

# 会社法における中小会社の実務対応

平成19年4月12日

社団法人日本監査役協会

関西支部中小会社監査実務研究会

## 序.

今日の時代の潮流は、あらゆる面で規制緩和の方向に大きく舵が切られている。そのような中、昨年5月に施行された会社法（平成17年7月制定、平成18年5月施行）は、旧商法の強行法規的性格から、定款自治の拡大による企業の裁量幅の拡大、経営の機動性、柔軟性の確保、規制緩和等の方向に大幅な改正が加えられた。又、この会社法施行に先立ち一昨年2月には、監査役監査基準も内外より評価され、また責任の取れる監査役監査のあり方について明示を意図したものに改められ、今年1月に最終改正が行われた。これら一連の改正に対する受け止め方は、大会社は別として監査役の監査環境が必ずしも万全とはいえない中小会社の監査役にとり、その対応に戸惑いを禁じ得ないところがある。そこで中小会社の監査役監査のあり方について、監査役協会内部でも関心が高まり、何らかの実務対応の作成が求められることとなった。監査の本質は会社規模の大小を問わず本来変わるものではない。そこで会社法が旧商法の中小会社の監査役に対して監査実務上で求めるものは何か、あるいは、どのような監査を実施しなければならないか、を課題として「中小会社の監査実務の進め方」について報告書を纏めることを目的に、昨年2月日本監査役協会関西支部中小会社監査実務部会の監査役と学識経験者としての大学及び公認会計士の諸先生と事務局とで研究会が発足することになった。

会社法は多くの条文と数多くの省令委任事項より構成され、またその省令が当初公表された詳細なものよりも集約された形で公布された為、かえって立法の意図に反し判りにくくなっている面がある。そこで昨年6月の株主総会を迎え、この法律の理解が喫緊の課題との考えからその道標として、会社の機関設計、会社法における監査役監査制度の概要について、主として諸先生方を中心としたものを取り纏め、昨年4月に公表した。

今回の報告書は、昨年秋より課題を中小会社監査役の実務面を主として、その直面する問題対応を監査役各位の実務体験を踏まえて検討し、既に公表したもの及び全体の構成の見直しを含め整理統合したものである。

企業不祥事が多発する今日、社会の企業に対する目は極めて厳しく、問題の処理次第では企業の存続すら危ぶまれる事態にいたることは稀ではない。法令遵守と企業の効率的運営のバランスを保ち、企業の一層の発展をはかる上で監査役の役割はより大きなものになっている。会社法における実務上の定着はこれからであり、監査役として研鑽に努めていくことになるが、今回の報告書がその一助となれば幸いであると考えます。

最後に今回の取り纏めについて、極めてご多忙の志谷、北山、玉置諸先生及び監査役諸氏のご協力によるものであることを報告申し上げますと共に、その間色々ご苦労を掛けた協会事務局の方々に対してここに改めて感謝の意を表するものである。

平成19年4月

中小会社監査実務研究会

# 目次

I. 会社の機関設計	
Q1 会社の機関設計の多様化	1
Q2 非公開中小会社の監査役の権限を会計監査に限定する場合の留意事項	4
Q3 整備法 53 条、会社法施行規則附則 2 条について	5
Q4 社外監査役に該当しなくなった場合の救済措置とは	7
II. 取締役・取締役会	
Q5 取締役会の設置	8
Q6 取締役会の書面決議	12
Q7 中小会社における社外取締役の必要性について	13
Q8 取締役の任期について	15
Q9 会社が発展する取締役会とは	15
Q10 取締役の職務懈怠と経営判断原則との関係	16
III. 会計参与	
Q11 会計参与に対する職務執行状況の監査とは	21
IV. 監査役・監査役会	
(i) 監査役の設定	
Q12 監査役の設定	23
Q13 監査役が 1 人の場合の課題について	24
(ii) 監査役の職務・権限	
Q14 監査役の地位	27
Q15 監査役の基本的な権限（原則と例外）	29
Q16 監査役の権利と義務	31
Q17 監査役の職務範囲について	33
Q18 企業の不利益情報の開示と監査役の役割	34
(iii) 監査役の報酬・費用	
Q19 監査役の報酬・費用について	35

(iv) 監査役会の設置、社外監査役の役割	
Q20 監査役会の設置	36
Q21 監査役会の構成・権限・運営	37
Q22 中小会社における社外監査役の必要性について	39
<b>V. 会計監査人</b>	
(i) 会計監査人の設置	
Q23 会計監査人を設置するメリットについて	42
(ii) 会計監査人との関係	
Q24 会計監査人との関係	43
<b>VI. 監査役の監査</b>	
(i) 監査計画	
Q25 監査計画の作成方法	46
(ii) 会計監査	
Q26 会計監査を実施するための標準的な日程とは	48
Q27 会社法 431 条と「中小企業の会計に関する指針」の関係	52
Q28 監査役が行う会計監査の留意事項	54
Q29 会計監査人非設置会社の場合、監査役会を置く会社と 置かない会社の監査役の会計監査の相違点とは	56
Q30 取締役の職務執行に不正行為の疑いのある報告があった場合の 監査役の対応について	57
(iii) 業務監査	
Q31 監査業務に不可欠な関連法規の習得について	59
Q32 中小会社における会計監査と業務監査との区別について	60
Q33 業務監査を充実させていくためには	62
Q34 事業報告における監査の方法	64
<b>VII. 計算書類</b>	
Q35 会社法で規定する会計帳簿及び計算書類	67
Q36 株主資本等変動計算書について	70
<b>VIII. 監査報告</b>	
Q37 監査役の監査報告（事業報告）	71
Q38 監査役の監査報告（計算関係書類）	73

Q39	監査報告の作成方法	75
<b>IX. コーポレート・ガバナンス、コンプライアンス</b>		
Q40	中小会社におけるコーポレート・ガバナンス	77
Q41	重要会議における議事録への監査役意見の記載について	79
Q42	コンプライアンスプログラムとは	80
Q43	内部通報制度の運用方法	82
<b>X. 中小会社における内部統制</b>		
Q44	中小会社における内部統制システム構築の必要性について	84
Q45	中小会社における内部統制構築、整備の監査とは	86
Q46	企業集団としての内部統制構築とは	91
Q47	会社法施行規則 129 条における「相当性」の判断基準とは	93
Q48	大会社における取締役会決議の事例	94

## I. 会社の機関設計

### Q1 会社の機関設計の多様化

会社法では選択できる機関設計が多様化されたそうですが、具体的にはどのような会社区分でどのような機関設計ができるのですか。特に、中小会社では多様な機関設計が可能になったそうですが、機関設計を選択するにあたって留意すべき事項は何ですか。

#### A.

機関設計は、従来、原則として資本等の規模により規律されていたため、選択肢はほとんどなかったが、有限会社型を認めることや、監査役を設置するすべての中小会社で会計監査人の設置を認めること、さらに会計参与の制度の導入などもあり、株式会社の機関設計の選択肢は大幅に拡大された。会社分類により選択可能な機関設計は、それぞれ下表のとおりである。

#### 「株式会社の機関設計」について

(法制審議会現代化部会参考資料17 (一部改訂) より)

非公開 (株式譲渡制限) ・中小会社	図表1 との対応	非公開 (株式譲渡制限) ・大会社	図表1 との対応
(1) 取締役	● (A)	(1) 取締役 + 監査役 + 会計監査人	(C)
(2) 取締役 + 監査役 (注1)	● (A)	(2) 取締役会 + 監査役 + 会計監査人	(D)
(3) 取締役 + 監査役 + 会計監査人	(A)	(3) 取締役会 + 監査役会 + 会計監査人	◎ (D)
(4) 取締役会 + 会計参与 (注2)	(B)	(4) 取締役会 + 委員会 + 会計監査人	◎ (D)
(5) 取締役会 + 監査役 (注1)	◎ (B)		
(6) 取締役会 + 監査役会	(B)		
(7) 取締役会 + 監査役 + 会計監査人	(B)		
(8) 取締役会 + 監査役会 + 会計監査人	○ (B)		
(9) 取締役会 + 委員会 (注3) + 会計監査人	○ (B)		
公開 ・ 中小会社	図表1 との対応	公開 ・ 大会社	図表1 との対応
(1) 取締役会 + 監査役	◎ (E)	(1) 取締役会 + 監査役会 + 会計監査人	◎ (F)
(2) 取締役会 + 監査役会	(E)	(2) 取締役会 + 委員会 + 会計監査人	◎ (F)
(3) 取締役会 + 監査役 + 会計監査人	(E)		
(4) 取締役会 + 監査役会 + 会計監査人	○ (E)		
(5) 取締役会 + 委員会 + 会計監査人	○ (E)		

(注1) 定款により、監査役の権限を会計に関する事項に限定することも可能

(注2) 会計参与については、原則として、いずれの機関設計においても任意に設置可能

(注3) 委員会とは、指名委員会、監査委員会、報酬委員会の三委員会をいう。

●は、有限会社法で認められていたもので、新たに株式会社にも認められることになったもの

◎は、旧商法において株式会社で認められていた機関設計

○は、旧商法において中会社のみ認められていたもので、新たに小会社にも認められることになったもの

無印は、会社法の制定により新たに認められた機関設計

中小会社における機関設計の留意事項は、次のとおりである。

### ①公開会社の場合

公開会社は、取締役会を設置しなければならず、さらに、監査役（監査役会）又は委員会のいずれかを設置しなければならない（会社法327条1項、2項）。

会計監査人については、中小会社は置かなければならないという規定はないが、株式会社は定款の定めによって会計監査人を置くことができる（同法326条2項）。会計監査人を設置しない場合であっても取締役会及び監査役（監査役会）を設置できるが、委員会設置会社となることはできない（同法327条5項）。

### ②非公開会社

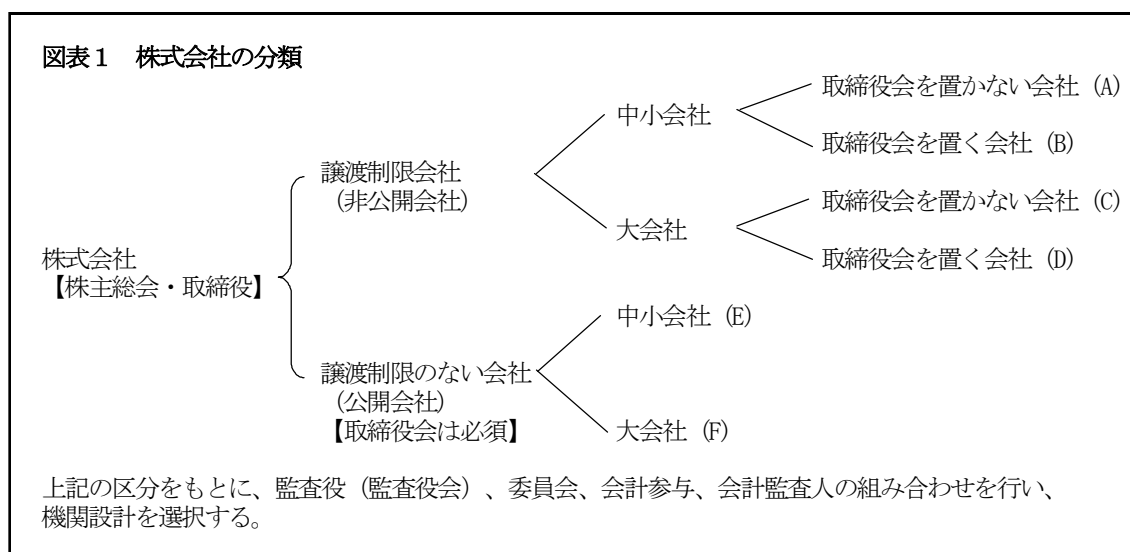
取締役会を設置しない非公開会社は、会計監査人を設置した場合は監査役（監査役会）の設置が義務付けられている（会社法327条3項）。ただし、監査役会設置会社及び委員会設置会社になることはできない。

取締役会を設置しない非公開会社で会計監査人を設置しない場合は、かなり自由に機関設計することができる。

### 【解説】

1. 会社法においては、株式会社と有限会社の規律を一体化し、機関設計のあり方が大きく変更された。

株式会社を、まず、会社の閉鎖性、すなわち株式譲渡制限の有無で「非公開会社」か「公開会社」に区分し、次に「中小会社」（現行の大会社以外の会社）か「大会社」に区分し、さらに非公開会社については、取締役会の設置の有無により分類することとしている（図表1参照）。



2. 会社法の機関設計に関する8原則は、次のとおりである（会社法326～328条）。

- ① すべての株式会社には、株主総会のほか、取締役を設置しなければならない。
- ② 取締役会を設置する場合には、監査役（監査役会）設置会社又は委員会設置会社（指名委員会、監査委員会、報酬委員会、執行役）のいずれかを選択しなければならない。ただし、非公開・中小会社においては、取締役会設置を選択しても会計参与を設置すれば監査役設置は不要であり、委員会の設置も強制されない。
- ③ 公開会社は、取締役会を設置しなければならない。
- ④ 監査役（監査役会を含む）設置会社は委員会設置会社にはなれず、委員会設置会社は監査役（監査役会を含む）設置会社にはなれない。
- ⑤ 取締役会を設置しない場合には、監査役会及び委員会を設置することはできない。
- ⑥ 会計監査人を設置する場合には、監査役（監査役会）又は委員会（公開・大会社にあっては、監査役会又は委員会）のいずれかを設置しなければならない。
- ⑦ 会計監査人を設置しない場合には、委員会を設置することができない。
- ⑧ 大会社には、会計監査人を設置しなければならない。

### 3. 中・小会社という区分の廃止

旧商法特例法では、株式会社はその資本金・負債の額に応じて大・中・小会社に区分していたが、会社法では、「大会社」と「それ以外の会社」という区分に応じた機関設計が定められ、中会社・小会社という概念はなくなった。なお、本報告書においては、「大会社以外の会社」を、「中小会社」と記載している。

会社法において大会社とは、最終事業年度に係る貸借対照表に資本金として計上した額が5億円以上、または、最終事業年度に係る貸借対照表の負債の部に計上した額が200億円以上の会社とされ（会社法2条6号）、期中で資本金の額が増加した場合に直ちに大会社となることはなく、次の定時総会から大会社となることになる。

大会社・中小会社という資本金・負債規模による基準は、会計監査人の設置を強制するかどうかの観点からの区分としても位置づけられる。

### 4. 公開・非公開という株式の譲渡制限の有無による基準

会社法では、株式会社と有限会社の区分をなくして株式会社に一本化するとともに、株式会社を、①すべての種類の株式に譲渡制限を設けている会社（非公開会社）、②そうでない会社（公開会社）とに分けて、非公開会社においては、従来の有限会社のように取締役会や監査役の設置につき任意に選択できるように柔軟化するこ



ととしている。

公開・非公開という株式譲渡制限の有無による基準は、取締役会、監査役等の一定のガバナンス体制の設置を強制するかどうかの観点からの区分として位置づけられる。

## Q2 非公開中小会社の監査役の権限を会計監査に限定する場合の留意事項

当社は会社法による区分では、非公開の中小会社に該当します。この場合、定款で監査役の監査範囲を会計監査に限定することができると聞きましたが、その場合における留意事項を教えてください。

### A.

監査役の監査の範囲を会計に関するものに限定した場合、監査役設置会社でなくなるため、株主の権限が強化されることになる。したがって、株主の構成如何によっては、株主の権利主張により、円滑な業務執行に支障をきたすおそれがあることに留意が必要である。

### 【解説】

#### 1. 監査役の権限の限定

公開会社でない株式会社（監査役会と会計監査人設置会社を除く）の場合、監査役の監査の範囲を会計に関するものに限定することを定款で定めることができることになった（会社法389条）。ただし、この場合、当該会社は、監査役設置会社ではなくなり（同法2条9号）、コーポレート・ガバナンスが後退することとなるため、株主の利益が損なわれるリスクが想定される。このようなリスクを回避するための法的な保護手続として株主権限の強化が制度として採用されることとなった。

#### 2. 株主の権限が強化された事項

監査役の権限を会計監査に限定した場合、取締役の職務執行に対する株主の監督権限を強化するため、下記の措置が講じられることとなった。

① 株主による取締役の行為の差止めの要件が、「回復することができない損害が生ずるおそれがあるとき」から「著しい損害が生ずるおそれがあるとき」に緩和された（会社法360条）。

② 取締役は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場合に、株主に対して報告する義務が課せられることになった（同法357条1項）。

③ 株主は、取締役が会社の目的の範囲外の行為、その他法令定款に違反する行為をするか、そのおそれがあると認められた場合、取締役会を招集することができることになった。そして、その請求を行った株主は、招集された取締役会に出席して意見陳述する権限が与えられた（同法367条）。

④ 株主は、その権利を行使する必要があるときには、裁判所の許可を得ることなく、取締役会議事録の閲覧又は謄写をすることができることとなった(会社法371条)。なお、株主の監督権限強化と直接的な関連性はないが、取締役等による責任の一部免除の定めを受けることができなくなる(同法426条)という取締役に對する制約措置も講じられている。

したがって、監査役の権限を会計監査に限定することを検討する場合、上記の株主権限の強化等による影響等を考慮して、慎重に行うことが必要である。

### 3. その他の留意事項

資本金1億円以下(旧商法特例法1条の2第2項で規定する「小会社」)で株式に譲渡制限を付けている会社の場合、整備法53条によって、当該会社の定款には、監査役の権限を会計監査に限定したものとみなされることになっている(整備法53条の解釈については【Q3】を参照のこと)。

そのため、従来の小会社が監査役の権限を会計監査に限定せず、原則的な監査範囲まで拡張させることを決定した場合、定款の変更と新たに監査役を選任(従来の監査役は退任することが必要となるが、再任することは問題ない)しなければならないことも注意が必要である(会社法336条4項)。

#### Q3 整備法53条、会社法施行規則附則2条について

当社は、旧商法特例法上の小会社であったため、監査役の権限は会計監査に限定されておりました。会社法では、小会社という区分がなくなったと聞いておりますが、当社の監査役の権限は影響を受けるのでしょうか。

A.

既存会社のうち整備法施行の際に旧商法特例法上の小会社に該当するものについては、監査役の権限は会計監査権限に限定される旨の定款規定があるものとみなされる。

#### 【解説】

1. 会社法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律(平成17年法律第87号)(以下、整備法と略称する。)は、商法特例法を廃止した(整備法1条8号)。これにより旧商法特例法上の小会社という区別は、会社法には存在しないものとなった。もっとも、整備法施行の際に現に存するもの(旧株式会社)は、整備法施行日(平成18年5月1日。整備法附則本文)以後は、会社法の規定による株式会社として存続するもの(新株式会社)として扱われる(整備法66条1項前段)。株式会社のうち旧商法特例法上の小会社に該当した会社は、新株式会社として存続するとした場合、監査役の権限はどのようになるのか。この問いに答える規定が、整備法53条の規定である。

## 2.

(1) 整備法53条は、上記の会社の定款には、監査役を置く旨の定めがあることを前提に会社法326条2項、389条1項の規定による定めがあるものとみなすとする【Q15参照】。要するに当該会社の監査役については、その監査権限が会計監査権限に限定される旨を定款で定めることを許容する規定である。本来であれば定款自治として会社の選択に委ねられるわけであるが、整備法53条は小会社に対してはこれを擬制することとした。同条の適用がある新株式会社は、監査役を設置している旨及び監査役の氏名を登記することは必要である(会社法911条3項17号)。

なお、整備法53条により擬制されたとしても、該当する新株式会社が擬制される定款規定を廃止する定款変更手続を経ることにより、会社法の原則どおり監査役の権限を業務・会計両監査権限を併せ持つものとすることは可能である。その場合、後述する会社法336条4項3号の規定が適用される。

(2) もっとも、整備法53条の解釈については次の点に注意を要する。すなわち、第一に、会社法389条1項の適用があるのは、前述したように、非公開会社であってしかも監査役会設置会社・会計監査人設置会社でないことが必須の要件である。整備法53条は、旧株式会社のうち旧商法特例法上の小会社に該当した会社が、新株式会社として存続とした場合に、会社法389条1項の要件を満たさない会社であっても監査役の監査権限を会計監査権限に限定することを許容しようとする趣旨ではなく、会社法389条1項の要件を満たすことを前提に、定款変更の手間を省略することを許すにとどまるものと解される。したがって、小会社ではあっても公開会社に該当する会社は、整備法53条の適用範囲外と解される。

(3) 第二に、第一に述べたところに関連するが、旧株式会社のうち旧商法特例法上の小会社に該当した会社が、新株式会社として存続とした場合に、当該新株式会社が公開会社に該当するとき、在任中の監査役は、なおそのまま任期を継続してよいのか。これは否定すべきものと解される。なぜなら、会社法336条4項3号は監査役の任期が自動満了する場合の一として、会計監査権限に限定する旨の定款規定が廃止された場合を挙げている。この趣旨は、小は大を兼ねないというものであって、監査役の権限を業務監査権限にまで拡大するときは、いったん現任監査役の任期を満了させ、新たに適任者を選任し直させるところにある。したがって、新株式会社が公開・小会社に該当するとき、在任中の監査役は施行日前は監査権限が会計監査権限に限定されていた者であるから、当該新株式会社の監査役として引き続き業務監査権限までも行使する者として留任することは、会社法336条4項3号の趣旨に反することとなる。

#### Q 4 社外監査役に該当しなくなった場合の救済措置とは

当社の監査役は、旧商法では、社外監査役でしたが、会社法で親子会社の概念が拡大された結果、社外監査役に該当しなくなってしまいました。この場合、救済措置等が講じられているのでしょうか。

#### A.

会社法は旧商法よりも親会社・子会社概念を拡大したが、そのため会社法施行により社外監査役に該当しなくなる者や兼任禁止規定に抵触してしまう者が生じかねない。会社法施行規則附則2条はこのような場合に備えた一定の救済規定である。すなわち、会社法施行規則の施行後最初に開催される定時株主総会の終結の時までの間は、社外監査役に該当しなくなった者であっても、社外監査役であるとみなすこととした。したがって、会社法施行と同時に社外性を喪失することはなく、監査役会は適法に監査を行うことが可能であって、施行後最初に開催される定時株主総会で社外監査役として定義を満たす者を後任に選任するという対応を採ることが許されることとなった。

#### 【解説】

1. 会社法は子会社の定義を2条3号に、親会社の定義を2条4号にそれぞれ定めるが、詳細を法務省令に委ねている。これを受けた会社法施行規則は、親会社・子会社の概念に「財務および事業の方針の決定」の支配という実質的な概念を持ち込んだ(会社法施行規則3条)。従来の議決権の過半数を有するかどうかという形式的基準から適用範囲を広げている(同条3項)。
2. 親会社・子会社概念の拡大は、それらの概念を基礎に規律を定めている規定の適用範囲にも影響を及ぼす。監査役についても例外ではない。そのため従来であれば社外監査役の資格を有していた者であっても、子会社概念の拡大によって社外性を喪失してしまう場合も考えられる(会社法2条16号)。ところが、整備法52条により、既存会社のうち旧商法特例法上の大会社(みなし大会社を含む)は、新株式会社としての定款に監査役会および会計監査人を置く旨の定めがあるものと擬制される。そうすると、既存大会社の監査役のうち子会社概念の拡大によって社外性を喪失してしまう者の取り扱いが問題となる【Q21参照】。
3. これに対して、会社法施行規則附則2条2項は、会社法施行規則の施行(平成18年5月1日。同附則1条)後最初に開催される定時株主総会の終結の時までの間は、社外監査役であるものとみなすこととした。したがって、会社法施行と同時に社外性を喪失することはなく、監査役会は適法に監査を行うことが可能であって、施行後最初に開催される定時株主総会で社外監査役として定義を満たす者を後任に選任するという対応を採ることが許される。

4. すべての株式会社に関連するが、子会社概念の拡大によって、兼任禁止対象が拡大してしまうこととなる(会社法335条2項)。その結果、既存会社の監査役について会社法施行と同時に、新たに子会社となった会社の取締役等と兼任している場合、当該兼任関係を直ちに切る(あるいは監査役を辞任する)必要に迫られかねない。これは実務に混乱を生じさせてしまうおそれがある。そこで、会社法施行規則附則2条3項は、救済規定として、当該監査役の任期が終了するまでの間は、会社法施行日以後も当該子会社取締役等を兼任することを許容している。当該監査役の監査は当然有効である。これにより無用な混乱を避けることができよう。

