可能性

前項では相当性判断の現代的意義に関する仮説を創設してきたが、本項では本論文が創設した仮説を検証し、棄却可能性を明らかにしていく。

前項において、相当性判断は、コーポレート・ガバナンスの重要性が高まっている現代において、監査役等から会計監査人への積極的なコミュニケーションを促しているという点において現代的な意義を備えているという仮説を創設した。

本論文が創設した仮説の説明項(相当性判断)と非説明項(監査役等から会計監査人への積極的なコミュニケーションを促す)の間に因果関係があれば、もし相当性判断の規定が無いと仮定すると、監査役等から会計監査人へ積極的なコミュニケーションは図られなかったであろうという反事実的依存関係が成り立つと考えられる。

ただ、反事実的依存関係を論証するためには、我が国において相当性判断の規定が設けられていないという前提条件が必要である。しかし、当該前提条件を設けるのは不可能であるため、推論で本論文の仮説を検証していく。

本論文でとりあげたニイウスコー粉飾決算事件の判例では、2005年6月期(2004年7月から2005年

6月までの期間)から3年間有価証券報告書等の虚偽記載がなされたことが論点となった。当該判例では、会計監査の進捗状況に応じて頻繁に監査役がトーマツとの面談を実施していたといった点等が言及されている(東京地判平成25・10・15(平成21年(ワ)第24606号))。つまり、事件当時のニイウスコー株式会社の監査役は会計監査人へ積極的なコミュニケーションを図っていたといえるのである。

ニイウスコー粉飾決算事件の判例を考察すると、ニイウスコー株式会社の監査役に会計監査人との積極的なコミュニケーションを促していた規範が4つみうけられる。

4つの規範とは、①2005年3月期決算から有価証券報告書の「コーポレート・ガバナンスの状況」の記載の一部として、会計監査人と監査役等の相互連携の記載が義務付けられたこと(町田[2015①]77)、②2005年7月の会社法制定によって、監査役等と会計監査人は連帯責任が生じる関係となったこと(町田[2015①]77)、③社団法人日本監査役協会が公表した2007年監査役監査基準において、監査役が会計監査人の監査方法及び監査結果の相当性について意見形成することとなっていたこと(東京地判平成25・10・15(平成21年(ワ)第24606号))、④相当性判断の規定が会社法(2006年5月1日までは商法特例法である。また、厳密には会社計算規則上に規定が存在する。)上存在したことである。なお、これら4つの規範以外の社内規定等の規範も考えられるが、省略していくことに留意されたい。

これら4つの規範が監査役から会計監査人への積極的なコミュニケーションに影響を与えていたと考えられる。よって、④の相当性判断の規定が会社法上(会社計算規則第127条)消滅しても監査役から会計監査人への積極的なコミュニケーションは無くならないという推論も可能である。

しかしながら、④の相当性判断の規定が会社法上存在しなかった場合、監査役から会計監査人へのコミュニケーションは弱まっていたと考えられる。

もし、会社法上相当性判断の規定が無くなり、監査役等が会計監査の責任を負わず、業務監査の責任しか負っていないと仮定すると、監査役等が計算書類に関することで会計監査人に積極的にコ

コミュニケーションを図る必然性は低くなるだろう。その結果、監査役等から会計監査人へのコミュニケーションは最低限のものとなり、監査役等から会計監査人へのコミュニケーションは形骸化していく可能性がある。逆に、監査役等から会計監査人へのコミュニケーションを積極的に促すには、会社法上の相当性判断の規定によって、計算書類に関して会計監査人と監査役等が責任を共有することが必要だといえるのではないだろうか。