## II. 取締役・取締役会

### Q5 取締役会の設置

取締役会を設置するのとしないのでは、会社法上どのような違いがありますか。取締役会を設置しない会社では株主総会の権限が強いそうですが、具体的にはどのような権限の強化が図られているのですか。

#### A.

公開会社は、取締役会の設置が義務付けられており、取締役会を設置するか否かという選択ができるのは、非公開会社である。

公開会社では、株主総会の権限は会社法に規定する事項及び定款で定めた事項に限定し、経営についての意思決定は、原則として、取締役会に委ねている。他方、非公開会社は、取締役会を設置せずに株主総会を万能な機関とするか、取締役会を設置して株主総会の権限を限定するかを選択することができる。

取締役会を設置しない会社は、取締役の職務執行に対する監督についても株主が直接行うことが想定され、監査役等の監督のための機関の設置を義務付ける必要はなく、設置するか否かは各会社の選択による。

#### 【解説】

1. 公開会社は、株式の譲渡を自由に行うことができ、純投資目的の株主の存在も考慮し、株主自身が経営や経営の監督にあたることのない状況も想定している。そのため、公開会社では、株主総会の権限は会社法に規定する事項及び定款で定めた事項に限定し(会社法295条2項)、経営についての意思決定は、原則として、取締役会に委ねられている。取締役に広範な権限を委ねて独断により権利行使させるより、合議体での議論等を通じて取締役の権限を慎重・適正に行使させることが株主の利益保護に資するため、公開会社では、取締役会の設置を義務付けている(同法327条1項)。

他方、非公開会社の中には、株主が自ら経営に関する意思決定を行うことが可能な会社もあり、その場合は、株主総会が会社組織、運営、管理その他株式会社に関する一切の事項を決定することができる。そのため、非公開会社については、取締

役会を設置せずに株主総会を万能な機関とするか、取締役会を設置して株主総会の権限を限定するかを選択することができる」とされている。

取締役会を設置しない会社は、取締役の職務執行に対する監督についても株主が直接行うことが想定され、監査役等による監督のための機関の設置を義務付ける必要はなく、設置するか否かは各会社の選択による。ただし、取締役会を設置しない場合は、委員会設置会社となることはできない(会社法327条1項3号)し、監査役会設置会社となることもできない(同法327条1項2号)。

(取締役会を設置しない会社)

	公開会社 (取締役会強制設置)	非公開会社 (取締役会任意設置)
大会社		取締役+監査役+会計監査人
中小会社		取締役 取締役+監査役 取締役+監査役+会計監査人

## 2. 会社の意思決定手続の違い

### (1) 取締役会の有無による株主総会の権限

取締役会を設置する会社は、会社の経営に関する意思決定を取締役に委ねることを選択した会社であり、株主総会の権限は万能ではなく、その決議できる事項は会社法に規定する事項及び定款で定めた事項に限定される(会社法295条2項)。取締役会を設置しない会社の株主総会は、会社法に規定する事項及び株式会社の組織、運営、管理その他株式会社に関する一切の事項について決議することができる」とされており、その決議事項に制限はない(同法295条1項)。

### (2) 会社法に規定する権限の違い

会社法は、一定の事項について、取締役会を設置しない会社では株主総会決議事項とし、他方、取締役会を設置する会社においては取締役会決議事項としている。

	取締役会 設置会社	取締役会 非設置会社
	取締役会 決議事項	株主総会 決議事項
譲渡制限株式の譲渡・取得承認（会社法 139 I）	○	○
子会社からの自己株式の取得（会社法 163）	○	○
取得条項付株式・取得条項付新株予約権の取得 （会社法 168 I、169 II）	○	○
株式分割（会社法 183 II）	○	○
株式無償割当て（会社法 186 III）	○	○
代表取締役の選定・解職（会社法 349 III、362 II ③）	○	○
利益相反取引・競業取引の承認（会社法 356 I、365 I）	○	○
計算書類の確定、剰余金の配当等の決定（（3）参照）	△ （一定の要件を満たす 場合）	○

### (3) 計算書類の確定、剰余金配当等に関する事項

計算書類・臨時計算書類の確定及び剰余金配当等の決定は、原則として、株主総会決議によらなければならないが、取締役会設置会社については、次の要件を満たせば、取締役会決議限りで行うことができる。

#### ① 計算書類の確定（会社法 439 条）

(i) 会計監査人設置会社である。

(ii) 最終事業年度に係る計算書類が法令定款に従い会社の財産及び損益の状況を正しく表示しているものとしての法務省令で定める要件に該当する。

#### 【法務省令で定める要件】（会社計算規則 163 条）

- イ. 会計監査人の会計監査報告の「計算関係書類が当該株式会社の財産及び損益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の意見」が無限定適正意見であること
- ロ. 会計監査報告に係る監査役、監査役会又は監査委員会の監査報告の内容として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こと
- ハ. 会計監査報告に係る監査役会又は監査委員会の監査報告に付記された内容がロの意見でないこと
- ニ. 特定監査役が監査役の監査報告の内容の通知をすべき日までに通知をしなかったことにより、通知をすべき日に監査を受けたものとみなされたものでないこと
- ホ. 取締役会を設置していること

② 剰余金配当等の決定（会社法459条）

- (i) 会計監査人設置会社である。
- (ii) 委員会設置会社か、監査役会設置会社である。
- (iii) 取締役の任期が一年である。
- (iv) 剰余金の配当等を取締役会が定めることができる旨の定款の定めがある。
- (v) 最終事業年度に係る計算書類が法令定款に従い会社の財産及び損益の状況を正しく表示しているものとしての法務省令で定める要件に該当する。

【法務省令で定める要件】（会社計算規則183条）

①の(ii)の法務省令で定める要件 イ～ニと同じ。

③ 中間配当（会社法454条5項）

定款の定めがあれば、一事業年度の途中において一回に限り取締役会の決議により剰余金（金銭に限る）の配当をすることができる。

(4) 株主総会に関する手続き

取締役会を設置しない会社における株主総会の招集手続は、取締役会設置会社に比較して、簡略なものとすることができる。

	取締役会設置会社		取締役会非設置会社
	公開会社	非公開会社	
招集通知発送期限	株主総会の日の2週間前	株主総会の日の1週間前	原則、株主総会の日の1週間前だが、定款により短縮可能
招集通知の方式	書面又は電磁的方法		口頭も可（書面投票等を認める場合は除く。）
株主提案権	6ヶ月前より総株主の100分の1以上又は300個以上の議決権	総株主の100分の1以上又は300個以上の議決権	持株要件なし
議決権の不統一行使	3日前までに事前通知		事前通知不要
計算書類等の備置	定時株主総会の日の2週間前から		定時株主総会の日の1週間前から

3. 会社の業務執行機関の違い

株式会社の業務執行機関としては取締役が設けられているが、取締役の業務執行については、取締役会の有無により次のような相違がある。



	取締役会設置会社	取締役会非設置会社
取締役の員数	3名以上	1名以上
業務執行権限	代表取締役、業務執行取締役	各取締役
代表権	代表取締役	各取締役（ただし、互選等で代表取締役を定めることは可）
取締役会への報告義務	代表取締役、業務執行取締役につき取締役会への報告義務	なし

#### 4. 監督機関の違い

取締役会設置会社	取締役会非設置会社
取締役会が、代表取締役、業務執行取締役に よる業務執行の監督を行う。 各取締役は、他の取締役の業務執行に対して 監督（監視）義務を負う。	各取締役は、他の取締役の業務執行に対し て監督（監視）義務を負う。
監査役（会）又は委員会のいずれかを設置し なければならない。	監査役の設定は任意 監査役会設置会社又は委員会設置会社にな れない。

#### Q6 取締役会の書面決議

中小会社において取締役会決議を書面決議で行う場合、監査役が留意すべき事項は何ですか。

##### A.

代表取締役等による業務執行報告や、特別取締役による取締役会（会社法373条4項）といった開催が強制される事項については書面決議が許されないが、まずは自社の経営実態に合わせて持ち回り取締役会（書面審議）で決議・報告できない事項を確定することが出発点となる。具体的には審議事項を取締役会規程に書面審議付議基準として規定することなどが考えられる。その場合の判断基準は、法令の定めとともに取締役の善管注意義務に基づいて考えられるべきであり、書面審議後の職務執行を相互牽制又は監視する体制の構築を前提とすべきであるとする。その上で書面審議付議基準の定めに限らず、個々の議案の審議について現に開催とするかどうか会社の置かれた社内・外部環境及び議案の内容に応じて弾力的に判断すべきであり、固定的に考えるとむしろ弊害が生じるかもしれない。監査役監査では各取締役に議案を十分に判断できる情報（資料）が提供され、取締役間で情報が共有されているかどうかをチェックすることが必要であり、書面決議後の職務執行状

況を監視し、進捗状況又は結果の報告体制を構築する必要性を提案していくことに留意する。

**【解説】**

会社法370条は取締役会設置会社において、書面決議ができる旨が定款に定められていれば、決議の目的について各取締役が同意し、かつ業務監査権を有する監査役に異議がないとき、書面又は電磁的方法による決議（書面決議）が認められることになった。また会社法372条では取締役会への報告事項について取締役及び監査役全員に通知した場合、取締役会への報告を要しない旨が規定されている。これらは外国居住の取締役又は社外取締役が多い大会社において現に取締役会を開催しないで円滑・機動的な運営を目的に書面決議を認めるものであるが、果たして中小会社にとってどの程度まで必要であるか、濫用されるおそれはないか、監査役はそれらの問題点に対してどのように考え、監視していくべきかという問題認識の下で監査役が異議を述べる場合は起こり得るのか、基準作りが急がれるところである。

**Q7 中小会社における社外取締役の必要性について**

社外取締役の必要性をどのように考えればよいのでしょうか。

**A.**

会社法は、社外取締役に対して、①取締役会に出席し、②発言し、③場合によっては社外役員の意見により会社の事業の方針その他の事項に係る決定が変更され、④違法行為の発生予防及び発生後の対応のために活動することを求めており、コーポレート・ガバナンスの向上にとって大きな役割を果たすことが期待されている。

**【解説】**

**1. 社外取締役の定義**

社外取締役とは、株式会社の取締役であって、当該株式会社又はその子会社の業務執行取締役若しくは執行役又は支配人その他の使用人でなく、かつ、過去に当該株式会社又はその子会社の業務執行取締役若しくは執行役又は支配人その他の使用人となったことがないものをいう（会社法2条15項）。したがって、当該株式会社又はその子会社の①代表取締役、②代表取締役以外の取締役であって、取締役会決議によって取締役会設置会社の業務を執行する取締役として選任されたもの、③それ以外の取締役であって実際に会社の業務を執行したものは、社外取締役に該当しない。「業務を執行」とは、会社の目的である具体的な事業活動に参与することを意味し、「職務の執行」とは異なる概念である。なお、親会社の業務執行取締役は、子会社の社外取締役になることができる。

## 2. 社外取締役の役割

会社法施行規則124条において、定時株主総会に提出する事業報告に、社外役員の主な活動状況として、①取締役会への出席の状況、②取締役会における発言の状況、③社外役員の意見により会社の事業の方針又は事業その他の事項に係る決定が変更されたときはその内容、④違法行為等があるときは、事実の発生予防のために行った行為及び発生後の対応として行った行為の概要を含めなければならないと定められている。すなわち、会社法は、社外取締役に対して、①取締役会に出席し、②発言し、③場合によっては社外役員の意見により会社の事業の方針その他の事項に係る決定が変更され、④違法行為の発生予防及び発生後の対応のために活動することを求めていると考えられる。社外取締役は、独立的・中立的立場から、また経験に基づき、業務執行取締役の判断に対して、適法性（コンプライアンス）や妥当性をチェックし、大所高所から意見を述べることにより、コーポレート・ガバナンスの向上にとって大きな役割を果たすことが期待されている。

## 3. 社外取締役を設置することのメリット

### ① 特別取締役の選定

取締役（取締役が6人以上であること）のうち1人以上社外取締役であれば、特別取締役を選定することができる（会社法373条）。なお、特別取締役のうち1人が社外取締役であることは要求されていない。

取締役会は、重要な財産の処分及び譲受け（同法362条4項1号）、多額の借財（2号）についての取締役会の決議については、あらかじめ選定した3人以上の取締役（特別取締役）のうち、議決に加わることができるものの過半数が出席し、その過半数により決議することができる旨の定め（特別取締役による決議に関する定め）を設けることができる。これにより、TOBや大規模な資金調達、重要な子会社株式の売却等、迅速性が要求される極秘案件について、機動的な意思決定が可能になるというメリットがある。

### ② 責任の一部免除

社外取締役については、会社に対する損害賠償額のうち年収の2年分を超える部分について、株主総会の特別決議（会社法425条）、又は定款の定めに基づく取締役会の決議（同法426条）により免除することができる。

また、社外取締役は、定款の定めによりあらかじめ会社との間で責任限定契約（同法427条）を締結することができる。

### Q 8 取締役の任期について

取締役の任期を1年にするとどのようなメリットがありますか。

A.

取締役の任期は、選任後2年以内に終了する事業年度のうち最終のものに関する定時株主総会の終結の時までである。ただし、定款又は株主総会の決議によって、その任期を短縮することを妨げない（会社法332条）とされている。

取締役の任期を1年とすることにより、株主による取締役に対する監督の機会として、毎年、株主に対して取締役の信任を問うことができ、コーポレート・ガバナンスを強化することができる。また、取締役の任期を1年にすることにより、一定の要件を満たせば、取締役会の決議により株主に対して剰余金を分配することができる。

#### 【解説】

旧商法では、資本減少や資本準備金の減少に伴う払戻しや自己株式の取得については、いつでも実施することができたが、利益の配当（中間配当を含む）は年2回に限定されていた。

会社法では、いつでも株主総会の決議によって、剰余金の分配を決定することができるようになり（会社法453条）、また、次の要件を満たす場合は、取締役会の決議により株主に対して剰余金を分配することができるようになった（同法459条）。

- ① 会計監査人を設置していること
- ② 取締役の任期をその選任後1年以内の最終の決算期に関する定時株主総会の終結の時までとすること
- ③ 委員会設置会社か、監査役会設置会社であること
- ④ 定款で剰余金の分配を取締役会の決議をもって決定することができる旨を定めること
- ⑤ 最終事業年度の計算書類に会計監査人の適正意見が付与されること

### Q 9 会社が発展する取締役会とは

企業不祥事が発覚し、代表取締役が「これからは集団で決めていく」との発言がありました。取締役会で手続きを踏んで一種の多数決で決めていくことは無難ですが、それをもって会社は発展していくと考えられるのでしょうか。

A.

会社の組織風土や、会社を構成する役員や使用人の資質の内容によっても異なるが、結論的には、会社が発展していくように監査役としても他の取締役と共に支援していくことが大切である。

## 【解説】

(1) 設問のような場合、代表取締役が極めて事業に精通し全ての項目にいたるまでよく掌握されていて、しかも従業員に対し愛情をもって会社経営に邁進されている会社であると考えられる（その代表取締役は愛すべき会社経営者である）。

しかし、今日では企業活動を取り巻く国や市町村の法令、規則等が施行され、会社経営の判断基準が一部変化してきた。そのような環境の中で企業活動の決断がタイムリーに、かつ適切に下されなければならない。代表取締役が全てを認識し、理解して決断を下すことは従来通り重要であるが、他の取締役や監査役が内容を適正に把握して、代表取締役の判断を補佐しなければ成り立たなくなってきた。

(2) 取締役会は、株主総会の次に重要な決議機関であるので取締役会に付議される議題は、十分に審議できる体制を構築することが大切である。このことが会社の「内部統制システムの構築」の一番重要なことである。

取締役会が適切に機能するために、その招集手続き、付議事項の議案、当日の出席者の確認、(出席状況が芳しくない取締役には出席を促すことも必要)、議案の審議状況等をよく確認し、議事録については、審議の状況を正確に記載されていることを確認しなければならない（会社法362条、365条、368条、369条、371条）。

(3) 代表取締役が会社を先導し、事業を執行する役割は、独断・専行を許容するものではない。取締役会又は監査役がその活動を積極的に共同で支援することが重要である。ただ、時として代表取締役が独断すぎて社会の判断よりも逸脱した場合に、牽制したり、警鐘を鳴らし、その活動を一時停止したりすることができる体制を構築することが重要である。

(4) 代表取締役から設問のような発言がある場合、コーポレート・ガバナンスの観点からもその会社にとっては構造改革をするための絶好のチャンスであるので、関係者が皆で、会社発展の基盤作りをするために意思決定を明確にしなければならない。

### Q10 取締役の職務懈怠と経営判断原則との関係

取締役の職務懈怠と経営判断原則及び結果責任の関係とはどのようなものですか。また、経営判断原則というのはどう解釈すべきですか。

#### A.

取締役と会社の関係は委任関係にあることを前提に、取締役は善管注意義務・忠実義務をもってその職務を遂行しなければならない（会社法330条、民法644条及び会社法355条）。そしてこの義務違反に伴って発生する損害に関して役員

等は会社に対する責任又は第三者に対して責任を負わなければならない(会社法423条1項、429条1項)。

ところが会社の利益のために行った判断が結果として必ずしも目的に適切であったとは限らない場合がある。取締役が経営判断の失敗により結果として会社に損害を与えた場合に、その結果責任を負わせることがどこまで問えるか、というのが経営判断の原則といわれるものである。つまり、経営判断そのものの当否を問うものではなく、経営判断の前提となった事実の認識に重大な誤りがあったかどうか、その意思決定過程に著しい不合理があったかどうかを問うものであり、数多くある役員等の責任追及の対象の一つに過ぎないものといえる。

したがって、あらゆる事項について取締役の経営判断の原則で抗弁できるものではなく、明らかにプロの経営者として判断を間違えたものまでが見過ごされて良いものではない。その適用については経営のプロにとって次の要件を備えている必要のあることが裁判所判断等(平成5年東京地裁等)から窺うことができるが、監査役監査基準19条においても全く同様の定めがなされている。①経営判断が合理的根拠(方法)をもって行われていること、②経営判断をする事項に関し、その時点における状況下で十分に情報を所有していること、③経営判断が会社の利益に適しているとの確信の下に行われていること、④法令に違反していないこと、などである。

## 【解説】

以上の観点から具体的に問題視されるのは、株主代表訴訟の現場においてであろう。そこで株主代表訴訟についてその概要・手続・会社法に規定されている責任及び監査役の対応、さらには監査役監査基準19条(取締役会等の意思決定の監査)の規定を紹介し、監査役の実務対応に役立ててみたい。

### 1. 株主代表訴訟の概要

- ・ 役員等(取締役・会計参与・監査役・執行役・会計監査人をいう。会社法423条1項)が任務懈怠により会社に損害を与えた場合、会社は当該役員等に対しその責任を追及する。
- ・ 責任追及の判断は、取締役会決議をもって又は代表取締役が行う。
- ・ 監査役は、取締役の職務執行を監査する義務を負い、会社と取締役間の訴訟に関して会社を代表する(同法386条1項、2項)。
- ・ 株主は、会社が責任追及を行わないときは株主全体の利益確保(同法847条1項ただし書)のために会社に代わって役員等の責任追及の訴えを提起することができる(同法847条)。

#### ① 訴訟の手続

- ・ 会社が、6ヶ月前から引続き株式を保有する株主(会社法847条1項)からの役員等の責任追及の訴えの提起請求後60日以内に責任追及の訴

えを提起しないときは、株主は会社に代わって訴えを提起することができる（会社法847条3項）。

- ・ 会社は、株主からの責任追及訴えの提起請求後60日以内に責任追及の訴えを提起しない場合、当該株主等から請求を受けたときは遅滞なく、その理由を当該請求株主に通知しなければならない（同法847条4項、会社法施行規則218条）。
- ・ 会社は、責任追及の訴えを提起したとき又は株主から責任追及の訴えについて訴訟告知を受けたときは、その旨を公告し株主に通知しなければならない（同法849条4項）。
- ・ 会社は、監査役の同意を得て、被告取締役を補助するため訴訟に参加することができる（同法849条2項）。
- ・ 株主は、和解することができる（同法850条）。

## ② 株主代表訴訟の対象となる責任例

広く会社法上の内部統制システムの構築・運用の問題として捉えることができるが、証券取引法（平成19年12月までに金融商品取引法に移行）上の開示制度、財務報告に係る内部統制報告制度に係る監査においても役員等の責任を追及することができるであろうか。会社法847条では追及される役員等の責任の範囲について制限が規定されていないことから会社に対して負担する一切の債務が責任追及の対象になると考えられている（相澤哲、葉玉匡美、郡谷大輔編著「論点解説 新・会社法」商事法務）。

この見解に従えば、経営判断として行った行為が結果的に次に列举するような違法行為に該当すると株主が判定した場合、例えば法定開示書類の虚偽記載、不公正取引、インサイダー取引であると判定され株価下落を伴い、派生して不利益な会社合併、買収等を招来し、会社又は株主に損害を与えた場合もその経営判断は株主代表訴訟の対象とならないであろうか。

- ・ 違法配当（会社法462条）
- ・ 株主権行使に関する利益供与（同法120条4項）
- ・ 競業取引（同法356条1項1号）
- ・ 自己取引（同法356条1項2号）
- ・ 利益相反取引（同法356条1項3号）
- ・ 欠損が生じた場合の責任（同法465条）
- ・ 有価証券報告書等法定開示書類の虚偽記載（証券取引法24条の4）
- ・ 不公正取引（証券取引法157条）
- ・ 風説の流布、偽計取引（証券取引法158条）
- ・ 相場操縦（証券取引法159条）
- ・ インサイダー取引（証券取引法166条、167条）

しかし、ここで明確に理解しておかなければならないことは、上に列举した全て

が役員等の法令等違反に係る事項、即ち法令遵守の問題であって経営判断原則とは性質を異にしているということである。経営判断原則とは例えば業績不振、新規事業進出・子会社設立・合併・提携の失敗があったときにその意思決定に誤りがあったのではないかと責任が追及される場合をいうものであり、法令違反の責任とは明らかに区別される。

その観点からいえば法令等違反に係る役員等の責任はその過失の有無が問われ、その一方、経営判断の原則は役員等の善管注意義務・忠実義務を基に違法性が判断され、両者は明らかに異なる次元の問題である。

## 2. 役員等の対抗手段

違法・不当・訴権の乱用等を防ぐ観点から次のような対応を取ることができる。

- ・ 株主に対する担保提供の裁判所への申立て（会社法847条7項）
- ・ 訴え却下の申立て（同法847条1項ただし書）
- ・ 違法等不当な訴えの提起であれば役員等から損害賠償請求訴訟を提起する

## 3. 事前の対策

- ・ 賠償責任の軽減の定め（会社法426条、427条）
- ・ 役員賠償責任保険への加入

## 4. 訴え提起時の監査役の検討事項

監査役は先ず、役員等の職務執行に法令等違反があったか否かを判断し、法令等違反がない場合に次の段階として経営判断原則を善管注意義務・忠実義務の観点からその違反性の有無を基準に不提訴を決定することになる。その場合、会社法847条及び会社法施行規則218条の規定に従い監査役の判断として、不提訴理由を当該訴え提訴請求株主に通知しなければならない。その内容を詳細に説明し、理解と同意を得るための努力が求められ、どこまで経営判断原則をもって応えられるか、最初に乗り越えなければならない大きな職責といえるかもしれない。

- ・ 役員等に善管注意義務違反・忠実義務違反等責任追及されるべき事実の有無の確認
- ・ 現に会社に損害が発生していることの確認及び損害賠償額の算定
- ・ 訴え提起の必要性、会社信用への影響度・評判・経済的負担等マイナス要因

## 5. 監査役に対する責任追及

- ・ 監査役も株主代表訴訟の被告となる場合がある（会社法847条1項）。



監査役は、取締役の職務執行に対する監査権限が付与されており、その監査を行わず又は監査が不十分であることにより会社に損害が発生した場合、任務懈怠を理由に株主代表訴訟により責任が追及され得る。この場合、監査役は任務懈怠について故意又は過失がないことを反証しない限り責任を負うことになる。

#### 6. 監査役監査基準19条に基づく監査役の職責

監査役は、取締役会決議等における取締役の意思決定に関して、善管注意義務、忠実義務等法的義務の履行状況を以下の観点から監視し検証しなければならない、と規定しており必要がある場合、取締役への助言、勧告又は差止め請求を義務付けている。

- ・ 事実認識に重要かつ不注意な誤りがないこと
- ・ 意思決定過程が合理的であること
- ・ 意思決定内容が法令・定款に違反していないこと
- ・ 意思決定内容が通常の企業経営者として明らかに不合理でないこと
- ・ 意思決定が会社の利益を第一に考えてなされていること

#### 7. 監査役による取締役の職務執行状況チェック

監査役が責任を追及される場合、多くは取締役の法令・定款違反及び不当な職務執行が前提となるため、日常監査において取締役の職務執行が必要・十分な調査・情報収集を行い、合理的な意思決定のもとに行われているかどうかを見直すことのないようチェックしておくこと、加えて必要・十分な監査手続きに基づく監査を実施し、正確・明瞭な監査調書等を作成しておくことなど監査の充実に努めることが重要になる。

- ・ 法令・定款の規定や株主総会決議を遵守する体制のもと、忠実に職務を遂行しているかどうか。
- ・ 経営判断にあたって必要十分な事前調査を行い、的確な資料（機密事項に属する資料への慎重な取扱いを考慮）等に基づき取締役会で議論が尽くされたかどうか。
- ・ 意思決定の経過が明瞭に分かるよう必要な記録、資料が整理保存されているかどうか。
- ・ 経営判断に取締役個人の利害関係が絡んでいないかどうか。
- ・ 弁護士、公認会計士等の専門家に意見・助言を求め、有効に活用し、会社の利益にとって最善の方策を採ったかどうか。
- ・ 取締役が、代表取締役及び他の取締役の説明・報告に対して適法性、妥当性をチェックしているかどうか。

### Ⅲ. 会計参与

#### Q11 会計参与に対する職務執行状況の監査とは

当社は、中小会社で会計参与を設置する予定です。監査役として会計参与の職務執行状況について、どのような監査をすることが求められているのでしょうか。

#### A.

会計参与設置会社の監査役は、会計参与の職務の執行状況を監査しなければならない。原則的には、監査役は会計参与報告内容を確認しながらその職務の執行状況を監査することになるものと考えられる。

#### 【解説】

##### 1. 会計参与制度の制定について

会計参与は、主として中小会社の計算書類の適正性を担保する制度として会社法で新たに制定された機関である。会計参与は、取締役と共同して計算書類等を作成するとともに、会計参与報告を作成する義務を負う（会社法374条1項）。

会計参与は、会計に関する専門的知識が必要とされるため、資格要件として、公認会計士（監査法人を含む）又は税理士（税理士法人を含む）でなければならないことになっている（同法333条1項）。ただし、公認会計士又は税理士であっても、業務停止処分を受けていたり、会社の使用人等であったものは会計参与となることができないという制約が設けられている（同法333条2項）。

##### 2. 会計参与の職務の内容

会計参与の職務内容を列挙すると以下のとおりである。

(1) 取締役と共同して計算書類等を作成（会社法374条1項、6項）。

(2) 会計参与報告の作成（同法374条1項）

具体的な報告内容は、以下のとおりである（会社法施行規則102条）。

- ① 会計参与が職務を行うにつき会社と合意した主な事項
- ② 取締役又は執行役と共同して作成した計算関係書類の種類
- ③ 計算関係書類の作成のための基本となる事項
  - イ 資産の評価基準及び評価方法
  - ロ 固定資産の減価償却の方法
  - ハ 引当金の計上基準
  - ニ 収益及び費用の計上基準
  - ホ その他の計算関係書類の作成のための基本となる重要な事項
- ④ 計算関係書類の作成に用いた資料の種類、その他計算関係書類の作成の過程及び方法
- ⑤ ④の資料が次に掲げる事由に該当するときは、その旨及びその理由
  - イ 当該資料が著しく遅滞して作成されたとき

- ロ 当該資料の重要な事項について虚偽の記載がされていたとき
- ⑥ 計算関係書類の作成に必要な資料が作成されていなかったとき又は適切に保存されていなかったときは、その旨及びその理由
  - ⑦ 会計参与が計算関係書類の作成のために行った報告の聴取及び調査の結果
  - ⑧ 会計参与が計算関係書類の作成に際して取締役又は執行役と協議した主な事項
- (3) 会計帳簿またはこれに関する資料の閲覧・謄写
  - (4) 取締役もしくは執行役または支配人その他の使用人に会計に関する報告を求める。
  - (5) 株式会社の業務及び財産の状況の調査
  - (6) 子会社に会計に関する報告を求め、またはその業務及び財産の状況の調査（会社法374条3項）
  - (7) 取締役の職務の執行に関し不正の行為又は法令・定款違反の重大な事実があることを発見したとき、株主、監査役、監査役会、監査委員会に対する報告義務（同法375条）
  - (8) 以下に掲げる計算関係書類を承認する取締役会への出席と意見の陳述（同法376条1項）
    - ① 各事業年度に係る計算書類及び事業報告並びにこれらの附属明細書
    - ② 臨時計算書類
    - ③ 連結計算書類
  - (9) 株主総会における株主に対する特定事項の説明（同法314条）
  - (10) 計算関係書類及び会計参与報告の備置き（同法378条1項）
    - ① 各事業年度に係る計算書類及びその附属明細書並びに会計参与報告
    - ② 臨時計算書類及び会計参与報告
  - (11) 計算関係書類及び会計参与報告の株主及び債権者への開示（同法378条2項）

### 3. 会計参与の職務執行状況の監査

会計参与の職務執行状況について、監査役は下記の監査手続を採用することが必要であると考えられる。

- (1) 会計参与の作業実施計画の概要の聴取
- (2) 会計参与の報告内容の吟味

## IV. 監査役・監査役会

### (i) 監査役の設置

#### Q 1 2 監査役の設置

株式会社の規律と有限会社の規律を統合する会社法は、監査役の設置についてどのようなスタンスをとっていますか。

#### A.

会社法は、旧有限会社法が監査役設置を任意としていたことを配慮して、有限会社の規律を株式会社のそれに統合するにあたって、監査役の設置を有限会社タイプの会社の判断に委ねることとした。すなわち、当該会社は、定款の定めにより、監査役を置くことができることとされた(会社法326条2項)。

#### 【解説】

##### 1.

(1) 旧商法は、株式会社に対して、その規模のいかんにかかわらず、監査役を必置としていた(旧商法173条、183条)。これだけをみると、会社法は、旧商法の厳格な規律を廃止して旧有限会社法に合わせて規制を緩和したように思われる。しかし、会社法は、公開会社、監査役会設置会社及び委員会設置会社に対して取締役会設置を強制する(会社法327条1項)。非公開会社であっても、取締役会設置が禁じられるわけではなく、やはり定款の定めに基づき、任意に取締役会を設置することは許される(同法326条2項)。会社法上、取締役会設置会社は、取締役会を置く株式会社または会社法の規定により取締役会を置かなければならない株式会社をいうとされている(同法2条7号)。任意にせよ強制にせよ、取締役会設置会社に対しては、委員会設置会社であることを併せ選択しない限り、原則として監査役設置が強制される(同法327条2項本文)。

(2) つまり、会社法は、株主総会と取締役会との間の権限分配について、株主総会の権限を旧商法の規律と同様に法令・定款に定める決議事項に限定し(会社法295条2項)、一方で会社経営の効率性の観点から会社の業務執行の決定を取締役に委ねる。ただし、経営の専門家に業務執行権限を大幅に委譲しつつ、株主利益の保護を図るため、取締役の職務執行を監視する専門的機関として監査役に大きな期待をなお維持している。強大な取締役の権限を効果的に規律づけるためには、やはり監査専門機関を欠くことはできないという立法判断の反映である。監査役設置会社であるときは、その旨及び監査役の氏名が登記事項である(同法911条3項17号)。

2. 非公開会社の場合、取締役会設置が強制されないから、会社法327条2項本文の適用はなく、したがって監査役を設置しなくても許容されそうである。しかし、非公開会社であっても、大会社であるときは、会計監査人設置が強制される

関係で(会社法328条2項)、委員会設置会社でない限り監査役設置が強制される(同法327条3項)。旧有限会社法は会社の規模に関係なく監査役設置を会社の任意としていた(旧有限会社法33条)ことと比較して、会社法はたとえ有限会社と同様に閉鎖的な会社であっても、規模が一定以上の会社に対しては、監査役設置を強制している。この点で会社法は、有限会社タイプの会社に対して、規制強化の側面を有するのである。

3. ところで、旧有限会社法は任意に設置された監査役の権限を会計監査権限に限定していた(旧有限会社法33条ノ2 1項)が、会社法は、有限会社タイプの会社であっても、監査役の権限を原則として業務・会計両監査権限とする(会社法381条1項前段)。この点でも規制強化といえそうであるが、後述するように一定の条件を満たせば定款自治により会計監査権限に限定することを許容する立場が採用されている(同法389条1項参照)【Q15参照】。有限会社タイプの会社の場合、旧有限会社法の規律が実質的には維持されることとなっている。
4. このように会社法は株式会社と有限会社両会社形態の統合を図る立法政策を採用したわけであるが、旧有限会社法の規律を維持するタイプの株式会社は、非公開会社であつてかつ大会社ではない会社(中小会社)に限定されることとなる。このような会社の場合は、株主総会権限の万能性に鑑み(会社法295条1項)、株主自身による監視に委ねても差し支えないといえるし(同法357条1項)、たとえ取締役会設置を選択しても、会計参与設置を選択することにより監査役非設置の会社となりうることを会社法が許容している(同法327条2項ただし書)。

### Q13 監査役が1人の場合の課題について

監査役が一人である場合、限界はどこにありますか。

A.

取締役会設置会社(株式会社で公開会社)である中小会社においては、監査役設置が義務付けられている(会社法327条2項)が、会社規模又は事業規模が小さいからといって定款による定めがある場合を除き監査役の業務執行の簡略化を容認されているものではないため、監査役監査において手抜きが認められるわけではない(同法381条1項)。仮に監査に手抜き、又は監査報告に虚偽があると、当然監査役に任務懈怠責任が問われ、会社に対する損害賠償責任(同法423条1項)又は第三者に対する損害賠償責任(同法429条1項、2項3号)を負うことを覚悟しなければならない。実務的にはこの任務懈怠について監査役に過失がなかったことを立証する必要があり、取締役会議事録で発言記録を確認し、日常の監査業務においては監査調書を作成する等監査業務の執行に係る記録を保存しておくことが必要である。

しかしながら、監査役1人が法令及び定款等諸規則に定める広範囲にわたる監査を完璧に実施することは、いかに監査役の権限が多岐に認められ、その権限行使が監査役の義務である（会社法381条）からとって、自ずと物理的・能力的に限界があることも否めない事実である。

この監査能力の限界を補う一つの方法として、コーポレート・ガバナンスあるいは内部統制システムに係る実効性のある監査が考えられる。監査役自身がその能力向上に不断の努力を払うことは当然としても、コーポレート・ガバナンスを実効性あるものとし、内部統制システムを機能的に構築し、効率的に運用すること（同法362条4項6号）を取締役・取締役会に任せるだけではなく、監査役がその監視機能を最大限に発揮し、取締役会の強化・充実を図り、活性化に努めることによって自らの監査の質的向上を可能とし、結果として監査能力のアップにつなげていくことが必要となる。利益追求を至上命題とし、会社の人材・資金等のリソースに制限がある中小会社にあっては、その実現に困難は伴うものの、複数監査役、常勤監査役体制の構築、社内監査部門の設置、監査役スタッフの充実、会計監査人（会計参与）の設置等を監査役の職務として取締役又は取締役会に要求し、監査環境を改善していくことが重要となる（会社法施行規則105条2項、監査役監査基準3条4項）。それを求めずして不十分な監査又は誤った監査を行った場合、その責任は監査役自身が負う場合のあることを肝に銘ずべきである。

#### 【解説】

株式会社において会社法326条1項は1人又は2人以上の取締役の設置を必須とし、同条2項は監査役の設置を定款規定に任せているが、公開会社の場合、取締役会及び監査役の設置を義務付けている（会社法327条1項、2項）。

しかしながら、監査役の員数については監査役会設置会社において会社法335条3項では監査役は3人以上で、そのうち半数以上は社外監査役でなければならない旨、及び390条3項では監査役の中から常勤監査役を選定しなければならないことを規定している。

一方、監査役の権限及び監査の範囲については、取締役の職務執行の監査（会社法381条1項）、取締役等（取締役、会計参与、支配人、その他の使用人）から事業の報告又は会社・子会社の業務及び財産の状況調査（同条2項・3項）、取締役の不正行為、違法の事実、不当な事実の取締役会への報告（同法382条）、取締役会への出席義務と意見陳述（同法383条）、取締役の株主総会提出議案書類、その他法務省令に基づく調査及び調査結果の株主総会への報告（同法384条）、取締役の会社の目的外行為、違法行為の差止め（同法385条）、訴訟において会社の代表となること（同法386条）などが規定されている。これらの事項を監査対象として監査を実施し、その結果について法務省令の定めに従い監査報告を作成することが義務付けられている（同法381条1項）。

即ち、公開会社である中小会社の監査役には、いわゆる業務監査と会計監査の両

方の監査に係る職務執行が求められており(会社法389条は非公開会社の監査役監査の範囲を会計監査に限定することを認めている。)、監査報告の作成において会社法施行規則105条2項は会社の取締役、会計参与、使用人、子会社の取締役・会計参与・執行役・業務を執行する法人の社員・使用人、その他監査職務の適切な執行に必要な者との意思疎通を図り、情報の収集及び監査環境の整備に努めなければならない旨を規定している。

この会社法施行規則105条2項は監査報告を作成する場合の前提として、監査役が適切な職務遂行のために当然のこととして実施しなければならない事項及びそのために必要な体制整備を取締役・取締役会に要求することができることを規定している。その観点から監査役の善管注意義務の一部を成すものといえる。

全く同趣旨をもって日本監査役協会は監査役の心構えとして監査役監査基準3条4項を定めている。この義務を果たすことなく、監査が不十分となれば職務怠慢の責任が問われるおそれがある。

実務的には、会社法施行規則129条は事業報告及びその附属明細書について監査役自ら主体的に監査することを求め、監査報告の内容を規定している。また、会社計算規則150条では、会計監査人設置会社以外の株式会社における計算関係書類について監査役自らの監査と監査報告の内容を規定しており、同計算規則155条は会計監査人設置会社の監査役監査について、監査役自らが行う監査の方法とその内容を規定するとともに、会計監査人の監査結果の相当性に関する監査役監査を規定している。

具体的に日本監査役協会は監査報告の雛型を示し、その中で監査の方法及びその内容として①取締役及び使用人等と意思疎通を図り、情報の収集及び監査環境の整備に努めるとともに、②取締役会その他重要な会議に出席し、③取締役及び使用人等からその職務の執行状況についての報告を受け、必要に応じて説明を求め、④重要な決裁書類等を閲覧し、⑤本社及び主要な事業所において業務及び財産の状況を調査し、⑥子会社について子会社の取締役及び監査役等と意思疎通及び情報の交換を図り、必要に応じて子会社から事業の報告を受け、以上の方法に基づき当該事業年度に係る事業報告及びその附属明細書について検討し、さらに、⑦会計帳簿又はこれに関する資料の調査を行い、当該事業年度に係る計算書類(貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書及び個別注記表)及びその附属明細書について検討を行い、その監査結果について業務監査及び会計監査を監査役自らが主体的に行うことを前提としている。中小会社の監査においても大会社に求められている取締役の競業取引、会社との間の利益相反取引、無償の利益供与、親・子会社間の通例的でない取引及び自己株式の取得・処分等に関して監査意見を求めていると考えられる。そして包括的規定として監査役監査基準への準拠性を求めている。このように業務監査及び会計監査における具体的な監査方法を明示しているが、一貫して「監視、検証しなければならない」といった方法の必要性を強調している。

## (ii) 監査役の職務・権限

### Q 1 4 監査役の地位

監査役の選解任や任期について会社法は新しい規律を定めたのでしょうか。

A.

監査役は役員として株主総会により選任、解任される(会社法329条1項、339条1項)こと、任期が原則4年である(同法336条1項)ことは、旧商法の規律と異なるところはない。もっとも、細かくみていくと、新しい規律が散見される。

#### 【解説】

1.

(1) 会社法は、その選任及び解任に関して監査役を、取締役や会計参与と並んで役員として定義し、選任権限を株主総会の専決事項とする(会社法329条1項、339条1項)。経営を掌る取締役と、取締役の専門的監査機関である監査役を、ともに株主総会が選任するという機関設計は、旧商法の規律を引き継いだものといえる。

(2) 株主総会の選任決議の要件は、普通決議であるが、議決権を行使することができる株主の議決権の過半数(3分の1以上の割合を定款で定めた場合にあつては、その割合以上)を有する株主が出席し(定足数)、出席した株主の議決権の過半数(これを上回る割合を定款で定めた場合にあつては、その割合以上)をもって行われなければならない(会社法341条)。ここにいう株主総会は、定時総会に限らず臨時総会でも構わないことも旧商法の規律と異ならない。

(3) 取締役(取締役会設置会社の場合は取締役会)が総会招集を決定(決議)する際に、監査役の選任を議案とする場合には当該議案の概要(議案が確定していない場合にあつては、その旨)を決定(決議)しなければならない(会社法298条1項5号・会社法施行規則63条7号イ)。さらに取締役会設置会社の場合は、招集通知に議案の概要(議案が確定していない場合にあつては、その旨)が記載・記録されなければならない(同法299条2項2号、3項4項)。もっとも、会社が書面投票あるいは電子投票を認める場合は、株主総会参考書類には議案(同法301条1項、302条1項、同施行規則73条1項1号)のほか、候補者について詳細な情報の開示が求められる(同施行規則76条)。この場合は、招集通知に議案の要領の記載を要しない。

(4) すでに旧商法は監査役については補欠選任が可能であることを前提とする、と規定を有していたが(旧商法273条3項)、監査役を含む役員について役員が欠けた場合、または会社法・定款で定めた役員の員数を欠くこととなるときに備えて補欠選任が可能であることが、今回の会社法で明定された(会社法329条



2項、会社法施行規則96条)。補欠として選任された者が前任者の退任に伴い後任に就任した場合、その任期を前任者の残り任期とする措置も定款に定めれば可能である(会社法336条3項)。

## 2.

(1) 監査役を株主総会(定時総会に限らず臨時総会でも構わない)でもって 正当事由のいかんを問わずいつでも解任できることは、旧商法の規律と異ならないが、会社法341条は適用されず、特別決議によることとされている(会社法339条1項、343条4項、309条2項7号)。もっとも、会社法は、特別決議の要件に加えて、一定数以上の株主の賛成を要する旨その他の要件を定款で加重することを許容する(同法309条2項柱書後段)。仮に正当事由なく解任された監査役に対して、解任による損害の賠償請求を認める点も異なるところはない(同法339条2項)。

(2) また、監査役について職務執行に関し不正行為または法令・定款に違反する重大な事実があったにもかかわらず、株主総会で解任提案が否決された場合は、一定数以上の議決権または発行済み株式を有する株主が、裁判所に解任の訴えを提起できることも、旧商法の規律を原則として引き継いだものといえよう(会社法854条1項、2項)。

(3) 会社法は、旧商法と同様に非公開会社であってしかも委員会設置会社ではない会社に対して、監査役選任について種類投票株式の発行を許容する(会社法108条1項9号)。種類投票により選任された監査役の解任については当該種類株主総会に解任権限がある(同法347条2項)。

## 3.

(1) 会社法は、監査役の地位の安定を目的に、監査役に対して、監査役選任議案提出についての同意権(会社法343条1項)、監査役選任の議題・議案の提案請求権(同条2項)、監査役の選任・解任・辞任についての総会における意見陳述権(同法345条4項、1項)、辞任した監査役につき辞任後最初に招集される総会における辞任した旨、及びその理由の陳述権(同条4項、2項、3項)をそれぞれ法定する。

(2) 監査役についての欠格事由は、取締役の規定が準用される(会社法335条1項、331条1項、2項)。そのほか監査役に関しては、会社若しくは子会社の取締役若しくは支配人その他の使用人又は子会社の会計参与(会計参与が法人であるときは、その職務を行うべき社員)若しくは執行役を兼任できない(同法335条2項)。

(3) 監査役の任期は原則4年であるが、選任後4年以内に終了する事業年度のうち最終のものに関する定時株主総会の終結の時までとされる(会社法336条1項)。会社法の注目規定は、非公開会社の特例として、定款自治により、監査役の任期を最長10年まで伸長できることである(同条2項)。旧有限会社法が監査役の任期について特に規定を設けていなかったが、会社法は、有限会社タイプの会社を株式会社に統合するにあたって、さすがに任期を定めないという特例を認めることはせず、10年の特例にとどめることとした。

(4) 会社法は、監査役の地位の安定に配慮しつつ、一定の事由が生じた場合には監査役が自動的に退任する旨の規定を新設している。すなわち、監査役を任意に置いている会社が当該監査役を置く旨の定款の定めを廃止する、委員会設置会社を選択する、監査役の権限を会計監査権限に限定する定款規定を廃止する、非公開会社から公開会社に変更するために譲渡制限規定を廃止する、それぞれに該当する定款変更の効力が生じた時点で任期が自動的に満了することとなる(会社法336条4項)。これらはいずれも合理的な理由によるものといえよう。

#### Q15 監査役の基本的な権限(原則と例外)

旧商法及び旧商法特例法は株式会社の規模に応じて監査役の権限に差を設けていましたが、会社法はどのようになっていますか。

A.

かつては原則として監査役の法定権限は業務監査・会計監査の両権限であったが、旧商法特例法上の小会社に関しては監査役の権限は会計監査権限に限定されていた。また、旧商法特例法上の大会社は、監査役会設置+会計監査人設置が強制されていた関係で、特有の権限が認められていた。これに対して、会社法は、規模による差異を廃止したため機関設計の選択肢は大幅に拡大されたが、原則を業務監査・会計監査の両権限とした上で、定款自治によって会計監査権限へ限定する途を開いた。

#### 【解説】

1.

(1) 旧商法は監査役を必置の機関とするとともに、監査役の権限を業務監査・会計監査の両権限を含むものと規定していた(旧商法274条1項、281条ノ3)。これに対して、旧商法特例法は、資本金5億円以上または負債総額200億円以上の会社を大会社と定義した上で(旧商法特例法1条の2第1項)、大会社に対して機関設計を監査役会設置会社に原則強制し(旧商法特例法18条の2第1項)、しかも会計監査人設置を強制した(旧商法特例法2条1項)。この関係で大会社の監査役は両権限を基礎に会計監査については会計監査人の監査結果に依拠する

制度設計がなされていた(旧商法特例法14条3項)。一方、旧商法特例法は資本金1億円以下で負債総額200億円未満の会社を小会社とし(旧商法特例法1条の2第2項)、小会社の監査役の権限を会計監査に限定して(同法22条、25条)、その負担の軽減に努めていた。このように旧商法・商法特例法は、大会社・中会社(資本金1億円超5億円未満でかつ負債総額200億円未満の会社)・小会社の三分類をし、それぞれの監査役の権限に差異を法定していた。定款自治は、みなし大会社制度が許されるにすぎなかった(同法1条の2第3項)。

(2) 会社法は、株式会社の規模別分類を大会社であるか否かという二分類に整理した。本報告書では大会社ではない会社を中小会社と呼んでいる。みなし大会社制度は廃止されている。ただし、会社法は、いわば縦軸に規模による分類を置きつつ、公開会社と非公開会社の区別というもう一つの軸を横軸として、会社を四分類する。

## 2.

(1) 会社法は、公開・大会社の機関設計については、強行法的にこれを規定し、旧商法特例法の態度を基本的に継承する(会社法328条1項)。監査役についてみると、公開・大会社においては、監査役会設置タイプの会社であって、しかも会計監査人が必置である。同じく大会社であっても非公開会社であれば、会計監査人が必置であるから(同条2項)、監査役+会計監査人という構成も選択できる(同法327条3項)。これに対して、公開・中小会社では主として取締役会+監査役という機関設計となり(同法327条1項1号、2項本文)、非公開・中小会社においては、監査役設置は必置ではなく定款自治に委ねられている(同法326条2項)。このような強行法的性質と定款自治があいまって会社法上の機関設計が織り成されている。非公開・中小会社が定款に基づき、取締役会、監査役会、会計監査人の3点セットを選択することも適法である。

(2) 監査役の権限については、まず原則として取締役(会計参与設置会社にあつては、取締役及び会計参与)の職務執行を監査する(会社法381条1項)とともに、計算関係書類の監査を行う(同法436条1項2項、441条2項、444条4項)。要するに、会社法は、監査役の権限を業務監査および会計監査の両権限を併せ持つものと規定している。これは従来の旧商法の態度を継承したものと評価できる。会計監査人設置会社においては、会計監査人との関係が問題となり、この点は法務省令(会社計算規則)の関係条文(会社計算規則155条)をみる限り、やはり従来の旧商法特例法の規制態度を継承しており、監査役監査は会計監査人監査の相当性を判断するところに特色がある。

3.