ここまで本論文が創設した仮説を検証してきたが、ここからは本論文が創設した仮説の棄却可能性について述べていく。

今後、監査役等が会計監査人へ積極的なコミュニケーションをとらずに会計監査人の監査方法・監査結果を吟味し、業務監査の観点から十分な分析検討をしても計算書類上の重要な虚偽表示を発見できなかったことに関する監査役の責任を追及する裁判が生じたと仮定する。そして、その裁判で、監査役等が適切な相当性判断を実施しなかったことを根拠に善管注意義務違反等の責任を追及されなかったとする。そのような場合、監査役等が会計監査人の監査方法・監査結果の相当性を判断するにあたって監査役等からの積極的なコミュニケーションが必要ではなかったと裁判所で解釈されたことになるため、本論文が創設した仮説の棄却可能性が高まる。

本論文の創設した仮説が棄却された場合における相当性判断の現代的意義は、監査役等と会計監査人の積極的なコミュニケーションを促すことではなく、会計監査人の監査方法・監査結果を監査役等として分析検討し、業務監査の観点から再吟味し、会計監査の相当性を担保することのみにとどまるといえるだろう。会計監査人の監査意見を分析検討し、業務監査の観点から再吟味するという監査役の役割は、大和銀行ニューヨーク支店損失事件に対する決定（大阪高決平成 9・12・8〈大阪高裁平成9年（ワ）第326号〉）でとりあげられている。

なお、相当性判断に現代的意義があることは、相当性判断不要説でとりあげた根拠を否定するものではない。つまり、相当性判断にはメリット（現代的意義）もデメリット（相当性判断不要説でとりあげた根拠）もあると考えられるのである。そして、

相当性判断の現代的意義と相当性判断不要説の根拠は対立していない。よって、相当性判断が不要であるという見解の確からしが高まったからといって相当性判断の現代的意義が棄却されることはないだろう。

5 むすび

本論文は、相当性判断の現代的意義を会計監査人と監査役等とのコミュニケーションの有効性に資するののかという視点から探求してきた。そして、相当性判断の規定の導入時に期待されていた機能が既に不必要になってきているということを述べたものの、判例等から相当性判断に現代的な意義が存在するというを検証してきた。

検討の結果、相当性判断は、コーポレート・ガバナンスの重要性が高まっている現代において、監査役等から会計監査人への積極的なコミュニケーションを促しているという点において現代的な意義を備えているという仮説を創設した。

また、相当性判断の現代的意義が明らかになったからといって、相当性判断不要説の根拠となる相当性判断の問題点が無くなったわけではないことについても言及してきた。

本論文の検討結果は、計算書類に対する監査役監査の問題点を考察する際の検討材料になると考えられる。

さらに、本論文の研究結果は、我が国における会計監査人と監査役等とのコミュニケーションの仕組みを考察する際の一助となるだろう。

そして、2015年に施行された改正会社法では、株主総会に提出する会計監査人の選任、解任ならびに不再任に関する議案の内容は取締役会に代わって監査役等が決定することとなった。この改正によって、会計監査人と監査役等とのコミュニケーションにどのような影響があるのかについては十分な検討はできなかった。この点の検討は今後の課題としたい。

¹⁾ 会計監査人とは会社法上において公認会計士又は監査法人を指す用語である。

²⁾ 会社計算規則第127条2号にその内容が記載されている。会社計算規則は2015年に改正され、第127条2号に従って、監査役、監査役会、監査委員会のみならず、監査等委員会も会計監査人

の監査方法・結果の相当性を判断しなければならないと規定されることとなった(会社計算規則第127条～第129条)。会社計算規則とは、会社法の規定により委任された会社の計算に関する事項を定めた法務省令のことである。

³⁾ 株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律の略称が商法特例法である。商法特例法は、1974年の商法改正の際に制定され、その後3回の改訂を経て会社法の出現と同時に廃止された。

⁴⁾ 商法特例法制定当時、監査委員会と監査等委員会は相当性判断を実施していない。なぜならば、商法特例法が制定されたのが1974年であり、監査委員会制度が商法(現在の会社法)に導入されたのは2002年であり、監査等委員会が会社法に導入されたのは2015年だからである。