(1) 一方、会計監査権限に限定される監査役も認められている。すなわち、非公開会社であってかつ監査役会・会計監査人を置いていない会社(したがって対象は非公開・中小会社に限定される。)であることを条件に、定款によって監査役の権限を会計監査権限に限定する途が開かれている(会社法389条1項)。

(2) その権限が会計監査権限に限定される監査役は、その調査対象が会計に関するものに限られるが(同法389条3項)、具体的には計算関係書類、株主総会に提案される自己株式取得・剰余金配当・資本金額の増減・法定準備金の増減等の議案、株式募集に係る資本金額・資本準備金額に関する事項・新株予約権行使により株式を発行する場合の資本金額・資本準備金額に関する事項・組織再編対価が株式である場合の資本金額・資本準備金額に関する事項が総会提出議案に含まれている場合等がこれである(会社法施行規則108条)。

(3) なお、監査役は、その権限が会計監査権限に限定されるか否かにかかわらず、会社及びその子会社の取締役との間で意思疎通を図り、情報の収集及び監査環境の整備に努めることが求められ、一方、公正不偏の態度・独立の立場の保持に注意を払う必要がある(会社法381条1項、389条2項、会社法施行規則105条2項、3項、107条2項、3項)。さらに、監査役に対しては、その職務遂行に当たり必要に応じ、会社の同僚監査役、親会社・子会社の監査役その他これらに相当する者との意思疎通および情報交換を図るように努めることも要請される(同施行規則105条4項、107条4項)。

#### Q16 監査役の権利と義務

会社法は、監査役がその役割を適正に果たすために、どのような権利や義務を規定していますか。

A.

会社法制定前の監査役制度は時間をかけて練り上げられたものであって、会社法は、旧商法・商法特例法が定めていた監査役の権利・義務を基本的に継承している。それは監査役に期待される役割が会社法制定によって変更されたわけではなく、むしろ従来と同様に専門的な監査機能の発揮が強く期待されていることを反映したものである。

#### 【解説】

1.

(1) 会社法上、監査役の権利は、監査役の独立性を保障するためのもの、監査権限を適切に行使するための手段として位置づけられるものに大別される。このう

ち前者には、すでに述べた監査役の選解任に係る諸権利【Q14参照】のほか、報酬(会社法387条)および費用の請求(同法388条)に関わるものがある。これらについては後述する【Q19参照】。

(2) これに対して、監査役が監査権限を適切に行使するための手段として、原則として取締役等に対していつでも事業報告を徴求し、業務・財産の調査権を行使することができる(会社法381条2項)。これに関連して監査役に対しては、その職務を行うために必要があるときは、子会社に対する事業報告徴求権及び業務・財産の調査権が認められている(同条3項)。また、会社に著しい損害を及ぼすおそれのある事実を取締役が発見した場合は、当該取締役に出該事実の報告を義務付け(同法357条1項)、監査役には必要があると認めるときに取締役会招集請求・招集権が与えられている(同法383条2項、3項)。この権利は、後述する会社法382条の報告義務に実効性を持たせるためのものである。そのほか、取締役の行為を差し止める権利(同法385条)や取締役・会社間の争訟における会社代表権等(同法386条)も従来同様に与えられている。

(3) ただし、監査権限が会計監査に限定される監査役に対しては、会計帳簿又はこれに関する資料の閲覧・謄写権及び取締役等に対する会計に関する報告徴求権、さらに必要があれば子会社に対する会計に関する報告徴求・業務財産調査権が与えられている(会社法389条4項、5項)が、先にみた業務監査権限に関わる諸権利は与えられていない(同法389条7項は381条から386条までの規定の適用がないとする)。

## 2.

(1) 監査役の義務に関しては、取締役会に出席し、必要があると認めるときは意見を陳述する義務を負い(会社法383条1項本文)、取締役が不正行為をし、もしくは当該行為をするおそれがあると認めるとき、または法令・定款違反の事実もしくは不当な事実があると認めるときは、遅滞なく、その旨を取締役(取締役会設置会社の場合は、取締役会)に報告する義務を負う(同法382条)。これに関連して取締役会招集請求・招集権が与えられていることは前述した。また、取締役が株主総会に提出しようとする議案等の調査義務が法定され、法令定款違反または著しく不当な事項があると認めるときは、当該調査結果の総会報告義務を負う(同法384条)。ただし、監査権限が会計監査に限定される監査役に関しては、調査結果の総会報告義務が、会計に関する議案等に限定されている(同法389条3項)。この点の詳細は【Q15参照】。

### Q17 監査役の職務範囲について

従業員の不祥事防止等に関する監視活動は監査役の職務となりますか。

#### A.

会社法には従業員の職務執行を直接的に監視する権限を監査役に付与する規定は見あたらない。会社法381条では監査役は、取締役の職務の執行を監査すること及び監査役の職務と権限が規定され、業務監査及び会計監査の両権限を監査役監査の範囲とすることが規定されている。

従って、従業員に対する直接の監督権限は取締役にあり、監査役は取締役の職務執行の監査を通じて間接的に監視することになる。ただし、取締役の職務執行が適切になされているかを監査するため、常時取締役及び従業員との意思疎通を積極的に行うことが求められている（会社法施行規則105条2項）。

監査の過程において、従業員に重大な不正・違法な行為又はそのおそれがあると判断される事項が検出された場合、至急に所管の取締役に報告し、事実関係の究明を求めることが必要である。そして、取締役会に出席し、その旨を報告し意見を述べ改善を促す等、適切な処置を講じなければならない（会社法381条～385条）。改善されない場合は、監査報告に記載し株主総会に報告することになることから、単に監査計画に会社法施行規則105条2項に係る監査活動を記載するだけでなく、日常の監査活動の中で従業員との意思疎通を図るよう心掛けることが重要である。

#### 【解説】

従業員が不正・違法な行為等不祥事を起こした場合、従業員の個人的な行為であるか、いわゆる会社ぐるみの行為であるかによって責任の所在・処し方は異なってくる。不祥事の結果又は原因が従業員を監督するという取締役の職務執行に起因する場合の監査役監査のあり方が、不祥事防止の観点から問われていると思われる。従業員に係る不祥事には不正な会計処理、会社金品の使い込み等の不正使用、詐欺行為、助成金・補助金等の不正受給、架空受発注による売上・利益操作、インサイダー取引等が考えられるが総て取締役の監督責任につながるものである。

これに対して取締役がその責任を問われるのは、株主から委任されている善管注意義務と忠実義務（会社法330条、355条、民法644条）違反であり、会社ぐるみの行為であれば会社は法人の犯罪行為として責任が問われる。会社法施行規則100条において、業務の適正を確保するための体制整備も求められている。

この認識のもとに監査役監査は、監査役監査基準第19条に基づき取締役会における取締役の意思決定に関し、善管注意義務、忠実義務等の法的義務の履行状況を監視・検証することであり、取締役の職務執行の過程において、その意思決定が従業員に対してどのように開示・伝達され反映されているかをモニタリングすることにあるといえる。会社法381条1項で監査役は取締役の職務執行を監査し、監査

報告を作成しなければならないと規定している。会社法施行規則105条2項では監査の結果を監査報告に報告するために、遂行すべき職務について会社の取締役、会計参与、及び使用人（子会社の該当者、その他監査役が職務遂行上必要な者を含む。）との意思疎通を図り、情報の収集及び監査の環境整備に努めなければならないと規定され、取締役会はそのために必要な体制整備に留意しなければならないと規定している。

#### Q18 企業の不利益情報の開示と監査役役割

企業の不利益情報の開示における監査役の役割とは何ですか。

A.

業績悪化あるいは企業の運営に関する不利益の情報であれば、それは予実未達、赤字業績の報告であったとしても、その報告が適切になされていることを監査しておけば問題はない。このような不利益情報は、執行部、つまり取締役の経営能力の問題であり、その情報を受取った株主が判断すればよいだけの問題である。

しかし不利益情報が不正、あるいは不祥事に係るものであれば、監査役の業務執行の対象となる。監査役（会）は監査の過程で発見した不祥事等に関して、会社にとって極めて重要な問題であるという見解を持つに至った時は、速やかに取締役又は取締役会に報告しなければならない（会社法382条）。これらの不利益情報の根源が企業の存亡に関わる重要な問題をはらみ、原因究明が必要な場合には、監査役に求められている職務の執行という認識で対処することが必要である。保身のため、監査役は消極的になることは許されず、常に状況分析を行い、極力可能な限り調査・検証し監査役（会）での意見の調整を図り、適切な処置を採るべきものである。これらの原因を究明できた場合、遅滞なく取締役に報告すべきである（会社法382条、384条、会社計算規則151条）。

#### 【解説】

取締役の意思決定に係る監査においては、継続企業能力を適切に把握することが求められる。そのためには、予算管理（予算実績対比分析を含む）、財務情報の信頼性、業務の効率性の確保、資産の保全、業務全般にわたる法令遵守を日常の監査業務の原点に据えて行動することである。これまで不祥事の多くは取締役そのものと会計監査人の監査責任が前面に出ているが、今後は、監査役が責任追及される事案が増加することも懸念される。

監査役には取締役会への出席義務等があり（会社法383条）、重要な会議へ出席することもあるため、日常の監査業務を執行する過程で不祥事を感知できることもあり得る。社会は、監査役が、不祥事について予防機能を発揮することを期待している。仮に予防できなかったとしても、早期発見により、被害を最小限にとどめることを期待している。

監査役の任務懈怠と善管注意義務違反（ある種の保身）は、ある意味で取締役の違法行為、善管注意義務の懈怠以上にその職責上からみて悪質である。

監査役は内部監査部門、会計監査人、支配人からの通告により発覚した不祥事等の問題として指摘された事実、情報について、関連部署でその事実を確認し、得た情報は監査役会で討議、精査され統一見解、もしくは個々の意見として取締役に報告、勧告、改善要請を行う（会社法382条）。不利益情報が不祥事、不正の結果として確認された場合には、十分な内部調整を図りながら、事実の確認を原則として監査役監査報告に記載し、意見の陳述、取締役の行為の差止め請求も検討されねばならない（会社法436条1項、会社法施行規則129条1項3号、会社法385条）。株主代表訴訟の対象となる事実が発生した場合、監査役として誠意をもって対処するのはいうまでもない。

### （iii）監査役報酬・費用

#### Q19 監査役報酬・費用について

監査役報酬はどのように決定すればよいのでしょうか。監査費用の負担について会社法はどのような定めを置いていますか。

A.

監査役が適正に監査を行うためには、金銭面での独立性を保障することが必要である。これは、会社法制定前と異なるものではなく、会社法は監査役報酬や費用負担について特に規定を設けている。

#### 【解説】

1.

(1) 会社法の監査役報酬に関する規律は以下のとおりである。第一に、監査役報酬等(報酬、賞与その他の職務執行の対価として株式会社から受ける財産上の利益をいう。以下同じ)は、定款に具体額を定めるか、それとも株主総会の決議(普通決議。会社法309条1項)で定める。第二に、監査役が複数就任している場合は、各監査役の報酬等については、定款の定め、株主総会決議があればそれらにより、そうでなければ監査役の協議によって定める。第三に、監査役に対して、報酬等につき株主総会において意見陳述権が認められる(同法387条)。

(2) 監査役報酬等の規律は取締役の規律(会社法361条)と似通っている。しかし、その趣旨は異なる。すなわち、会社法の趣旨は、監査役が金銭面の懸念により業務監査・会計監査の区別なく、監査権限を十全に行使し得ない事態が生じないように配慮して、取締役とは別個に、報酬等を決定しなければならないという点が重要である。だからこそ、取締役には認められていない総会における意見陳述権が法定されているのである。同様に、監査役の場合、取締役とは異なり、業



績に連動したような報酬体系は好ましくないものと解される(会社法387条1項と361条1項を比較)。

2. 監査役が業務監査・会計監査の区別なく、監査権限を十全に行使できるよう制度的に保障するためには、報酬のみならず、監査費用についても懸念を払拭しておく必要がある。そのため、監査役が費用の前払の請求、支出した費用及び支出の日以後におけるその利息の償還の請求、負担した債務の債権者に対する弁済の請求をしたときは、会社側が当該請求に係る費用または債務が当該監査役の職務の執行に必要でないことを証明しない限り、拒否し得ないものとされている。この規律は旧商法のそれを引き継いだものであるが、監査役が会社法388条の規定を利用して監査役サイドでアドバイザーを雇用することが可能となろう。

#### (iv) 監査役会の設置、社外監査役の役割

##### Q20 監査役会の設置

会社法は、監査役会設置を義務付けていますか。

A.

会社法は、監査役会設置を原則としては任意としているが、公開・大会社に対しては、委員会設置会社を選択しない限り、監査役会設置を強制している。

#### 【解説】

1. かつて旧商法特例法は、大会社及びみなし大会社に対して、原則として監査役会設置を強制していた(旧商法特例法18条の2)。要するに会社を一定の規模を基準に区別して、該当する会社に対してのみ監査役会設置が強制されていた。この場合、当該基準に満たない会社が、たとえ監査役会を設置したとしても、それは法定の監査役会ではなく、したがって監査役会として扱われるものではなかった。
2. これに対して、会社法は、公開か非公開、あるいは大会社か中小会社かの区別に関わらず、定款自治により監査役会設置を選択することを認めた(会社法326条2項)。その上で、公開・大会社に対しては、委員会設置会社を選択しない限り、監査役会設置を強制している(同法328条1項)。要するに、公開・大会社については、従来と同様の機関設計を義務付けたわけである。それは公開・大会社の社会的影響の大きさに鑑み、定款自治による機関設計の柔構造化を認めることは適切ではない、とする立法者の判断がなされたものと解される【Q15参照】。監査役会設置会社は、それが法律の強制によるものか、それとも定款自治によるものかを問わず、監査役会を設置している旨等を登記しなければならない(同法911条3項18号)。

3. 公開大会社以外の会社は、先に述べたように、定款自治により機関設計の選択として監査役会設置が認められた。会社法制定以前とは異なり、定款自治を基礎とする監査役会にあっても、それは会社法が認めた正規の監査役会であって、設置が法律上強制されて設置した監査役会と取扱いに差があるわけではない。ただ、監査役会を設置する場合、非公開会社であっても取締役会設置が強制されることには、注意を要する(会社法327条1項2号)。監査役会对取締役という機関設計は認められず、必ず「監査役会对取締役会」という機関設計でなければならない。もっとも、かつて商法特例法が監査役会設置会社に会計監査人をセットで要求していた(旧商法特例法2条)が、会社法は、この態度を改めて、大会社以外の会社については、監査役会設置会社であっても会計監査人を設置するか否かを会社の選択に委ねることにしている。
4. なお、監査役会設置会社の場合は、その監査役は権限を会計監査権限に限定する選択は許されず、常に業務監査・会計監査の両権限を有しなければならない(会社法389条1項かっこ書)。会計監査権限のみ有するに過ぎない監査役に監査役会を構成させる必要はないという立法者の判断による。

#### Q21 監査役会の構成・権限・運営

会社法は、監査役会の構成・権限・運営についてどのような規律を定めていますか。

A.

会社法は、監査役会についてその構成・権限・運営について準用ではなく固有の規定を設けて、その規律を明確にしている。

#### 【解説】

1. 旧商法特例法は、監査役会について規定を置いていたが、取締役会の規定を準用するところもあった(旧商法特例法18条、同条の2、同条の3)。これに対して、会社法は、監査役会について固有の規定を設けて、規律を明確にしている。もっとも、規律の中身は、基本的には旧商法特例法のそれを引き継いでいる。
- 2.
- (1) 監査役会設置会社の場合、監査役の員数は最低3名で、しかもその半数以上は社外監査役であることが要求される(会社法335条3項)。監査役のうち社外監査役であるものについて社外監査役である旨の登記を要する(同法911条3項18号)。ここに社外監査役とは、株式会社の監査役であって、過去に当該会社またはその子会社の取締役、会計参与(会計参与が法人であるときは、その職務を行うべき社員)もしくは執行役または支配人その他の使用人となったことがないものをいう(同法2条16号)。

(2) 監査役会は、監査役全員で構成される(会社法390条1項)。その権限は、①監査報告の作成、②常勤の監査役の選定及び解職、③監査の方針、監査役会設置会社の業務及び財産の状況の調査の方法その他の監査役の職務の執行に関する事項の決定のほか(同条2項)、④取締役・会計参与及び会計監査人から報告を受ける権限(同法357条2項、375条2項、397条3項)、⑤監査役の選任議案提出に対する同意権・監査役選任に係る議題・議案の提案請求権(同法343条3項、同条1項2項)、⑥会計監査人の選任・解任・不再任の議案提出に対する同意権・それらに係る提案請求権(同法344条3項、同条1項2項)、会計監査人の解任(監査役全員の同意を要する。同法340条4項、同条1項2項3項)、一時会計監査人の選任(同法346条6項、同条4項)が挙げられる。ただし、③の決定は、監査役の権限の行使を妨げてはならないと規定し(同法390条2項ただし書)、監査役の独任的権限行使は、会社法においても維持されている。常勤の監査役の選定は必ず行わなければならない(同条3項)。

(3) 監査役会の運営については、招集権は各監査役にあり(会社法391条)、招集手続として監査役会の日1週間(これを下回る期間を定款で定めた場合にあっては、その期間)前までに、各監査役に対してその通知を発しなければならないが(同法392条1項)、監査役全員の同意があるときは、招集手続を省略して開催することが可能である(同条2項)。もっとも、監査役会については、書面決議は許されない。

(4) 監査役会の決議は監査役の過半数をもって行う(会社法393条1項)。

(5) 監査役会の議事録の作成が要求されるが(会社法393条2項)、書面または電磁的記録によって作成しなければならない(会社法施行規則109条2項)、出席した監査役が署名・記名押印(電磁的記録をもって作成されているときは、電子署名。同施行規則225条1項7号)しなければならない(会社法393条2項、3項)。監査役会の決議に参加した監査役であって議事録に異議をとどめないものは、その決議に賛成したものと推定される(同条4項)。

議事録の記載事項は、監査役会の開催日時・場所、議事の経過の要領及びその結果、取締役らの報告がなされたときはその意見、または発言の内容の概要、出席した取締役らの氏名・名称、議長があるときは、その氏名が、明定されている(会社法施行規則109条3項)。監査役会の議事録は、監査役会の日から10年間、その本店に備え置き、株主がその権利を行使するために必要があるとき、債権者が役員の実任を追及するため必要があるとき、親会社社員がその権利を行使するため必要があるとき、裁判所の許可を得て、閲覧・謄写請求権を行使することができる(会社法394条、会社法施行規則226条17号)。

(6) 取締役、会計参与、監査役または会計監査人が監査役の全員に対して監査役会に報告すべき事項を通知したときは、当該事項を監査役会へ報告することを省略しうる(会社法395条)。この場合に、監査役会の議事録には監査役会への報告を要しないものとされた事項の内容、監査役会への報告を要しないものとされた日、議事録の作成に係る職務を行った監査役の氏名が記載・記録される(会社法施行規則109条4項)。

## Q22 中小会社における社外監査役の必要性について

社外監査役の必要性をどのように考えればよいのでしょうか。

### A.

会社法施行規則124条4号で、社外役員（社外監査役を含む。）を設置している会社においては、社外監査役の活動状況について事業報告にその内容として、①取締役会（及び監査役会）への出席状況、②取締役会（及び監査役会）における発言の状況、③社外役員の見解により会社の事業の方針その他の事項に係る決定が変更されたときはその内容、④違法行為等や不当な業務が行われた場合、各社外役員が当該事実の発生予防のために行った行為及び当該事実の発生後の対応として行った行為の概要を、記載することになっている。また、監査役監査基準5条は、社外監査役に対して、独立性、選任された理由等を踏まえ、中立の立場から客観的に監査意見を表明することが特に期待されていることを認識し、代表取締役及び取締役会に対して忌憚のない質問をし、又は意見を述べることを求めている。これらのことから、コーポレート・ガバナンスの担い手としての社外役員である社外監査役に対する期待の高さが理解できる。

社外監査役には、弁護士、公認会計士、親会社等の出身者、メインバンク出身者、取引関係者等が就任することが多いが、独立性を確保して、それぞれの立場や専門的知識・経験から、社内に対する発言力を期待されている。その反面、通常は社内情報について疎いという欠点があるので、社内監査役（社外監査役以外の監査役）との間で監査業務の分担を協議し監査計画を定め、取締役会等重要な会議へ出席して会社の意思決定の動向を把握し、社内監査役や社内情報に精通した者とのコミュニケーションを行うなどにより、積極的に監査に必要な情報の入手に心掛け、得られた情報を他の監査役と共有するとともに、他の監査役と協力して監査の環境整備に努め、社外監査役に期待される役割を実効あるものにする必要がある。

### 【解説】

#### 1. 社外監査役の定義

社外監査役とは、過去に当該株式会社又はその子会社の取締役、会計参与若しくは執行役又は支配人その他の使用人となることがない監査役をいう（会社法2条16号）。すなわち、過去に一度でも株式会社またはその子会社の取締役等にな

ったことのある者は、社外性を有しない。なお、「子会社」かどうかは、その者がある会社の取締役等であった期間にその会社が子会社であったかどうかにより判断される。監査役会設置会社においては、監査役は3人以上で、そのうち半数以上は社外監査役でなければならない（会社法335条3項）。社外監査役の設置が義務付けられているのは、監査体制の独立性を一層高めることが強く期待されているからである。社外監査役の役割は、自らの独立性の維持とともに、監査役全体の独立性を維持するところにある。

## 2. 社外監査役の役割

定時株主総会に提出する事業報告に、社外役員（社外監査役を含む。）の主な活動状況として、①取締役会（及び監査役会）への出席の状況、②取締役会（及び監査役会）における発言の状況、③社外役員の意見により会社の事業の方針又は事業その他の事項に係る決定が変更されたときはその内容（重要でないものを除く。）、④法令又は定款に違反する事実その他不当な業務執行が行われた事実（重要でないものを除く。）があるときは、各社外役員が当該事実の発生予防のために行った行為及び発生後の対応として行った行為の概要を含めて、記載しなければならない（会社法施行規則124条4号）。すなわち、会社法は、社外監査役を含む社外役員に対して、①取締役会・監査役会に出席し、②発言し、③場合によっては社外役員の意見により会社の事業の方針その他の事項に係る決定が変更され、④違法行為の発生予防及び発生後の対応のために活動することを求めていると考えられる。社外監査役は、独立的・中立的立場から、また専門的立場や経験に基づき、業務執行取締役の判断に対して、適法性（コンプライアンス）や妥当性をチェックし、大所高所から意見を述べることにより、コーポレート・ガバナンスの向上にとって大きな役割を果たすことが期待されている。

社外監査役は、当該会社の役員や従業員といった身分を有したことがない者であることから、

- ・ 「監査体制の中立性及び独立性を一層高めるため」に選任されたことを自覚し、積極的に監査に必要な情報の入手に心掛け、得られた情報を他の監査役と共有するとともに、他の監査役と協力して監査の環境整備に努めなければならない。
- ・ その独立性、選任された理由等を踏まえ、中立の立場から客観的に監査意見を表明することが特に期待されていることを認識し、代表取締役及び取締役会に対して忌憚のない質問をし、又は意見を述べなければならない。
- ・ 一定の活動状況が事業報告における開示対象となることにも留意し、職務を適切に遂行しなければならない。