⁵⁾ 以下では、本文で紹介しきれなかった相当性判断が新設された消極的理由に関連する先行研究の見解をとりあげる。鳥羽

[2009]では、不適法意見の影響に関して、公認会計士・監査法人が商法特例法における貸借対照表・損益計算書について不適法意見を表明した場合には、これらの計算書類の承認を含めさまざまな問題が噴出し、会社の運営は極めて厄介になると述べている(鳥羽[2009]196)。さらに、鳥羽[2009]では、財務諸表の適正表示に関する判断が会計基準準拠性に収束する以前、我が国の証券取引法監査の判断基準の一つに、前事業年度と同一の基準にしたがって継続して適用されているかどうかに関して監査意見を表明することとされていた際に会計監査人が不用意に会計処理の変更し「不適法意見」を表明することのないように、事前に会計監査人の意見表明を否定する仕組みを導入したという見解が述べられている(鳥羽[2009]196)。

⁶⁾ 本論文は会計監査人と監査役等の連携をコミュニケーションという。

⁷⁾ 「コーポレートガバナンス・コード(企業統治指針)」に沿った体制整備が東京証券取引所に上場する企業に求められている。「コーポレートガバナンス・コード(企業統治指針)」は法律ではないので強制力はないが、社外取締役を選任しない場合はその理由を公表しなければならず、従わなければ社名が公表される。

⁸⁾ 日本公認会計士協会の監査基準委員会報告書260第9項では、ガバナンスに責任を有するものを監査役若しくは監査役会又は監査委員会と位置付けている。

⁹⁾ このことは、監査役が会計監査人と一緒に手を携えて監査する(「連携」する)のではなく、会計監査人の監査方法・監査結果を独立した立場から監査するため、会計監査人と係わり合っ

て監査するという意味を表す「関係」するという用語を監査役監査基準が採用していることからわかる(大川[2004]101)。

¹⁰⁾ IAASBの「統治責任者とのコミュニケーション(COMMUNICATION WITH THOSE CHARGED WITH GOVERNANCE.)(以下、ISA260という。)の内容をとりこんで、日本公認会計士協会は2011年に監基報260を公表するに至った。

¹¹⁾ 会社法344条、会社法344条の2、会社法404条第2項第二号を根拠条文とする。

¹²⁾ 判例の中ではコミュニケーションではなく、関係とよばれている。

参考文献

- [1]IAASB [2009] INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 260,COMMUNICATION WITH THOSE CHARGED WITH GOVERNANCE.
- [2]IAASB [2015] INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 701,Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report.
- [3]大川博通 [2004] 「監査役監査基準の改定について」『別冊商事法務』277号。
- [4]日本経済再生本部 [2013] 「日本再興戦略-JAPAN is BACK-」。
- [5]日本公認会計士協会 [2015] 「監査役等とのコミュニケーション」監査基準委員会報告書260号。
- [6]田邊明 [1973] 「第71回国会参議院法務委員会会議録第19号」。
- [7]東京証券取引所 [2015] 「コーポレートガバナンス・コード」。
- [8]鳥羽至英[2009]『財務諸表監査 理論と制度【発展編】』国元書房。
- [9]法務省 [2015] 「会社法」。
- [10]法務省 [2015] 「会社計算規則」。
- [11]町田祥弘[2015①] 「外部監査人と監査役等の連携の新たな可能性—外部監査人による監査報告書の動向を踏まえて—(前編)」『月刊監査役』No.635。
- [12]町田祥弘[2015②] 「外部監査人と監査役等の連携の新たな可能性—外部監査人による監査報告書の動向を踏まえて—(後編)」『月刊監査役』No.637。
- [13]山浦久司 [2010] 『会計監査論(第5版)』中央経済社。
- [14]弥永真生 [2015] 『会計監査人論』同文館。
- [15]大阪高決平成9年12月8日(大阪高裁平成9年(ラ)第326号)(LEX/DB文献番号28061664)。
- [16]東京地判平成25年10月15日(平成21年(ワ)第24606号)(LEX/DB文献番号25515853)。
- [17]名古屋高判平成26年2月13日(平成25年(ネ)第523号)(LEX/DB文献番号25446281)。