ということが求められている（監査役監査基準5条）。

## 3. 社内監査役等との連携

社外監査役は、一般的には、独立性は期待できるものの、社内情報については疎

いという欠点が存在する。また、選任要件には特段の専門的知識を有する者であることが条件とされていないため、会計や法務に対する専門的な知識を有していない者が社外監査役に選任されることもあり得る。そのため、社外監査役が適切な監査を実施するためには、社内監査役との役割分担を明確にし意見交換により情報の共有化を図ること、会社の意思決定機関の動向を把握すること、社内事情に精通した者との適切なコミュニケーションを採ること、会計や法務に関する専門的知識を有する者との意見交換を行うことが必要であると考えられる。

具体的には、

- ① 社内事情に精通した社内監査役との情報交換を十分に行い、それぞれの役割分担を明確にすること
    - ・社内監査役と定期的に意見交換できる日時を計画的に設定し、フリーディスカッションを実施する。
    - ・社外監査役就任時に、監査業務の分担を協議し、共に協力して監査環境の整備に努める。
    - ・監査体制の中立性及び独立性を高めることを自覚しながらも、社内監査役は、本人が入手した監査判断に役立つ知識や情報を、その都度、社外監査役にも説明したり報告することが大切である。
  - ② 取締役会、常務会、重要な営業会議等に出席し、必要に応じて質問し、意見を陳述すること
  - ③ 取締役会議事録と稟議書を閲覧し、必要があれば担当者に説明を求めること
  - ④ 代表取締役をはじめとする役員との意見交換を密にすること
  - ⑤ 会計監査人設置会社については、定期的な意見交換の場を設置すること
  - ⑥ 内部監査部門がある会社においては、内部監査の実施状況と指摘事項の概要を監査部門の責任者より聴取すること
  - ⑦ 経理担当役員、経理部門の担当者等から決算内容について報告を受けること
  - ⑧ 株主総会提出議案に関連する事項について、総務担当役員などに説明を求めること
- といった手続の実施が必要になる。

#### 4. 社外監査役の責任の一部免除

社外監査役について、職務を行うにつき善意かつ重大な過失がないときは、会社に対する損害賠償額のうち年収の2年分を超える部分について、株主総会の特別決議（会社法425条）、又は定款の定めに基づく取締役会の決議（同法426条）により免除することができる。

また、社外監査役は、職務を行うにつき善意でかつ重大な過失がないときは、定款の定めによりあらかじめ会社との間で責任限定契約（同法427条）を締結することができる。旧商法では、社外取締役については、責任限定契約を締結することができるという制度が存在したが（旧商法266条19項）、社外監査役に関して

は、この制度に相当する規定はなかったため、社外取締役と社外監査役の間で、制度上の不均衡が生じていた。会社法では、社外監査役にも、定款の定めに基づく責任限定契約を締結してその責任を軽減することが認められることになった。これは、近年、株主代表訴訟が増加しているが、社外監査役は会社の内情を知る機会が少ないにもかかわらず、任務懈怠の責任を他の監査役や取締役と同等とするのは過重な負担を強いることになり社外監査役を引き受けることを躊躇するという問題があったこと、また、社外取締役や委員会設置会社の社外監査委員については従前から責任限定契約が認められていたこととの調整を図るためのものである。この改正により、社外監査役への就任が促進され、コーポレート・ガバナンスが強化されることが期待される。

## V. 会計監査人

### (i) 会計監査人の設置

#### Q23 会計監査人を設置するメリットについて

中小会社において会計監査人を設置するメリットは何ですか。

#### A.

会計監査人を設置することによるメリットとしては、

- ・ 監査役にとって、会計監査人が設置されれば、会計監査人と意見交換を行うとともに、必要に応じて情報提供を求めることによって、会計監査人監査の相当性を判断して、会計監査人の監査結果を利用することが可能となる。
  - ・ 一定の要件を満たす場合には、計算書類の確定、剰余金の分配等について株主総会決議を経ることなく、取締役会決議限りで行うことができる。
  - ・ 計算書類について会計監査人の監査を経ているため、その信頼性が高まり、その結果、融資等の資金調達が行いやすくなるというメリットが挙げられる。
- 一方、会計監査人を設置することにより、以下の負担が生じる。
- ・ 会計監査人を設置する場合、監査役（会）あるいは委員会を設置する必要があり、機関設計が重厚なものとなる。
  - ・ 会計監査人に支払う監査報酬の負担が生じる。
  - ・ 会計監査人による監査に対応するため、内部統制等の整備の負担が生じる。

#### 【解説】

監査役の選任要件に、会計等に関する特段の専門的知識条件が付されていないため、会計に対する専門的な知識を有していない者が監査役に選任されることもあり得る。特に、最近では、連結、税効果会計、退職給付会計、金融商品会計、企業結合会計等、会計基準の改正が多く、複雑になってきており、会計監査全般について監査役が自ら対応することは難しくなっている。したがって、会計監査人が設置されている場合、監査役は、会計監査については、独立性と専門的知識を有して会計監

査を実施する会計監査人と意見交換を行なって、会計監査人の監査の相当性を判断して、会計監査人の監査結果を利用することが可能となる。

また、会計監査人設置会社における計算書類等については、外部の専門家である会計監査人による監査を経たものであり、信頼性が高いものということができることから、計算書類の確定手続及び確定した計算書類を前提とする剰余金配当手続において特則が認められている。

1. 計算書類は、定時株主総会の承認を受けなければならないのが原則であるが（会社法438条2項）、会計監査人設置会社においては、取締役会による承認を受けた計算書類が、法令及び定款に従い株式会社の財産及び損益の状況を正しく表示しているものとして法務省令で定める要件に該当する場合には、定時株主総会の承認を経ずに計算書類を確定することができる（同法439条）。
2. 自己株式の有償取得、減少額が欠損の額を超えない準備金の減少、損失の処理・任意積立金の積立その他剰余金の処分、及び剰余金の配当について、株主総会決議によりなされるのが原則であるが（会社法156条1項、449条1項・2項、448条1項、452条、454条1項）、会計監査人設置会社においては、次の要件を満たす場合には、取締役会決議により行うことができる（同法459条1項・2項）。
  - ①委員会設置会社か、監査役会設置会社であること
  - ②取締役の任期をその選任後1年以内の最終の決算期に関する定時株主総会の終結の時までとすること
  - ③取締役会の決議をもって決定することができる旨を定款で定めること
  - ④最終事業年度の計算書類に会計監査人の適正意見が付与されること

## （ii）会計監査人との関係

### Q24 会計監査人との関係

当社は、会計監査人を設置しています。監査役として会計監査人からどのような報告を受け、また、どのようなことを会計監査人に報告する必要がありますか。

#### A.

会計監査人から報告を受けることが法的に要請されている事項としては、以下のものがある。

- ・ 取締役の職務の執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事実を発見した場合その事実（会社法397条1項）。
  - ・ 監査役がその職務を行うため必要がある認めた事項（同法397条2項）。
  - ・ 会計監査人の職務の遂行に関する事項（会社計算規則159条）
- 一方、監査役から会計監査人に対する報告を義務付けた法令は特に見当たらない。



したがって、法文上は、監査役から会計監査人に報告することを義務付けた規定はない。

ただし、両者の監査をより実効ならしめるためには、法的な要請を超えた積極的な情報と意見の交換を行うべきものであろう。そのため、法令的には強制されていないが、それぞれが報告することが望ましいと思われる事項を例示する（監査役監査基準42条参照）。

**【会計監査人から監査役への報告事項】**

- ・ 会計監査人の策定している監査計画の概要
- ・ 財務報告に係る内部統制に関するリスク評価等
- ・ 監査重点項目等会計監査を実施する上で重要と認識している事項
- ・ 監査の実施経過状況
- ・ 会計監査を実施した過程で発見された問題事項の有無
- ・ 重要な問題事項が発見された場合、その内容等

**【監査役から会計監査人への報告事項】**

- ・ 会計監査人の監査の参考となる情報
- ・ 会計監査人の監査に影響を及ぼすと認められる事項

**【解説】**

(1) 会社法における報告義務

会社法では、会計監査人の監査役（監査役会）に対する報告義務として次の2項目を定めている。

- ① 会計監査人は、その職務を行うに際して取締役の職務の執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、これを監査役に報告しなければならない（会社法397条1項）。
- ② 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、その監査に関する報告を求めることができる（同法397条2項）。

会計監査人にとって、業務監査はその職務の範囲外ではあるが、会計監査の際に取締役等の不正行為等が発見することもあり得るので、上記①の報告義務を定めたものとされている。

また、上記②の監査役による報告請求権は、時期や対象等の限定がない一般的な規定である。これは会計監査人の有する情報が監査役の業務監査を行う際に有用なことが多いと考えられての規定とされている。ただし、会計監査人は、独立した機関であり、監査役の指揮命令下にあるものではないため、応諾義務までは定められていない。特に追加的な調査手続が必要な事項や会計監査に無関係の事項についての報告を求められた場合、監査役に協力するかどうかは会計監査人の判断に委ねられることになる。

## (2) 会社計算規則に基づく報告事項

会計監査人設置会社の監査役（監査役会）は、その監査報告において、以下の会計監査人に関する内容についての報告が求められている（会社計算規則155条、156条）。

- ① 会計監査人の監査の方法又は結果を相当でないと認めたときは、その旨及びその理由
- ② 会計監査人の職務の遂行が適正に実施されることを確保するための体制に関する事項

上記の報告をするため、監査役としては、会計監査人による職務遂行の適正性を確認しておかなければならない。そのため、監査役は、会計監査人に対し下記の事項等についての報告と説明を求めることが必要である（会社計算規則159条、監査役監査基準26条、29条参照）。

- ・ 独立性に関する事項その他監査に関する法令及び規程の遵守に関する事項
- ・ 監査、監査に準ずる業務及びこれらに関する業務の契約の受任及び継続の方針に関する事項
- ・ 会計監査人の職務の遂行が適正に行われることを確保するための体制に関するその他の事項
- ・ 会計監査人からの会計監査報告及び監査に関する資料の受領
- ・ 会計監査上の重要事項についての説明

## (3) 会計監査人との関係

監査役設置会社においては、取締役が会計監査人の選任に関する議案を株主総会に提出するためには、監査役（監査役会）の同意が必要となっている（会社法344条1項1号、3項）。この規定は、会計監査人の会社執行部からの独立性を確保することに対する措置であるとともに、監査役と会計監査人の密接な関係の必要性に対する配慮であると解されている。

監査役と会計監査人は、その職務を効率的に遂行するためには、その関係を密にすることが望まれる。そのため、監査役監査基準42条1項において、「監査役及び監査役会は、会計監査人と定期的に会合をもつなど、緊密な関係を保ち、積極的に意見及び情報の交換を行い、効率的な監査を実施するよう努めなければならない」と記している。監査役と会計監査人の関係を円滑に行うために必要と思われる報告事項としては以下のものが考えられる。

### 【監査役が会計監査人に対して求める報告事項の例示】

- ・ 会計監査人の策定している監査計画の概要
- ・ 財務報告に係る内部統制に関するリスク評価等についての報告
- ・ 監査重点項目等会計監査を実施する上で重要と認識している事項
- ・ 会計監査人の実施経過状況に関する適宜報告

### 【監査役が会計監査人に対して行う報告事項の例示】

- ・ 業務監査の過程において知り得た情報のうち、会計監査人の監査の参考となる情報
- ・ 業務監査の過程において知り得た情報のうち、会計監査人の監査に影響を及ぼすと認められる事項

なお、監査役と会計監査人は、それぞれの職務を効果的に果たすには、良好な意思疎通が必要である。にもかかわらず、会社法施行規則107条2項において、監査役の意思疎通を図る相手先に会計監査人が明記されていない。また、同施行規則110条2項においては、会計監査人の意思疎通を図る相手として監査役が明記されていない。今後、政令を改正する際、意思疎通が必要とされる相手先にそれぞれを明記することが望まれる。

## VI. 監査役の監査

### (i) 監査計画

#### Q25 監査計画の作成方法

監査役の監査計画は、どのように作成するのですか。また、ひな型はありますか。

#### A.

監査役として監査計画の作成は適切に監査業務を執行するために必要である。また、監査役としての善管注意義務を履行するための行動指針となり、監査役自身の自らを律する原点となる行動規範を織り込むこともできる。効率的な監査を実施するためには、具体的な監査日程表を作成することも必要であり、監査を実践するためのマニュアルであり、指導書といえる。

従って、会社の内部統制の整備状況を留意し、当該年度の内外的諸要因により発生することが想定されるリスクファクターを織り込んで効果的な「監査計画」を作成することが望まれる（監査役監査基準31条）。

「監査計画」の作成をテーマに、日本監査役協会の実務部会がこの計画の実務報告が行われている。監査計画はそれぞれの会社の事情、監査役のそれまでの経験等を反映し、各社各様の内容になっており、現時点では、標準的な雛形は公表されていないように思われる。「業務監査」にも及ぶ監査役の監査計画は会計監査人の監査計画とは自ずからその内容、目的及び範囲は異なるものであるが、監査役と会計監査人が相互の関係を深めるためにも、それぞれの監査計画等について意見・情報を交換することも効果的であると考えられる。

### 【解説】

監査計画の作成は、当該年度の監査業務全体の方針を決める作業であり、監査役の善管注意義務の履行、監査役の職務懈怠がないように自らを律する職務計画であ

る。いわば監査役の行動規範・行動計画を文書化すること等で、監査役の職務執行に係る基本方針を明確化する作業である。

監査計画を策定するにあたって「会計監査」、「業務監査」の両方を考慮しなければならない。会計監査人から当該期間の監査計画を受領したとしても、監査役の立場でその内容を十分に吟味し、必要があれば、会計監査人に監査役の立場からの要請事項を述べ、職務の重複を回避するとともに、重要な監査対象に対する監査漏れを回避し、それぞれの連帯感を高めていくことも必要である。会計監査人の監査計画と監査役の監査計画とはかなり乖離しているところも多いのではないかと推測されるが、必要な情報の共有はお互いにとって重要なものであると考えられる。

会計監査人による会計監査計画は監査基準に則って作成されるが、監査役の監査計画は監査役監査基準に準拠して作成されることが望まれる。両者の監査計画の中身は対象と目的を異にするものであるため、基本方針や日程等で齟齬が生じることもある。

常勤監査役による監査は会計監査、業務監査とも日常、期中、中間、期末（あるいは四半期ごともあり得る。）で実施され、いわば毎日が監査役職務の連続の中にあり、監査計画も日程記載以外の日常監査、臨時監査が渾然となっている。連続的な動態監査の中で監査の真髄を発揮しようとしている。又、監査役の監査計画は当該期間での監査の「重点指針」を明確にしておくことが望ましい。

「監査役監査計画」について一般的な雛形が存在しないことは前述したとおりであるが、筆者のこれまでの経験を踏まえ、現在実践している各項目別の概略をご参考までに紹介することにする。

- (1) 監査の重点指針
- (2) 監査方針
- (3) 監査概念（適法性監査、妥当性監査等）
- (4) 着眼点と留意点
- (5) 基本的事項、監査手続
- (6) 日常監査
- (7) 実地調査、監査
- (8) 意見表明
- (9) 他の監査役との連絡、協議
- (10) 中間、期末決算監査
- (11) 監査報告書の作成
- (12) 監査計画
- (13) 往査事業所の選定
- (14) 実査（実査項目）
- (15) その他の実施事項（項目）
- (16) 計算書類の監査
- (17) 事業報告の監査

- (18) 株主資本等変動計算書の監査
- (19) 附属明細書の監査
- (20) 監査計画日程表（取締役会、重要な会議への出席等監査役の年間の行動日程表）

監査計画に関しては、大会社、中小会社ともに監査環境がそれぞれ異なり、定まったものはないと思う。それだけに監査計画はそれぞれの監査役がその職務を執行するにあたって必要なものである。

## (ii) 会計監査

### Q 2 6 会計監査を実施するための標準的な日程とは

中小会社の監査役として会計監査を実施するための標準的な日程を組むにあたって、どういったことに留意すればよいのでしょうか。

#### A.

会計監査人非設置会社の監査役は、「計算関係書類が当該株式会社の財産及び損益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の意見」を表明することが求められている。そのため、会社の経理部門が作成している決算日程を参考に、適時に監査を実施しなければならない。

会計監査人設置会社の監査役の場合、会計監査人の監査計画概要と監査日程を事前に入手し、意見交換をしておくことが必要である。そして、会計監査人の監査報告の提出を受けると、その報告内容を調査しなければならないが、会計監査人の監査報告を受領すれば、1週間以内に監査役監査報告を提出することとなっているため、常日頃から会計監査人との適度なコミュニケーションを維持していなければ、責任ある監査報告を行うことができない。なお、監査役として、会計監査人の監査の方法又は結果が相当でないと認めなければならないような事態が予想される場合には、その旨と理由を明らかにしなければならないため、意見を表明できるだけの必要かつ十分な調査ができるような日程をあらかじめ確保しておかなければならない。

## 【解説】

### 1. 会社法における決算監査の流れ

会社法の定めに従った計算書類等の概ねの決算承認手続の流れの概略は次のとおりである。

- ① 会社は、各事業年度に係る計算書類及び事業報告並びにこれらの附属明細書を作成する(会社法435条2項)。
- ② 作成された計算書類等は、監査役に(会計監査人設置の場合、会計監査人にも)提出する(同法436条1、2項)。
- ③ 会計監査人設置会社の場合、計算書類は会計監査人の監査を受け、監査報

告を受領する（会社法436条2項1号、会社計算規則154条）。

- ④ 監査役の監査を受け、監査報告を受領する（同計算規則150、151、155、156条）。
- ⑤ 取締役会で計算書類等の承認を受ける（同法436条3項）。
- ⑥ 株主に対し計算書類等を提供する（同法437条）。
- ⑦ 計算書類等を定時株主総会に提供する（同法438条）。

## 2. 提出期日の要約表

	従来の旧商法規定	会社法による規定
会計監査の対象となる計算書類の提出期限	<p><b>【大会社】</b> 定時総会の8週間前までに取締役より計算書類を会計監査人と監査役会に提出</p> <p><b>【中会社】</b> 定時総会の7週間前までに取締役より計算書類を監査役に提出</p> <p><b>【小会社】</b> 定時総会の5週間前までに取締役より計算書類を監査役に提出</p>	<p>「定時株主総会は、毎事業年度の終了後一定の時期に招集しなければならない」と期間についての制限を廃止した(会社法296条1項)。</p> <p>この結果、計算書類の提出期日の期限に関する定めは特になされていない。</p>
会計監査人の監査報告提出期限	<p>計算書類受領日から4週間以内に会計監査人より監査報告書を監査役会と取締役へ提出</p>	<p><b>【各事業年度に係る計算書類及びその附属明細書についての会計監査報告】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>次に掲げる日のいずれか遅い日</li> <li>当該計算書類の全部を受領した日から4週間を経過した日</li> <li>当該計算書類の附属明細書を受領した日から1週間を経過した日</li> <li>特定取締役、特定監査役及び会計監査人の間で合意により定めた日があるときは、その日</li> </ul> <p><b>【連結計算書類についての会計監査報告】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>当該連結計算書類の全部を受領した日から4週間を経過した日</li> <li>特定取締役、特定監査役及び会計監査人の間で合意により定めた日がある場合にあつては、その日(会社計算規則158条)</li> </ul>
監査役(会)の監査報告提出期限	<p><b>【大会社】</b> 会計監査人より監査報告書受領日から1週間以内に監査報告書を取締役に提出</p>	<p><b>【会計監査人設置会社】</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>連結計算書類以外の計算関係書類についての監査報告</li> <li>次に掲げる日のいずれか遅い日</li> </ul>

	<p><b>【中会社】</b> 計算書類受領日から4週間以内に監査報告書を取締役へ提出</p> <p><b>【小会社】</b> 株主総会の日から1週間前までに監査報告書を取締役へ提出</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 会計監査報告を受領した日から1週間を経過した日</li> <li>➤ 特定取締役及び特定監査役の間で合意により定めた日があるときは、その日</li> <li>・ 連結計算書類についての監査報告</li> <li>➤ 会計監査報告を受領した日から1週間を経過した日</li> <li>➤ 特定取締役及び特定監査役の間で合意により定めた日がある場合にあっては、その日 (会社計算規則160条)</li> </ul> <p><b>【会計監査人非設置会社】</b> 次に掲げる日のいずれか遅い日。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 当該計算書類の全部を受領した日から4週間を経過した日</li> <li>・ 当該計算書類の附属明細書を受領した日から1週間を経過した日</li> <li>・ 特定取締役及び特定監査役が合意により定めた日があるときは、その日 (同規則152条)</li> </ul>
<p>招集通知の発定期限</p>	<p>2週間前に発送（譲渡制限会社は定款で1週間に短縮可能）</p>	<p>2週間前までに発送することが原則ただし、非公開会社で書面投票を採用していない会社等は、1週間に短縮できる。さらに、非公開会社で取締役会を設置しない株式会社であれば、定款で定めることによってこの期間をさらに短縮できる。 (会社法299条1項)</p>

(注1) 特定監査役とは、会計監査報告の通知を受けるべき者として定められた監査役（監査役会設置会社でそうした者を定めていない場合はすべての監査役）（会社計算規則158条5項）。

(注2) 特定取締役とは、会計監査報告の通知を受けるべき者として定められた者（そうした者を定めていない場合は計算書類等を作成した取締役、執行役）（同計算規則158条4項）。



## Q27 会社法431条と「中小企業の会計に関する指針」の関係

会社法431条において「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」と定められていますが、中小会社の場合「中小企業の会計に関する指針」に準拠していれば、同条項に準拠したものと考えても差し支えありませんか。

A.

「中小企業の会計に関する指針」（以下 同指針と略す）の適用対象会社であつて、同指針に準拠していれば、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従ったものであると考えても差し支えない。ただし、中小会社であっても、下記の会社の場合、原則的な会計基準に準拠することが必要となる。

- ・ 証券取引法（金融商品取引法）の適用を受ける会社並びにその子会社及び関連会社

- ・ 会計監査人を設置する会社及びその子会社

上記の会社は、公認会計士又は監査法人の監査を受けるため、原則的な会計基準に基づき財務諸表を作成しなければならないためである。

### 【解説】

#### 1. 同指針の制定された経緯

同指針は平成17年8月1日付で日本公認会計士協会、日本税理士会連合会、日本商工会議所、企業会計基準委員会より共同で公表されたものである。企業会計基準委員会が公表した各種の企業会計基準、並びに平成18年5月1日から施行の会社法及び会社法関係省令を踏まえ、平成18年4月25日付で、貸借対照表の純資産の部の表示、株主資本等変動計算書、注記表及び組織再編の会計、引用条文の訂正などに対応するために改訂されている。

なお、同指針の全文は、日本公認会計士協会、日本税理士会連合会、日本商工会議所、企業会計基準委員会のそれぞれのホームページに掲載されている。

<問い合わせ先> 日本公認会計士協会 <http://www.jicpa.or.jp>

株式会社は、計算書類の作成が義務付けられている（会社法435条）が、その作成方法については会社計算規則等で定められているものを除くと、「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」とこととされている（会社法431条）。そのため、中小会社が、計算書類の作成にあたり、拠ることが望ましい会計処理や注記等を示すものとして同指針が作成された経緯がある。したがって、同指針に準拠したものであれば、原則として、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従ったものであると取り扱われるべきものである。

ただし、同指針は下記の株式会社については適用されないこととなっているので注意が必要である。

- ① 証券取引法の適用を受ける会社並びにその子会社及び関連会社
- ② 会計監査人を設置する会社（大会社以外で任意で会計監査人制度を設置する

株式会社を含む。) 及びその子会社

これらの株式会社は、公認会計士又は監査法人の監査を受けるため、原則的な会計基準に基づき財務諸表を作成する必要性があることから、一部簡便的な取り扱いを容認している同指針の適用対象外とされることとなる。

なお、特例有限会社、合名会社、合資会社又は合同会社についても、計算書類を作成するにあたり、本指針に拠ることが推奨される。

## 2. 同指針の適用にあたっての留意事項

同指針は、特に中小会社が会計処理を行うにあたって、必要と考えられるものを重点的に言及する方式を採用しており、網羅的に会計処理を示したものとはなっていない。これは、中小会社が計算書類を作成するにあたり拠ることが望ましい会計処理を網羅的に示すことは、およそ不可能であることが理由とされている。

そのため、実際の適用に際し、同指針に記載のない項目の会計処理を行うにあたっては、会計基準に準拠することが必要となる。しかし、専ら中小企業のための規範として活用するため、コスト・ベネフィットの観点から、会計処理の簡便化や法人税法で規定する処理の適用が、一定の場合には認められるべきものというのが同指針の考え方である。

ただし、法人税法で定める処理を同指針は無条件に容認しているものではない。法人税法で定める処理を会計処理として適用できるのは、以下の条件を満たした場合に限定している。

- ① 会計基準がなく、かつ、法人税法で定める処理に拠った結果が、経済実態をおおむね適正に表していると認められるとき
- ② 会計基準は存在するものの、法人税法で定める処理に拠った場合と重要な差異がないと見込まれるとき

したがって、賞与引当金については、法人税法では計上が認められていなくても、支給対象期間に応じた適切な見積額を計上することを同指針では求めている。

## 3. 同指針で重点的に言及されている項目

同指針において各論として具体的に説明がなされている重点項目は以下のものである。

- ① 金銭債権
- ② 貸倒損失・貸倒引当金
- ③ 有価証券
- ④ 棚卸資産
- ⑤ 経過勘定等
- ⑥ 固定資産
- ⑦ 繰延資産
- ⑧ 金銭債務

- ⑨ 引当金
- ⑩ 退職給付債務・退職給付引当金
- ⑪ 税金費用・税金債務
- ⑫ 税効果会計
- ⑬ 純資産
- ⑭ 収益・費用の計上
- ⑮ 外貨建取引等
- ⑯ 組織再編の会計
- ⑰ 個別注記表
- ⑱ 決算公告と貸借対照表及び損益計算書並びに株主資本等変動計算書の例示

このように中小企業では作成することが要求されていない中間財務諸表や連結財務諸表については触れられていない。また、最近では作成することが一般的となりつつあるキャッシュ・フロー計算書も触れられてはいないが、実務的な要請が増してくれば、適宜追加されるものと思われる。

また、同基準への準拠性を確認するために「中小企業会計指針の適用に関するチェックリスト」も用意されており、顧問税理士がチェックする様式になっている。このチェックリストを決算書に添付すれば、各都道府県などが設立している信用保証協会に保証を申し込む場合には、保証料率が基準料率から0.1%引下げられるという恩典がある。また、民間金融機関でも、チェックリストを利用している中小企業に対しては融資申し込みにおいても優遇措置を設けていることもあるようである。

#### Q 28 監査役が行う会計監査の留意事項

監査役が行う会計監査はどういったことに留意すればよいでしょうか。

A.

監査役が対象とする会計監査の目的は、非公開会社の場合取締役が株主総会に提出しようとする会計に関する議案、書類その他の法務省令で定めるものを調査し、株主総会で報告することにあると規定されているが、公開会社にあっても基本的に変わるところはない（会社法381条、389条3項）。

上記の目的を達成するためには、

- ・ 取締役会等の重要会議に出席し、会社の置かれている状況を正しく認識すること
- ・ 月次決算の状況を把握し、異常な会計処理の有無を確認すること
- ・ 必要に応じて現金・預金・有価証券等の換金性のある資産の現物確認（実査）をすること
- ・ 会社が実施する在庫の棚卸しに立会い、在庫の実在性・評価の妥当性などを検討すること

- ・ 決算時には、経理担当の役員などから決算の概況の説明を求めること
- ・ 株主総会の提出議案を検討する時期には、総務担当の役員から提出予定議案の内容について説明を求めること  
などが必要になると考えられる。

## 【解説】

公認会計士等の職業的専門家や経理部門出身者が監査役に就任している場合は別として、経理部門とは関係のなかった方が監査役に就任するケースもある。そのような場合、経理実務に従事した経験がない（もしくは不足）していることを過度に意識し、会計監査に対する苦手意識を抱いている監査役もいらっしゃるのではないだろうか。

そのような悩める監査役に対する助言をさせていただきたい。監査役は経営者が作成する計算書類等の適法性と妥当性に対して検証を行うものである。そのため、計算書類を作成することを要求されているものではない。確かに、会計に対する研鑽を積む努力は必要であるが、それより会社の実態を把握することの方が重要である。専門的(技術的)な面で理解ができない事項があれば、経理担当者、場合によっては外部の公認会計士・税理士等に納得できるまで説明を求めればよいことである。

会計面を中心に会社の実態を把握するために実行すればよいと思われる手続を例示してみる。

- ・ 取締役会、常務会、重要な営業会議等に参加し、会社の置かれている状況や今後の事業展開方針等を把握する
- ・ 最近の5事業年度に係る比較貸借対照表、比較損益計算書、比較キャッシュ・フロー計算書、科目残高内訳比較表等を経理部門から入手し、業績・財務内容・主な資産負債の内訳の推移を分析する。異常な増減等不明な点などがあれば、適宜経理担当者に質問することが重要である。
- ・ 月次決算書を入手し、月次損益の状況を把握するとともに、勘定残高の月別推移表も入手し、例月と比較し、異常な経費の発生がないか、売上総利益率の異常な変動がないか、重要な資産・負債の増減がないかどうかを把握する。前年同月（単月・累計）との比較分析も効果的である。
- ・ 決算期等では現金、預金、受取手形、有価証券等の実査を行い、帳簿記録と現物残高との整合性を確かめることや、実地棚卸に立会い、棚卸資産の実在性、評価の妥当性、保管管理の適切性も確かめることも重要である。会計監査人設置会社の場合であれば、実査・立会・債権債務の残高確認の実施状況について質問することで代用することも可能であろう。
- ・ 会社の決算案が固まった時点で、経理担当役員等に決算概況について説明を求め、法令等による変更事項が適切に処理されているか、不良債権については十分な貸倒引当金を設定しているか、滞留している棚卸資産等があれば適切な評価を付しているか等を質問し、確かめることが必要である。

- ・ 株主総会への提出議案が固まった時点で、総務担当役員等に提出議案の内容についての説明を求め、会社法等の法令改正に適切に対応しているか、提出議案について違法性や手続不備等がないかを確かめることが重要である。

会計に対する専門的な知識に自信がなくとも、尻込みすることなく、決算書を見て疑問に思うことを経理部門のものに投げかけてみることは重要である。単年度の決算数値をみるより、過年度の決算書とを比較対比した資料を分析したほうがはるかに効率的であるといえる。貸借対照表や損益計算書を分析することは当然に必要なであるが、キャッシュ・フロー計算書に会社の異常性が浮かび上がることが意外に多い。キャッシュ・フロー計算書は会社法では作成が義務付けられてはいないため、自主的に作成していない会社も多いようであるが、作成してなければ経理部門に作成するよう勧告することも必要と思われる。

### Q29 会計監査人非設置会社の場合、監査役会を置く会社と置かない会社の監査役の会計監査の相違点とは

会計監査人非設置会社の場合、監査役会を置く会社と置かない会社では、監査役の会計監査に関して何か違いがありますか。

A.

会計監査人が設置されていない会社の場合、こと会計監査ということだけに関しても、監査役会のある会社（以下 監査役会設置会社と略す）と監査役会のない会社（以下 監査役会非設置会社と略す）との間においては基本的な違いはない。

ただ、監査役会設置会社の場合、監査役会がその監査報告を作成するにあたって、1回以上会議を開催するか、情報の送受信により同時に意見の交換をすることができる方法により、監査役会監査報告の内容の審議をすることが義務付けられている点だけが異なる（会社計算規則151条3項）。

#### 【解説】

旧商法では、資本金1億円以下の小会社においては、監査役会の設置が認められなかったが、会社法においては、委員会設置会社以外のすべての会社において監査役会の設置が可能となった。

ただし、監査役会を設置するためには、下記の要件を満たす必要がある。

- ・ 監査役会設置会社においては、監査役は、三人以上で、そのうち半数以上は、社外監査役でなければならない（会社法335条3項）。
- ・ 取締役会の設置が必要である（同法327条1項2号）。
- ・ 取締役会を設置することが義務付けられることにより、取締役は、3人以上が必要となる（同法331条4項）。

監査役は、「取締役（会計参与設置会社にあつては、取締役及び会計参与）の職務の執行を監査する。」と規定されており（会社法381条）、監査役は会計監査と

業務監査を行わなければならないというのが原則である。ただし、監査役会と会計監査人を設置していない非公開会社である株式会社では、定款で定めることにより監査役の権限を会計監査に限定することができることになっている(会社法389条)。そのため、監査役会を設置していない会社であれば、監査役の業務監査義務を免除することが可能であるが、会計監査の減免規定は存在しない。

したがって、監査役会設置会社であっても、監査役会非設置会社であっても会計監査に関しての相違はないといえる。

**Q30 取締役の職務執行に不正行為の疑いのある報告があった場合の監査役の対応について**

当社は、中小会社で会計監査人を設置しております。会計監査人及び会計参与から取締役の職務の執行に関し、不正行為の疑いのある報告を受けました。監査役として、この後どのように対応したらよいのでしょうか。

**A.**

不正行為の疑いのある事実に関しての報告を会計監査人又は会計参与から受けた場合には、監査役の本来要求される職責と義務(善管注意義務の履行と任務懈怠の回避等)から即時に行動を起こし、対応するのが論理的にも当然の道筋である。

会計監査人及び会計参与は、その職務を行っている過程で取締役の職務執行に関し不正行為や法令定款に反する行為を発見した場合、監査役に報告する義務がある(会社法375条1項、397条1項)。そのような報告があった場合、監査役は、遅滞なく会計監査人や会計参与に対して事案の概要に対する説明を求めることが必要である。そして、報告事項の概要を把握すれば、取締役や従業員等に説明を求めることになる。事案の概要によっては、弁護士等の専門家に対して意見を求めることも必要である。

その結果、監査役として特段の問題がないと判断した場合は、その判断結果を会計監査人や会計参与等に連絡することが適当であると考えられる。監査役として、重大な問題であると判断した場合、その旨を取締役会に報告することが必要である(同法382条)。実務的には不正行為の対象者が取締役の場合、報告は先ず代表取締役に行うことになると思われる。取締役会に報告しても、問題点を改善しようとしめない場合、監査役としては、株主総会において株主に報告する義務がある(同法384条)。必要な場合、取締役の行為の差止め請求を行うことも必要となる(同法385条1項)。

ここで監査役は、会計監査人等の報告内容を十分に理解することが求められる。①法令は不正行為又は違法事実を発見した場合と規定し、「おそれがある場合」は除かれているが、不祥事防止を最重要視すること、②当該報告者が職業的専門家であり、会計監査人等の会計監査の過程で発見され、会計監査人等が当該監査対象である会計情報に取締役の職務執行が不正・違法な目的・方法・手段をもって影響を

与えていると判断していること、③そのような報告を受けた以上監査役は、当該報告が不正行為又は違法事実の有無に関する重要かつ最も基本的な監査事項であることを認識し、高品質の監査が求められていること、④調査結果によっては訴訟(株主代表訴訟を含む。)提起の可能性を視野に入れて対応しなければならないことなどに留意して監査又は調査をしなければならない。

しかし、これらの行動に移る場合には、そのプロセスへの配慮、その行動規範に十分な熟慮を重ねる必要がある。毅然たる態度は監査役の「本分」であり、何の迷いもあってはいけないことはいうまでもない。

監査役の良心から派生する責任感、使命感、倫理観、社会観、正義感、情熱がすべてであり、これらに根拠を求める必要な処置は躊躇なく履行することが求められる。したがって、監査役として法令、社内規程及び監査役監査基準に則ってあらゆる監査方法・手続を駆使して監査行動を行う必要がある。監査役としての職務と責任範囲について限界線を確認し、調査と検証は極秘裡に進め、確認事項の取締役への開示は当該取締役の基本的な人権と人間の尊厳を重視した方法で行なわれなければならない。そして確実な査証を得た結果、会社への損害を防止する観点から早急な対応が迫られている場合、当該取締役に対して違法行為差止請求権を行使することになる。

#### 【解説】

この問題は監査役として直面する悩ましい問題のひとつである。しかし、監査役の職責と任務、期待像から判断すると、回答が出る筈である。会計監査人は取締役会への参加は必ずしも求められていないため(会計参与は役員であり、取締役会への参加義務がある。)会計監査人等による取締役の職務執行に関する不正の報告は、別の情報により、これを知りえる立場にあるが、多くの場合会計監査上での発見であろう。明らかな不正事実を発見した場合と、グレーの領域を脱しえない場合の監査役への報告がある。会計監査人等は取締役の不正事実発見の場合には速やかに監査役へ報告の義務を負うが、報告前にかかなりの確信を持ったものと解釈される。

確信がない場合は、監査役への報告が先行するが、この場合には、会計監査人等の報告根拠を聴取した上で監査役が調査しなければならない。すでに一定の資料を入手している為、関連事項の調査と確認を第一とする。取締役の重大な背任行為は取締役会の承認を得ない競業取引、利益相反取引、特定の関係者に対する利益供与がその中心事項となる。さらに、取締役の善管注意義務違反、任務懈怠が会計監査人等による会計監査上の異常、不正行為の事実として確認されるものがある。

不正が会計監査人等から報告された場合には、まず会計監査人等から当該取締役の不正疑惑の状況の聴取を図り、さらに監査役自身による帳票類、証拠書類等の会計資料、関係証拠書類を精査し、万一の不正事実の存在に備えてこれらの資料の内容の正確度、意図的な不正か、単純なる処理ミスかを確認する。業務上の自己を利得する行為の他に、一番大きな問題点である競業取引、利益相反取引、利益供与に関

わる不正が会計監査上でどのように立証されているかを適確に把握し、その上で当該取締役を確認をすることである。当該取締役が自らこれを認めるか、否定するかは別問題である。とにかく一連の確認作業を行い、監査役として一定の見解をもち、収集した資料と共に取締役会に状況の報告をする。同時に、会社に著しい損害が生じるおそれがある場合、監査役による違法行為差止請求権の行使の可否を検討する。これは裁判外でも行使できるが、裁判上で行使するときの原告は監査役にあたる。

一見、実に簡単なようであるが、監査役の意思に反して当該取締役の基本的な人権、取締役という社会的な名誉を侵害する事は偲び難いことでもある筈である。これを支えるのは一貫している監査役の基本姿勢と大きな倫理観であろう。

### (iii) 業務監査

#### Q 3 1 監査業務に不可欠な関連法規の習得について

法令遵守といっても昨今話題となる環境関連法は多数の法律があります(会社法、労働三法、業界法等)。これらを熟知することは勿論、概略を掴むことも容易ではありません。また、法令上の監査役責任と現実の監査職務遂行とのギャップを感じております。どのように整合を図ればよいのでしょうか。

#### A.

会社運営するにあたって適用される、多くの法令があり、これらのうち、会社の日常業務に重要な影響を与える法令等に関しては重点的に習得するよう努めることが重要であると考えられる。コンプライアンスに対する認識が高まってきており、重要な法令違反があれば、企業の継続性にも重大な危機をもたらせることもあり得る。

そのためには、理想的にはより多くの法令を知るべき努力が監査役には求められると考えられ、会社法、法務省令、労働法、独占禁止法等を諸問題に関係づけて知識装備を怠らないように日頃から努力をすることが必要である。つまり、監査役の限界を意識しつつも、その範囲内での対応を配慮してその遂行に万全を期すべきである。監査役職務をしっかりと遂行していけば、結果は自ずと出てくるものである。何故ならば、職務の遂行を誠実にを行うことによりそれに相応しい法令等の知識が自然と身につくものである。

#### 【解説】

監査役職務は「会計監査」、「業務監査」の両方であり、その責任と担保すべき範囲はおのずから限定されている。

会社運営に関する法令は数多くあり、全方位に万全とはいかなくても、前述の関係法令で知識装備をし、監査役職務の合理性を実証していかなければならない。監査を遂行する際に法令の適用について疑問を抱いたときは、社内のスタッフや顧問弁護士に対して、積極的に質問し、理解するように努めるべきである。



監査役の職務は、会社運営上発生する数々の事象を適法性及び妥当性の見地から監査するとともに、違法行為を未然に予防する見地から不測の事態を生じさせないで、常に危機を回避するためのあらゆる行動を取行することである。同時に監査役は、会社経営の効率的で効果的な運営に対しても配慮した監査が求められよう。

### Q 3 2 中小会社における会計監査と業務監査との区別について

大会社に比べて、監査体制その他の機関に十分ではない中小会社の監査役にとっては、どんな心構えで会計監査と業務監査の双方をいかに、又どの程度監査すればよいのですか。また、会計監査と明確な線引きは可能なのですか。

#### A.

会社法における機関設計の自由化（緩和策）が考えられるが、一般的に中小会社に多いと理解されている株主総会十取締役会十監査役のパターンを通じて考えてみる。会社法では、大会社とそれ以外の会社に分類されるが、大会社、中小会社という一般的な分類において考えることにする。設問は監査役の職務において、大会社と中小会社との間にかかなりの差があるのではないかと、この前提をもっている様であるが、監査役の監査職務遂行においては目的、機能に差があるわけではない。監査役は職務の重大さを理解し、監査職務の完全を目指しながら、精魂を傾けていくべきである。勿論、中小会社だからといって監査役は監査の内容をどの程度の範囲に留めるべきか、との不謹慎なる判断は禁物であり、常に100%の満足を頭に描いている。

唯、大会社と中小会社を比べると、多くの分野、事項で差があるのは必然的である。つまり、大会社、中小会社の資本力、組織化の程度、監査役スタッフ、機能性、人材、能力、歴史的蓄積、社会の信頼性、信用力、取締役の資質・能力に大きな差があり、これらが複合的に作用して大きな差が出来てくるものである。これらが監査役の監査環境にも大いに影響し、明白な差となって現れてくる。

更に、中小会社の場合には、歴史も比較的浅く、現在のところなお株式支配は創業者の影響力が中心となり、監査役の職務に対する理解、認識も残念ながら、大会社と比較するといまだの感があるのは確かである。全て斯かる状態であるという訳でなく、比較の問題ではあるが、乖離を感じるのが普通である。

前述の経営資源の総合力に起因するところは甚だ多いが、中小会社の監査役はいろいろ知恵を絞り、監査役の職務の結果、決して劣らないよう、精魂込めて職務に精励しているのが現実であると心得て欲しい。中小会社の監査役の職務は会計監査と業務監査の両建てで構成されており、常に会社の実態について会計監査を通じて把握するとともに、継続企業の原則を最重視し、日常の取締役との対面懇談を通して取締役の業務監査を厳格にすることにより、情報を明確に把握し、勧告、忠告、アドバイスを適時提供する機会に多く恵まれるのは幸運である。

会計監査との線引きの件では、原則的には監査役監査は独任性、独立性を核心に

捉え、取締役の職務執行を監査することであり、会計監査と業務監査の両建ての職務を心がけつつも、どちらかというとも業務監査に重点を移しているのではなかろうか。唯、特定の問題が発生したときには状況を判断して、監査の焦点を会計監査に置くケースも多い。

## 【解説】

多くの中小会社の監査役は会計監査と業務監査の両方を自らの責任で遂行することとなる。これに対して、大会社の監査役は会計監査に関しては「会計監査人の監査の相当性を適法性、妥当性の見地から判断する」ことであり（監査役監査基準25条）、業務監査にしても、会社の規模、組織の広大さから全部署の監査はその監査役の人数から判断してもその実施には莫大なる負担となる為、ある程度、部署と監査焦点を絞った業務監査に終始するのではなかろうか。これは常識的に考えて何も不自然とは思われないし、実務的に実行可能な方策といえよう。

一方、中小会社は一般的には会社それぞれの方針、代表取締役の意向により、大会社の監査役とはやや違った環境にあることは否定し難く、監査目的と監査実施方法は同じであろうが独自の観点から日常監査を実施していると考えられる。

つまり、会計監査と業務監査の両方において、監査の対象がかなり広範囲であり、又監査の現場への密着度や、監査対象の詳細さにおいても日常監査業務にその特色が現れていると思われる。会計監査は自ら立案した監査計画に従って、本社の会計部門の監査、往査による出先の監査を重ね、財務、経理、会計処理の全般にわたりその証拠、帳票、稟議書関係、与信管理、与信設定、資産の状況、債権保全、債権残高、不良債権、過剰、不良在庫のチェック等を監査の原則である適法性、妥当性、予防性、効率性の範疇で監査しているわけである。勿論、内部監査部門、監査役スタッフの不在が一般的である状況において、監査役はいわばその企業の最初にして最後のチェック機能を果たすべき責務の重大さを自覚すべきである。

公認会計士とある種の指導的な契約を締結している会社といえども公認会計士から正式な監査報告書を受領する域に達していない中小会社（会計、財務、経営、上場の指導に限定）の監査役は実は公器性を発揮する最後の砦であり、その責任は非常に重い。他方、業務監査に至っては更に監査業務が多岐にわたる。「業務監査は取締役の職務執行を監査する」ということであり、実質的な監査は日頃の定期的な取締役との面談、対話の中で実施されるのが普通であり、忌憚のない意見の聴取が求められる。真の監査は取締役との友好関係の中で行なわれる対話が一番と考えられる。会社法で規定している業務監査の範疇は広く、日常多岐にわたっている。

取締役の職務執行に絡んだ法令遵守事項である利益相反取引、利益供与、自社株取引等の留意監査は勿論、これ以外になんといっても業務監査の核心は取締役が日常の業務において会社の存続、つまり継続企業の原則に直結した企業の利益を創出し続ける執行能力があるかどうかである。これらの検証は予算の達成に向けた予実

管理である。利益の喪失は会社の存続を危険にさらし、株主と社員等ステークホルダーに多大な損害を与えることは必定である。

従って、監査役の業務監査は前述の対話、意見の聴取を通じての予実達成の確認と方向是正を真剣に討議し、その実現に向けて監査の方向性を持っていくことが肝要である。これらの監査において、監査役の職務遂行の限界を意識して実行されることはいうまでもない。非公開会社で監査役会非設置会社は会社法により（会社法389条）会計監査のみに限定することも可能である。結論的にいえば、大会社に比べ監査全般において体制、能力、総合力の劣る中小会社の監査役は優柔不断な姿勢に徹してしまうか、その職責に誇りを持ち積極的に精励、精進するかの両極端に分かれることもある。

### Q33 業務監査を充実させていくためには

業務監査を充実させていくためにはどのように取り組み、何に核心を据えなければならぬのでしょうか。

#### A.

監査役の監査職務は、一般的には業務監査と会計監査に大別できる。ここでは業務監査に絞り、監査を充実させていくためには、次の各項目に真面目に、真剣に取り組むことが重要である。

- (1) 監査役としての基本知識の習得に全力で取り組むこと
  - ・ 監査役監査基準の精読と常時携帯
  - ・ 監査役小六法の把握と常時携帯
  - ・ 日本監査役協会主催の講演会や研修講座による学習
- (2) 会社の概要と直近の状況を十分に把握することに全力で取り組むこと
  - ・ 社内の業態把握のためのオリエンテーションにて資料を入手すること
  - ・ 取締役又は使用人に説明を要請し、よく理解できるよう不明な事項はくり返し質問を重ねて、適格に掌握すること

#### 【解説】

一般的には、監査役から質問を受けると素直に返答する取締役や使用人が多いようである（監査役のイメージは昔の律義な、お目付け役の感じを持っている）。

- ・ 会社の中で十分な意見交換ができる関係の樹立に心掛けること
  - ・ 会社の組織（人事・業務）を正しく掌握すること
  - ・ 自らが順法精神でルールを守ること
- (1) ルールを正しく守ることは非常に窮屈であるが、大きな信頼を得るためには耐えて努力することが重要である。監査役に求められるのは「信頼のおける人格」である。
    - ・ 適宜に会社外でも、自由に意見交換が出来る機会を作ることも一つの方法

である。

- ・社内各部署での監査役監査を定期的実施すること。
- ・年間計画に基づき公明、公平に実行すること。
- ・事前に監査役監査の通知を行い、資料の準備と監査を受ける部署の心準備を整えることが大切である。
- ・各部署からまず説明を受ける。不明な点や監査役として疑問に思う事項については、積極的に質問し、聞くだけでなく監査役としての意見を述べるのが大切である。
- ・終了後、可能な限り早い機会に反省会を設営し、そこでさらに率直な意見が聞けるように工夫したい。

(2) 監査費用は必要経費であり、会議の後の簡単な食事代の範囲で、監査役が処理することが重要である。監査を受ける部署よりも監査役の処理の方が有効である。

- ・監査役報告は、すみやかに作成し、関係者と内容確認をした上で正式な監査役報告として、代表取締役提出する。
- ・特に緊急に是正が必要な事項については、指摘事項として列記しなければならない。それ以外の事項については「私案」として監査役の意見又は改善案を具申するのが望ましい。

(3) 監査役監査は、毎年継続することが重要である。そのため監査を受ける部署が、監査アレルギーをおこさない配慮が必要であり、監査役は単なる批評家や傍観者であってはならない。

- ・関係子会社があれば適宜往査しなければならない
- ・関係子会社の監査役に就任することが望ましい
- ・関係子会社の監査役でない場合は、往査をして特に会計監査に注力することで業務監査に相当する内容が把握できる
- ・関係子会社の組織が適切に運営されているかの視点から監査することによりその会社のコーポレート・ガバナンス及び内部統制システムの全容が見えてくる。

2. 業務監査の核心については、監査役監査基準に準拠することが望ましい

- (1) 監査役職責を正しく理解し、確立すること（監査役監査基準第2章、2条1～2項）。
- (2) 監査役心構えを正しく理解し、確立すること（監査役監査基準第2章、3条1～7項）。

### Q 3 4 事業報告における監査の方法

会社法では事業報告は計算書類から外れています。このことに関する監査の留意点はどのような事ですか。また、営業報告書と内容はどのように違うのですか。

A.

株式会社は、各事業年度に係る計算書類及び事業報告並びにこれらの附属明細書を作成し（会社法435条2項）、監査役設置会社にあつては、これらの書類を省令の定めるところにより監査役の監査を受けなければならない（同法436条1項）。会計監査人設置会社においては、計算書類及びその附属明細書は監査役（監査委員会）及び会計監査人の監査を受けなければならない（同条2項1号）。事業報告及びその附属明細書は監査役（監査委員会）の監査を受けなければならない（同条2項2号）。取締役会設置会社においては、これら監査を受けた計算書類、事業報告及びこれらの附属明細書は取締役会の承認を受けなければならない（同条3項）。

又取締役は、定時株主総会の招集通知に際して株主に対し、取締役会の承認を受けた計算書類、事業報告及び監査報告及び会計監査報告を提供しなければならず（同法437条）、計算書類は定時株主総会の承認を受け（同法438条2項）、同じく事業報告の内容を報告しなければならない（同条3項）。

会社法では旧商法において計算書類として規定されていた事業報告が計算書類から除かれ、会計監査人、監査役（監査委員会）による監査と取締役会の承認の順序が後先逆になっている。又事業報告には旧商法で附属明細書記載事項のかなりの部分が組み込まれ、新設事項を含め会社にとって膨大な情報量となることもありWeb開示（会社法施行規則119条、会社法435条3項）に踏み切る企業もあると想定される。

#### 【解説】

事業報告の内容は当該会社にとって、当該事業年度に係る重要な事項を内容とするものであり、旧商法の営業報告書に相当するものであるが、会計に関する部分は計算書類に記載されるため除かれており、その監査は計算書類に係る監査とともに監査役監査に特定（会社法436条1項）されたところに大きな特徴がある（会計監査人は事業報告を監査することはできない。同法396条1項）。

そこで監査役は当該会社に該当する法定記載事項がある場合に、重要な事項が漏れなく、適正に記載されているかを監査することとなる。それには監査役としては先ずどのような内容が法定されているか、自社には何が適用されるかの理解が求められる。詳しくは法令、解説書に譲るとして、概観すれば以下の通りと解する。

#### 1. 事業報告の特徴

会社法の事業報告には、旧商法の附属明細書の開示項目が大幅に移管されると共に、新たな項目が設定されており、（該当項目の多い会社では相当な分量となり、

Web開示を行うところも想定される。なお、事業報告書としなかったのはこの理由によるとのこと。) 開示の充実を図っている。

(1) 適用は公開会社又は非公開会社か、更に会社規模が大会社又は中小会社で異なる。

- すべての会社に共通する項目と公開会社の特則があり、非公開会社は当該事業会社の状況に関する重要な事項(但し計算書類、その附属明細書等を内容とするものを除く。会社法施行規則118条1項1号)と決議した場合に適用される特定項目(内部統制の方針、株式会社の支配に関する基本方針、会計参与の責任限定契約、会計監査人設置会社の剰余金配当等)に限られ旧来より大きく簡素化されている。自社がどれに属するかを見定める必要がある。公開会社の特則等(会社法施行規則119条~128条)としては以下の通りである。

(2) 絶対的記載事項と相対的記載事項

① 該当する事実がなくても記載を要する事項(会社法施行規則118条1項、119条、120条1項、121条、122条、123条、128条)と、該当がなければ記載する必要がない項目とがある。例えば業務の適正を確保するための体制整備に関する事項(内部統制)は、公開大会社には当然その決定・決議が義務付けられ、その概要の記載が求められている。ただし、中小会社といえどもこの決議をした限りは、その記載が必須事項となる。

② 該当すれば記載は必要であるがなければ何も触れなくてもよい事項(会社法施行規則118条2項、120条2項、3項、124条~127条)。例えば一定の法定要件を満たす場合に剰余金の配当等を取締役会で決定する定款の定めをすることが出来る(会社法459条)。あるいは社外役員がいる場合は一定の開示が必要な事項がある。実務としては該当がなくても項目ごとに該当なし、と記述する向きも多い。

(3) 新規記載事項

会社法での新しく記載事項とされたものに、①株式会社の状況に関する重要な事項(会社法施行規則118条1項)、②社外役員に関する事項(同施行規則124条)、③内部統制の決定・決議に関する事項(同施行規則118条2項)、④会計参与に関する事項(同施行規則125条)、⑤株式会社の支配に関する基本方針を定めている場合の当該基本方針その他の事項(同施行規則127条)がある。

(4) 記載内容が改められた事項

① 株式会社の現況に関する事項(会社法施行規則119条1号、120条)

①主要な借入先が有する当該会社の株式の数は不要。②過去3年間以上の営業成績等に関する企業集団の説明で当該事項が連結計算書類の記載内容にある場合は事業報告の内容としないことが認められる。

② 会社役員に関する事項（会社法施行規則119条2号）

- ・ 監査役、監査委員が財務・会計に関する相当程度の知見（公的資格以外に経験でも良い）を有する時はその旨を記載。当該事業年度に係わる役員の報酬開示には重要でない使用人給与は含まれない。

③ 株式に関する事項（同施行規則119条3号）

- ・ 大株主の状況として、発行済み株式総数の10分の1以上の株式を有する株主を開示し、その株主に対する出資状況は不要としている。

④ 会計監査人に対する報酬（同施行規則126条2号、3号）

- ・ 監査証明業務とその他の業務に対する報酬を区分表記が望ましいとされている。

なお、非公開会社の適用事項を整理すれば、すべての会社に適用されるのは共通項目の他、内部統制の決定、決議、会計参与の責任限定契約の内容の概要、剰余金の配当に関する定款の定めがあるときなど、会計監査人設置会社に関する一部の事項、敵対的買収防衛策の定めをしている場合に限定される。尚、附属明細書の適用も公開会社よりも簡略化されている。

## 2. 附属明細書（会社法施行規則128条）

本書類は閲覧される機会も少なく、殊に非公開会社の多くがその作成をしていない現状から、重要な事項は事業報告の開示に移管され、更に重要性の乏しいものは削除されている。そこで公開会社の附属明細書の記載は、事業報告の内容を補足する重要な事項として①会社役員の兼任状況（会計参与除く）、②第三者との利益相反取引（会社役員との取引は注記表）が具体的に定められている。

## 3. 事業報告等の監査役監査

会社法施行規則第5章第2節第3款「事業報告等の監査」で監査役等の監査報告の内容等が同施行規則129条以下に規定されている。

### (1) 監査役の監査報告の内容

- ① 監査役監査の方法及び内容、②事業報告、附属明細者が法令定款に適合し、当該会社の内容を正しく開示しているかの意見、③当該取締役の職務遂行に不正の行為、法令定款に重大な違反する事実、④監査に必要な調査が出来なかった場合、その旨及び理由、⑤内部統制の決定・決議が相当でないと認めるときはその旨と理由、⑥会社の支配に関する基本方針を定めている場合その内容についての意見等を記載する監査報告の作成が規定され、監査報告作成日が記載事項となっている。尚、監査役会設置会社では、各監査役が作成した監査報告を基に監査役会の監査報告を作成することとなる。

## (2) 法定事項に対する具体的対応

事業報告の監査及び監査報告として実際にどの様に対処するかについて、

- ① 監査役の監査内容・方法については、調査内容、分担、スケジュールを明らかにし、子会社に対しても明らかにする。
- ② 事業報告等の適法性、取締役の職務執行については旧商法の133条監査項目は当然のこととして頭に置いておく必要がある。
- ③ 内部統制に関しては、①事業報告に適切に開示されているか否か、②決定された内容が当該会社の業務の適正を確保するに適切か否か、多額な損失発生や不正行為発生の危険防止について、適切な管理体制が出来ているか、③更にはその運用は適切かについての監査を行うことになる。効率性に関しては業務の適正性との関連で考慮される問題である。
- ④ 監査権限が会計に関する事項に限定されている場合、事業報告に関する監査権限を有しない。従って事業報告を監査する権限を有しない旨を監査報告で明らかにすることが求められている（会社法施行規則129条2項）。
- ⑤ 監査役会の監査報告（同施行規則130条2項）

監査役会の監査報告と各監査役の意見が一致しない場合の取り扱いは、当該事項に係る監査役監査報告の内容を表示すべきとの意見がある場合は監査役会監査報告に付記することが出来る。

## (3) 事業報告作成の参考事例

既に全国株懇連合会、日本経済団体連合会よりそれぞれ「会社法に基づく事業報告」のひな形が公表されている。作成にあたりこれらを参考に各社が作成することになる。

## VII. 計算書類

### Q35 会社法で規定する会計帳簿及び計算書類

会社法で規定する会計帳簿及び計算書類について説明してください。特に、従来の商法規定からの変更があれば、それを中心に説明してください。

#### A.

株式会社は、書面又は電磁的記録をもって、適時に、正確な会計帳簿を作成するとともに、会計帳簿及びその事業に関する重要な資料を10年間保存することが義務付けられた。また、計算書類等としては、貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書、注記表及び計算書類に係る附属明細書を作成することを要求している。そして、計算書類以外のものとして、事業報告並びにこれらの附属明細書も作成することを要求している。

旧商法では規定されていなかった株主資本等変動計算書、注記表及び事業報告の作成が義務付けられたが、従来作成が義務付けられていた営業報告書、利益処分案



(損失処理案)を作成する必要がなくなった。

## 【解説】

### 1. 会計帳簿について

会社法では、432条において、「株式会社は、法務省令で定めるところにより、適時に、正確な会計帳簿を作成しなければならない」と義務付けており、会計帳簿に付すべき資産、負債及び純資産の価額その他会計帳簿の作成に関する事項については会社計算規則第二編に準拠することを定めている（会社計算規則4条1項）。また、会計帳簿は、書面又は電磁的記録をもって作成することも義務付けている（同計算規則4条2項）。

適時に正確な会計帳簿を作成することは、不正を未然に防止する牽制効果が期待できるため、監査役としては、適宜、確認しておくべき監査要点である。そして、株式会社は、会計帳簿の閉鎖の時から10年間、その会計帳簿及びその事業に関する重要な資料を保存することも義務付けている（会社法432条2項）。

### 2. 計算書類等について

#### (1) 計算書類等の体系について

会社法435条、444条及び会社計算規則2条3項、91条、93条で株式会社を作成すべき計算書類等及び連結計算書類を規定している。これらを一覧に纏めたものが次の表である。

	計算書類等の内容	旧商法規定との関連
①	成立の日における貸借対照表	新設
②	各事業年度に係る計算書類及び附属明細書 <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 貸借対照表</li> <li>・ 損益計算書</li> <li>・ 附属明細書 <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 有形固定資産及び無形固定資産の明細</li> <li>➤ 引当金の明細</li> <li>➤ 販売費及び一般管理費の明細</li> <li>➤ 関連当事者との取引明細</li> </ul> </li> <li>・ 株主資本等変動計算書</li> <li>・ 個別注記表</li> </ul>	作成項目の変更  利益処分案が廃止 注記事項からの独立
③	臨時計算書類 <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 臨時決算日における貸借対照表</li> <li>・ 臨時決算日の属する事業年度の初日から臨時決算日までの期間に係る損益計算書</li> </ul>	新設
④	各事業年度に係る連結計算書類 <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 連結貸借対照表</li> <li>・ 連結損益計算書</li> <li>・ 連結株主資本等変動計算書</li> <li>・ 連結注記表</li> </ul>	新設 注記事項からの独立
⑤	事業報告及びその附属明細書	営業報告書が廃止

- (注) 1. 会計監査人設置会社は連結計算書類を作成することができる（会社法444条第1項）。
2. 事業年度の末日において大会社で有価証券報告書提出会社であれば連結計算書類を作成しなければならない。
3. 計算書類等が電磁的記録で作成されている場合、法務省令で定める一定の要件を満たせば、支店における備え置義務が免除される（会社法442条2項ただし書）。

## (2) 計算書類の変更点

計算書類等の主な変更事項は、以下のとおりである。

- ① 「営業報告書」が内容を変更し、「事業報告」となり、計算書類から除外されることになった。
- ② 「事業報告」に附属明細書を作成することになった。
- ③ 「利益処分案(損失処理案)」が「株主資本等変動計算書」となった。
- ④ 会計監査人設置会社であれば、「連結計算書類」を任意で作成することが認められることになった。

- ⑤ 臨時計算書を作成し、所定の承認を受けた場合には、剰余金の分配可能額に臨時決算日までの期間利益（または期間損失）を反映させることになった。
- ⑥ 貸借対照表において、従来「子会社」または「支配株主」で表記されていたものが、「関係会社」単位での記載に変更された。
- ⑦ 貸借対照表において、従来「資本の部」として取り扱われていたものが、「純資産の部」で表示されることになり、記載項目も変更された。
- ⑧ 損益計算書において、従来「経常損益の部」、「特別損益の部」に、さらに「経常損益の部」において、「営業損益の部」と「営業外損益の部」に区分されていたが、会社法の計算規定ではそのような「部」の規定を削除している。

### Q 3 6 株主資本等変動計算書について

会社法では、従来作成が義務付けられていた「利益処分案」が廃止され、新たに「株主資本等変動計算書」が計算書類として加えられることになったようですが、「株主資本等変動計算書」とはどのような計算書類なのでしょうか。

A.

株主資本等変動計算書は、貸借対照表の純資産の部の一会計期間における変動額のうち、主として、株主に帰属する部分である株主資本の各項目の変動事由を報告するために作成する計算書類である。

会社法では定時株主総会以外の臨時総会や取締役会の決議によっても剰余金の配当をすることが可能となった結果、貸借対照表および損益計算書だけでは、資本金、準備金および剰余金の数値の連続性を把握することが困難となったため、別途作成することが必要となった事情がある。

#### 【解説】

旧商法においては、配当等の利益処分は定時株主総会でしか行うことができなかったが、会社法では定時株主総会以外の臨時総会や取締役会の決議によっても剰余金の配当をすることが可能となった（会社法453条、459条）。

その結果、貸借対照表および損益計算書だけでは、資本金、準備金および剰余金の数値の連続性を把握することが困難となったため、従来の利益処分案に替わって株主資本等変動計算書を作成することが必要となった（会社計算規則91条1項、同93条）。

したがって、「株主資本等変動計算書は、貸借対照表の純資産の部の一会計期間における変動額のうち、主として、株主に帰属する部分である株主資本の各項目の変動事由を報告するために作成する」計算書類として会社法で新たに制定されることとなった（企業会計基準第六号「株主資本等変動計算書に関する会計基準」）。

株主資本等変動計算書は、非常に内容が整理されており、会計の専門的知識がなくとも、記載内容は理解できるものの、その反面、会社法（特に剰余金の処分等）

の知識がなければその適法性に対する当否を判断できないことになる。

以下、株主資本等変動計算書の基本的な雛形と、他の決算書との整合性をチェックするためのポイントを整理した。

【株主資本等変動計算書の記載例】

※ ヘッジ会計を適用せず、かつ土地再評価差額金及び新株予約権を有さないシンプルな例

	株主資本							評価・換算差額等 その他有価証券評価差額金	純資産合計	
	資本金	資本剰余金		利益剰余金			自己株式			株主資本合計
		資本準備金	利益準備金	その他利益剰余金						
				別途積立金	繰越利益剰余金					
前期末残高	×××	×××	×××	×××	×××	△×××	×××	×××	×××	
当期変動額										
新株の発行	×××	×××					×××		×××	
剰余金の配当			×××		△×××		△×××		△×××	
自己株式の取得						△×××	△×××		△×××	
当期純利益					×××		×××		×××	
株主資本以外の項目の当期変動額(純額)								×××		
当期変動額合計	×××	×××	×××	×××	×××	△×××	×××	×××	×××	
当期末残高	×××	×××	×××	×××	×××	△×××	×××	×××	×××	

前期B/Sの残高と一致していることを要確認

当期B/Sの残高と一致していることを要確認

当期P/Lと合致していることを要確認

取得事由及び手続が適法であることを確かめること

当期変動額の内容は株主総会及び取締役会決議との整合性を確かめること

税効果が適正に反映されていることを確かめること

VIII. 監査報告

Q 3 7 監査役の監査報告(事業報告)

会社法は事業報告の作成を義務付けていますが、監査役は事業報告を監査しなければならないのでしょうか。

A.

会社法は新たに事業報告の作成をすべての会社に対して義務付けた。これに関連して、監査役は業務監査権限の一環として事業報告の監査をしなければならない。事業報告の内容、これに対する監査役の監査報告の内容や監査手続等の規律は、財務省令(会社法施行規則)に委ねられている。

## 【解説】

### 1.

(1) 旧商法は毎決算期にすべての株式会社を対象に計算書類等の作成を義務付けていた(旧商法281条1項)。ここに計算書類には貸借対照表や損益計算書と並んで営業報告書が含まれていた(同項3号)。ところが、会社法は、すべての株式会社を対象に、法務省令で定めるところにより、各事業年度に係る計算書類(貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書、個別注記表をいう。会社法435条2項、会社計算規則91条1項)及び事業報告等の作成を義務付けた。そして、監査役設置会社においては、計算書類及び事業報告等は、法務省令で定めるところにより、監査役監査の対象となる(会社法436条1項)。会計監査人設置会社においては、事業報告については、法務省令で定めるところにより、監査役監査の対象となる(同条2項2号)。

(2) 事業報告の内容は、会社法施行規則118条以下に詳細に定められている。公開会社であるか非公開会社であるかを問わず、最低限当該株式会社の状況に関する重要な事項(計算書類及びその附属明細書ならびに連結計算書類の内容となる事項を除く)及び内部統制の整備についての決定・決議があるときは、その決定等の内容の記載・記録が強制される(同施行規則118条)。そのほか、非公開会社であっても会計参与を設置している場合は、当該会計参与との間の責任限定契約(会社法427条1項)の内容の概要(同施行規則125条)を、同様に会計監査人設置会社である場合は、当該会計監査人に関する一定の事項の記載・記録が求められる(同施行規則126条)。さらに、企業買収に対する基本方針を定めているときにはそれについて記載、記録が求められる(同施行規則127条)。

### 2.

(1) 監査役による事業報告及びその附属明細書の監査手続については、次のとおりである。まず、監査役が事業報告等を受領すると会社法施行規則129条に定める事項を内容とする監査報告の作成が求められる。①監査役の監査の方法及びその内容、②事業報告及びその附属明細書が法令定款に従い会社の状況を正しく示しているかどうかについての意見、③会社の取締役の職務の遂行に関し、不正の行為または法令定款違反の重大な事実があったときは、その事実、④監査のため必要な調査ができなかったときは、その旨及びその理由、⑤内部統制の整備の決定等(監査の範囲に属さないものを除く)について、当該事項の内容が相当でないとき認めるときは、その旨及びその理由、⑥企業買収に対する基本方針に係る事項が事業報告の内容となっているときは、当該事項についての意見、⑦監査報告の作成日がこれである。もっとも、監査役の権限が会計監査権限に限定される場合は、①から⑦に代えて、事業報告を監査する権限がないことを明らかにした監査報告の作成が求められる(同施行規則129条2項)。

(2) なお、監査役会設置会社の場合は、会社法施行規則130条に特例が規定されている。これによれば、監査役会監査報告(会社法390条2項1号)は各監査役が作成した監査役監査報告に基づき作成されなければならないが、監査役会監査報告の内容は、監査役及び監査役会の監査の方法及びその内容、前述②から⑥に掲げる事項、及び監査役会監査報告の作成日である(会社法施行規則130条2項)。この場合も各監査役には少数意見を付記する権利が認められている(同項後段)。また、監査役会が監査役会監査報告を作成する場合には、監査役会は、一回以上、会議を開催する方法または情報の送受信により同時に意見を交換することができる方法により、監査役会監査報告の内容を審議しなければならない(同施行規則130条3項)【Q38参照】。

(3) 次に、監査報告の通知期限が会社法施行規則132条に定められている。すなわち、特定監査役(監査役が一人であれば当該監査役、監査役が複数の場合は通知すべき監査役を定めていれば当該監査役、そうでなければすべての監査役、監査役会設置会社の場合は監査役会が通知すべき監査役を定めていれば当該監査役、さもなくばすべての監査役)は、事業報告を受領した日から4週間を経過した日、事業報告の附属明細書を受領した日から1週間を経過した日、または特定取締役と特定監査役間で合意した日のうちいずれか遅い日までに、特定取締役(通知を受ける者を定めた場合は当該者、さもなくば事業報告等の作成に関する職務を行った取締役)に対して、監査報告(監査役会監査報告)の内容を通知しなければならない。事業報告とその附属明細書については、特定取締役が監査報告の内容の通知を受けた日に、監査役の監査を受けたものとされる。もっとも、特定監査役が通知すべき日までに監査報告の内容の通知をしない場合には、当該通知をすべき日に、事業報告については、監査役の監査を受けたものと擬制される【Q38参照】。

#### Q38 監査役の監査報告(計算関係書類)

計算関係書類に対する監査役の監査について会社法の規律はどのようになっていますか。

A.

会社法は、計算関係書類のうち各事業年度に係る計算書類・その附属明細書、臨時計算書類及び連結計算書類について監査役の監査を義務付けている。その上で、監査報告の内容や監査手続等についての規律は法務省令(会社計算規則)に委ねられている。

#### 【解説】

1.

(1) 旧商法は毎決算期にすべての株式会社を対象に計算書類等の作成を義務付け

ていた(旧商法281条1項)。この規律は基本的には会社法に引き継がれている。すなわち、すべての株式会社は、各事業年度に係る計算書類(貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書及び個別注記表をいう。会社法435条2項、会社計算規則91条1項)及び事業報告ならびにこれらの附属明細書の作成を義務付けられている。事業報告は【Q37参照】。

(2) 会社法436条は、監査役設置会社(その権限が会計監査に限定される監査役を置いている会社を含む)と会計監査人設置会社とに分けて、各事業年度に係る計算書類等が監査対象となることを明定する(同条1項2項)。これを受けて会社計算規則は、監査役設置会社の監査役が作成すべき監査報告の内容として、①監査役の監査の方法及びその内容、②各事業年度に係る計算書類とその附属明細書が当該会社の財産及び損益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の意見、③監査のため必要な調査ができなかったときは、その旨及びその理由、④追記情報ならびに⑤監査報告を作成した日を要求する(会社計算規則150条1項)。④については、(あ)正当な理由による会計方針の変更、(い)重要な偶発事象、及び(う)重要な後発事象その他の事項のうち、監査役の判断に関して説明を付す必要がある事項または各事業年度に係る計算書類とその附属明細書の内容のうち強調する必要がある事項とされている(同条2項)。

(3) 監査役会設置会社の場合は、各監査役が作成した監査役監査報告に基づき、監査役会監査報告が作成されなければならない、監査役会監査報告には⑥上記(2)の②から④の事項、⑦監査役及び監査役会の監査の方法及びその内容、ならびに⑧監査役会監査報告を作成した日が内容として要求される(会社計算規則151条1項・2項)。この場合も各監査役には少数意見を付記する権利が認められている(同条2項後段)。また、監査役会が監査役会監査報告を作成する場合には、監査役会は、一回以上、会議を開催する方法または情報の送受信により同時に意見を交換することができる方法により、監査役会監査報告の内容を審議しなければならない(同条3項)【Q37参照】。

(4) 次に、監査報告の通知期限が会社計算規則152条に定められている。すなわち、特定監査役(監査役が一人であれば当該監査役、監査役が複数の場合は通知すべき監査役を定めておけば当該監査役、そうでなければすべての監査役。監査役会の場合は監査役会が通知すべき監査役を定めていれば当該監査役、そうでなければすべての監査役)は、計算書類の全部を受領した日から4週間を経過した日、計算書類の附属明細書を受領した日から1週間を経過した日、または特定取締役と特定監査役間で合意した日のうちいずれか遅い日までに、特定取締役(通知を受ける者を定めた場合は当該者、そうでなければ計算書類等の作成に関する職務を行った取締役)に対して、監査報告(監査役会監査報告)の内容を通知しなければならない。

特定取締役が監査報告の内容の通知を受けた日に、監査役の監査を受けたものとされる。もっとも、特定監査役が通知すべき日までに監査報告の内容の通知をしない場合には、当該通知をすべき日に、計算書類等については、監査役の監査を受けたものと擬制される【Q37参照】。

## 2.

(1) これに対して、会計監査人設置会社の場合は、従来と同様に会計監査人の監査が先行し、監査役(会)の監査報告は、会計監査人の監査報告に依拠した形で作成される。すなわち、この場合の監査役の監査報告には、⑨監査役の監査の方法及びその内容、⑩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たときは、その旨及びその理由、⑪重要な後発事象(会計監査報告の内容となっているものを除く)、⑫会計監査人の職務の遂行が適正に実施されることを確保するための体制に関する事項、⑬監査のため必要な調査ができなかったときは、その旨及びその理由、ならびに⑭監査報告を作成した日(監査役会設置会社の監査役の場合は⑨から⑬)が求められ(会社計算規則155条)、監査役会の監査報告は、各監査役の監査報告に基づき作成される(同計算規則156条1項)。少数意見の付記が許されることも同様である(同条2項後段)。

(2) 会計監査人設置会社の監査役(会)監査報告は、会計監査報告を受領した日から1週間または特定取締役と特定監査役の間で合意した日のいずれか遅い日を通知期限とし、その日までに監査報告の内容の通知がない場合には、監査を受けたものと擬制される(会社計算規則160条)。

3. なお、臨時計算書類や連結計算書類に対する監査についても、計算書類等に対する監査の規律があてはまる。

### Q39 監査報告の作成方法

監査報告の作成はどのように行うのですか。また複数の監査役がいる場合、監査役の意見が分かれた時はどのように対応すべきですか。

#### A.

監査役は、会社法381条(監査役の権限)の定めにより監査報告を作成しなければならない。監査報告の内容は、従来の旧商法とは大きく変更されていないが、関係書類の名称変更や、内部統制システムの構築の記載等で、差異があるので、よく認識する必要がある。

#### 【解説】

(1) 監査報告の作成の手続き



① 監査役会監査報告は、(非常勤監査役を含む)各監査役が作成した監査報告に基づき作成する(会社法施行規則130条1項、会社計算規則156条1項)。各監査役の監査報告の内容が監査役会監査報告の内容と異なる場合には、それを監査役会報告に付記することができる(会社法施行規則130条2項、会社計算規則156条2項)。

② 各監査役の監査報告と監査役会監査報告は、備置き及び閲覧請求の対象となる(会社法442条)。各監査役の監査報告の内容と監査役会の内容が全く同一であれば監査役会の監査報告をもって各監査役のそれぞれの監査報告として作成・代用することもできる。しかし、「監査の方法及びその内容」の記載が求められたように(従来は「監査の方法の概要」、法令は詳細な監査活動の開示を要請する趣旨であるから、この趣旨を踏まえ、かつ、監査報告は事後に責任の抗弁になり得ることに留意し、可能な限り各監査役の「監査の方法及びその内容」の実態を反映した個々の監査報告とすることが望ましい。

## (2) 監査報告の内容

① 監査役(会)監査報告に関する規定は、計算関係書類に関する監査報告(会社計算規則155条、156条)と事業報告に関する監査報告(会社法施行規則129条、130条。なお、これには、内部統制システムに関する取締役会議の相当性監査について記載し、事業報告に買収防衛策についての意見も含まれる)とがあるが、従来どおりこれを一本化して作成することも出来る。※

※従来明記されていた、いわゆる133条監査(取締役の競業取引、利益相反取引、無償の利益供与、子会社又は株主との通例的でない取引等の監査)の方法の概要及び結果は監査報告の法定記載事項ではないが、取締役の職務執行の監査(会社法381条1項、会社法施行規則129条1項3号、130条2項2号)の一つとして監査することが求められる。

## (3) 監査報告の提出期限の改定

① 会社法では、会計監査人は計算書類全部の受領後4週間以内(附属明細書については1週間以内)に特定監査役(監査役会で会計監査人から通知を受けると定められた監査役もしくはすべての監査役)及び特定取締役(通知を受けると定められた取締役もしくは計算書類の作成に携わった取締役)に会計監査報告の内容を通知する。特定監査役は、その1週間以内に会計監査人及び特定取締役に監査役監査報告の内容を通知する。その後、取締役会の決議を経て株主総会招集通知を総会開催の2週間前までに発送することになる。

また事業報告については、監査役は、取締役から事業報告の受領後4週間以内(附属明細書については1週間以内)に特定取締役に監査役会監査報告の内容を通知する。これ以降は計算書類の監査報告と同様である。

② 従来、取締役会の承認を得た計算書類等を総会の8週間前までに会計監査人及び監査役に提出する事を必要としたため、総会開催日まで最短でも8週間を要したが、会社法では7週間以内に短縮可能となる上、取締役会での承認も監査終了後の1回で済むことになる。

③ なお、会計監査人又は監査役会の監査報告の通知が所定の期日（会社法施行規則132条1項、会社計算規則158条1項、160条1項）に遅れた場合には、監査を受けたものとみなして総会開催手続きを行うことが可能になった（会社法施行規則132条3項、会社計算規則158条3項、160条3項）。ただし、この場合、計算関係書類については、監査役及び会計監査人の了承を得たとはいえないので、計算書類及びその附属明細書の承認は、総会の決議事項となる（会社計算規則163条4号）。

(4) 監査報告（ひな型）は、日本監査役協会の各実務部会や、各研修会でいろいろな報告されている。それぞれの会社の機関設計に応じて参考にすればよい。

## IX. コーポレート・ガバナンス、コンプライアンス

### Q40 中小会社におけるコーポレート・ガバナンス

中小会社におけるコーポレート・ガバナンスのあり方をどのように理解すればよいのでしょうか。また、コーポレート・ガバナンスという観点に立った場合、大会社と中小会社とでは監査役の職務に差異があるのでしょうか。

#### A.

コーポレート・ガバナンスは「企業統治」と訳され、企業活動を律する枠組みのこととされている。会社の規模にかかわらず、監査役が取締役の職務の執行状況を監査することはコーポレート・ガバナンスの観点から当然に要求されるものである。したがって、大会社と中小会社の監査役の職務には、基本的な差異はないと考えるべきである。

#### 【解説】

##### 1. コーポレート・ガバナンスの重要性

企業は営利を目的とする社団であるため、利潤追求活動は当然の行為であるが、それが過度に作用し、法令に反する行為や社会通念上好ましくない商行為を行うことがある。また、当初予定していた利益の計上が困難となった場合、不適切な会計処理を行うことによって、架空の利益を創出することもある。逆に、潤沢な利益が計上された場合、意図的に租税納付義務を免れるために、脱税行為をすることもある。このような反社会的な行為を行うことは、健全な企業価値を高めることにはならず、また、一時的な収益が期待できたとしても継続的・安定的な収益を確保する

ことは極めて難しいといえる。健全な企業の利潤追求活動は、多様なステークホルダー(株主、従業員、債権者など)との合法的かつ経済的合理性のある利害調整が不可欠な要素であるといえる。そのためには、企業活動が、公正性と透明性を確保するとともに、アカウンタビリティを果たすことが必要となる。これらを実現させるためには、企業活動を律する枠組みとしてのコーポレート・ガバナンスが有効に機能する仕組みを構築することが求められる。

コーポレート・ガバナンスとして企業が採用すべき具体的な施策については、法令等で定められた規定以外に、様々な指針等が公表されている。それらを参考にしながら自社の特性や、費用対効果等を勘案し、経営者が率先して取り組むべきものである。

## 2. 会社法におけるコーポレート・ガバナンス

監査役は、企業がコーポレート・ガバナンスを高めるための重要な機関である。このことは、企業不祥事が発生した都度改正されてきた旧商法で、監査役の権限が強化されてきたことからもうかがえる。

従来の商法では、資本金が1億円以下の小会社であれば、監査役の権限は会計監査に限定されていたが(旧商法特例法22条)、会社法では、監査役は原則として、会社の規模にかかわらず業務監査権限を有することとなった(会社法381条)。これは、コーポレート・ガバナンスの機能を高めるため、取締役の職務執行を監視する権限を強化したものと考えられる。ただし、例外的な取扱いとして、公開会社でない中小会社(監査役会設置会社、会計監査人設置会社を除く)であれば、定款により監査役の権限を会計監査に限定することも容認されている(同法389条)。

したがって、取締役の職務執行を監視する監査役に課せられた使命は、原則として、会社の規模によって異なるものではないと考えるべきである。

### 監査役の権限

(従前)

	業務監査	会計監査
大会社	有	有
中会社	有	有
小会社	なし	有
有限会社	なし	有



(会社法)

		業務監査	会計監査
公開会社		有	有
非公開会社	監査役会設置会社	有	有
	会計監査人設置会社	有	有
	それ以外(注)	有	有

(注) 定款をもって、監査役の権限を会計監査のみに限定することができる。

#### Q 4 1 重要会議における議事録への監査役意見の記載について

取締役会等重要会議議事録への監査役意見の記載をどこまで求められるのですか。

A.

取締役会に付議される議案は、事前に経営会議等で検討され、十分に意見交換されるケースが多いと考えられる。そのため取締役会では何も議論しない方が望ましいと考える取締役が多いと考えられる。しかし、取締役会は唯一の経営にかかわる決議機関であり取締役の経営判断が発揮される機関である。付議された議案は十分に審議を行うために資料の確認や不明な点の解明が必要であり、取締役が主に質問するのが望ましいが、監査役は取締役の職務執行を監査する立場から、議案に対して質問を行うべき場合があることに留意する。発言内容は当然議事録に記載されるものとするが、その内容は業務執行側で作成されるものであり、その内容に異議があれば修正を求めればよい。

#### 【解説】

取締役会に関し、旧商法260条ノ3で監査役を取締役会出席義務・意見陳述義務が定められ、その①で必要があるときは意見を述べることを要すとあり、更に監査役が、②取締役の法令定款違反、不正行為又はその虞があると認めるときは取締役(会)に報告することを求めている。旧商法260条ノ4では①取締役会の議事録作成を求め、②議事の経過、要領、その結果記載し、③出席した取締役、監査役に署名することを定めている。

会社法でも同様に取締役への報告義務(会社法382条)、取締役会への監査役出席義務等を定め(同法383条)、必要があるときは意見を述べることを求めている。取締役会の議事録については法務省令で定めるところにより作成し、出席取締役、監査役の署名が必要となっている(同法369条3項)。即ち会社法施行規則101条では特定取締役による取締役会招集、会社法370条の取締役会決議省略等々それぞれのケースに応じて詳細に定められている。また、監査役監査基準にも取締役の職務執行の監査として取締役の法令定款違反等の不正の行為に対し取締役に助言、勧告を行い、必要があれば取締役会の招集を求める、とある。取締役会の意志決定の監査として必要があるときは監査役は助言、勧告することを求めている(監査役監査基準第5章18条)。

また、取締役会並びに株主総会において述べられた意見又は発言があるときは、その意見又は発言の内容の概要を記載し、作成しなければならない。(会社法318条、会社法施行規則72条)。監査役は、取締役が株主総会に提出しようとする議案、書類その他法務省令で定めるものを調査し、その結果を株主総会に報告しなければならない。なお、この件は株主総会議事録に記載することが望ましい。

#### Q42 コンプライアンスプログラムとは

コンプライアンスプログラムとは何ですか。また、企業不祥事発生時にこれがあると免責要件になるのですか。さらにコンプライアンスのチェック体制における監査役の役割とはどのようなものですか。

#### A.

企業経営の危機あるいはリスクは、往々にして法的な問題として初めて顕現化し最悪の場合は当該企業の経営者の責任問題まで発展し、企業業績に深刻なダメージを与える。

企業経営は、経営幹部から担当者にいたる多数の人々が業務を分担することで成立しているが、人間である以上完全に誤りが無いということはありません。不祥事は①意図して、②意図しない形で発生する。①のケースは論外であるが往々にして組織ぐるみで発生することが多い。②のケースは法令等社内規定を含め「知らなかった」という無知により発生する。

従って企業としては、予めその防止策を講じるための法令遵守のための組織、規定を構築整備し、従業員の教育訓練を実施しなければならない。

更にはこのような手だてを講じていても、法令違反、製品クレーム等の不祥事が完全に防げる保証はない。もし不幸にして問題が発生した場合、事故への対処方法は勿論のこと所轄官庁への届け出、広報等をどのようにするか、担当役員を定め、組織的対応を予め定め遺漏の無いようにしておく必要がある。このことがコンプライアンスプログラムであり、この備えの有ると無いのでは法的問題化したときの判定にも当然影響があると考えられ、又世間の反応も違ったものとなる。

監査役としては、コンプライアンスプログラムの構築と整備が自社にとり適切なものか否かを重要度に応じて監査しなければならない。

#### 【解説】

法令遵守は単にそのための規則、職務権限を設定しただけで完了するものではない。法令遵守が達成される健全な経営が効果的に達成できるための効率的な道筋が用意される必要があり、更に加えて、万一不祥事が発生した場合に遅滞なく対処できる手順を用意しておかなければならない。

#### 1. 取締役の役割

##### (1) 危機管理意識と備え

いかなる体制を構築しても企業不祥事から完全に免れる保証はない。それは外的、内的要因から発生する。そしてその危機は、法的な問題として顕現化したとき企業に多大な損害を与える。又近年、企業の不祥事に対する社会的関心度の高まりがあり、極端な表現をすると仮に重大な事故に繋がるものでなくとも、何らかの不具合が発生した場合には世間に公表していない等の理由でマスコミ、消費者から問題にされ、場合によっては企業イメージに傷がつくことになる。

従って問題が発生した場合の対処を速やかに、かつ適切に処理をすることが損害を最小限に止めることになる。そのための体制を予め用意しておくことは肝要である。

## (2) 平時の備え

- ・組織内に日常管理手法として、法令遵守を徹底する。
  - ① 法令遵守統括責任者と個別部門問題の責任者の明確化
  - ② 内部統制と内部牽制が効率的に機能する組織の構築（命令一元化の原則等）
  - ③ 構築された統制組織の定期的再点検
  - ④ 統制の効果測定、評価
  - ⑤ 法令の適合性、社内規則の評価
  - ⑥ 企業構成員に対して法令・社内規則に関する教育・訓練
  - ⑦ 上位下達、下位上達の仕組みの活性化
- ・更に加えて社内の内部統制、内部牽制の健全かつ効率の良い整備・運用を図り、危機管理に対応した組織として、次の措置を予め講じておく。
  - ① 危機管理統括責任担当役員の設定
  - ② 広報担当責任者の設定と広報の一元化
  - ③ 関係監督官庁の把握と担当窓口の決定
  - ④ 風通しの良い社風の醸成

## (3) 危機発生時

- ① 遅滞ない正確な情報収集
- ② 情報が危機管理担当責任役員に集中する情報管理の一元化体制
- ③ 関係監督官庁への通報とその時期、その担当責任者の明確化
- ④ 従業員、組合への伝達時期の適切な判断
- ⑤ マスコミ等への広報とその時期の適切な判断

## 2. 監査役の役割

監査役としては取締役が善管注意義務を尽くして、内部統制の実行、危機管理の備えを十分にして法令、定款違反が無いように職務を執行し、危機管理に問題がないかの監査に努める責務がある。

### (1) 日常危機管理

- ① 日常の危機管理体制（組織）は十分か
- ② その組織は運用可能か、それは効率的かつ有効なものか
- ③ 法令遵守、危機管理に対する企業構成員の意識、組織風土はどうか
- ④ 重要な情報は監査役に到達する仕組みになっているか

## (2) 危機発生管理

- ① 正確な情報が危機管理責任者に伝達され、把握されているか
- ② 重要度に応じ適切な危機管理体制が発動されているか
- ③ 重要度に応じその情報は経営最高責任者まで報告されているか
- ④ 監査役に適時報告されているか

等々に関し監査役は何が重要かに着目し監査を行うこととなる。

### Q 4 3 内部通報制度の運用方法

内部通報制度の必要性和実効性をどのように考えればよいのですか。

#### A.

徳川幕府において、紀州から出た第八代将軍の徳川吉宗は、「目安箱」の知恵を働かし、江戸庶民からの幕臣、奉行、支配役人等の不正の訴状、改善上程、様々な提案を聞くため、吉宗が自らこの「目安箱」を江戸城の前に置き、定期的に吉宗自らも開封したといわれている。大老、老中、その他の幕臣の面目を潰したかもしれない。しかし、目安箱の設置は数々の不祥事の通告制度のはしりかもしれない。今もなお不祥事は絶えず、江戸時代より遥かに刑の軽い現在の社会ではこの傾向が増幅されつつある。

目安箱の設置は現在における内部告発の一つであったのであろう。欧米の列強諸国でも恐らくこれに近い制度があったであろうと容易に推察できる。平成18年4月に施行された公益通報者保護法も内部通報制度を利用して全方位的な、広域な対象者をもってコンプライアンスの徹底を図る意図があり、取締役、支配人、ひいては監査役にまでその対象を拡大しようとしているのかも知れない。

一方、この制度は、監査役にとっては不祥事対応のツールの一つとして考えられる。又、内部通報制度はコンプライアンス（法令遵守）の徹底を取締役、支配人、社員等、時には監査役も対象にしているため、通報の流れ方は上下、左右、斜めと輻輳し、真実と真意を鑑別することが極めて困難となることが予想される。

しかし、通報そのものの道德観の議論は別として、不祥事を抑制する効果は確実に上がり、採用すべき点が多く、法令による実施適用が要請される。つまり、このシステムを極めて効果的に、正常な目的に限定して使用すべきであり、（コンプライアンスの実効）他の不正あるいは不浄な目的での使用は厳しく禁じなくてはならない。このシステムの一方の目的は効果的に達成されても、他方での秩序の混乱は道德を荒廃させ、人間性の喪失にも繋がる危険があり、いわば両刃の剣でもある。心すべきであろう。同時に、改善、改革等の前進的な提案制度との融合を効果的に出し、システムの目的向上を図るべきであろう。この内部通報制度と提案制度の組み合わせは、内部通報制度に付きまとう、時には抱く悪いイメージを払拭する良い試みであろう。

## 【解説】

平成18年4月に「公益通報者保護法」が施行された。従って、企業としては社員の告発を受理する体制整備が求められている。内部告発者を守ることでコンプライアンスの徹底を期すところである。内部告発者の保護の対象者としては労働者、派遣労働者、パートタイマー、アルバイト、退職者も含まれる。企業はこの告発を理由に内部告発者の一切について、当該者に不利益な報復行動を行うことを禁じられている。勿論この内部通報が不正な目的によるものや、利敵行為でない事項に限ることはいうまでもない。ある会社では既に「企業倫理意見箱」、「コンプライアンスホットライン」、「セクハラホットライン」を設置している。

「内部通報制度」という言葉は、これまで日本の社会の精神構造の観点から忌避的なものとしてその行為そのものが除外排除されてきたものであろう。「密告制度」と同義語に解釈されると、更に受容し難い響きがある。社会及び人間は性善説を採るのが建前だからである。

今日、社会観、価値観の変遷から、より合理的な結果・成果を求めらる中で改善、改革、を第一としながら、この内部通報制度そのものが現実社会への対応の一つとして、又正義感の一環として社会に受け入れられようとしていることも事実である。公正取引法違反に対しても、その当事者が談合事実の開示、告発、訴えにより罪の軽減すらその対価として恩恵に預かる、といったどうも精神構造と倫理観に馴染まない行為すら推奨される今日、社会の大きな変化を認識せざるを得ない。内部通報自体の道徳的問題をここで議論することではないが、利害関係者、監査役において知りえない事実の開示を目的とした内部通報制度は、監査役にとって大きな監査遂行のツールの一つとしてその価値を認識されるものである。監査役の職務遂行上、会計監査、業務監査の双方に潜在的な法令違反行為の早期発見により不祥事の拡大を防ぎ、企業運営を正常な軌道に戻す機会を与えられることに関しては、これを是とするものであろう。通報者は多くは匿名であるが、(信頼性を高める為に通報者を明確にする場合もある。)とにかく可及的速やかに通報の事実に対し、これらの確認と信憑性を精査し、監査役監査の前提である違法性、妥当性の観点から事実を確認把握することに努める。斯かる意味からも内部通報制度の創設は、実効性があることは確実である。問題は、通報内容を確認するため、場合によっては通報者との接触が不可避となり、この事実が広く開示されてしまう恐れがあるということである。

従って、現在最も問題になっているのは通報者の身分保障の件であろう。ここで大切なことは、通報全てを善として取り上げることの危険性である。利害関係が角逐する企業社会にあっては所詮「ガセネタ」である場合があり、社会秩序ひいては会社組織の信頼と機能性を喪失してしまう危険がある。内部通報制度は斯かる裏面をもっており、両刃の剣であるかもしれない。

しかし、不祥事の予防と拡散を防ぎ、継続企業の原則を守り、大きな意味での会社の永遠の発展に寄与する、という大きな観点からこの制度は注意深く取り扱い、



その本来の潜在的価値を引き出すために大きな評価があることであろう。監査役として、この重要な通報について十分に吟味を行い、不祥事及び違反の事実を内部通報の事実として極力精査、検証をした後に正式に事実と経緯を取締役に通知する。通知制度と共に内部提案制度をこれに加え、建設的、改善改革的意見の取り入れを図れば良いのではないか。双方の実行で相乗効果が大いに期待出来るのではなからうか。結論的にいえば、監査役監査の実効性向上と共に、取締役の業務執行に役立たせることに意義があり、性善説を否定したことによる制度の問題点が残るが、企業の公益性、公共性、公器性から判断すると肯定されるものであろう。

この制度の規範を厳しく創り、あらゆる行為の判断評価基準と規制的基準を備えるべきであろう。

## X. 中小会社における内部統制

### Q 4 4 中小会社における内部統制システム構築の必要性について

会社法において、内部統制システムの構築が義務付けられていますが、中小会社では内部統制システムを構築する必要はないのでしょうか。

#### A.

会社法では、大会社及び委員会設置会社に対し内部統制システムの基本方針の策定と事業報告での開示を義務付けている。そのため、中小会社であっても委員会設置会社であれば内部統制システムの基本方針の策定と開示が求められている。

また、子会社を有する大会社の場合、企業集団における業務の適正を確保するための体制の整備が求められているため、それらの子会社は中小会社であっても企業集団が採用する内部統制システムの基本方針に従った、内部統制システムを構築することが必要となる。

上記以外の中小会社であっても、取締役の善管注意義務の一環としてコンプライアンス体制とリスク管理体制の整備は当然に求められる。そのため、大会社に準じた内部統制システムの整備が求められることになる。内部統制システムは、株式会社の規模、事業の性質、機関設計その他、株式会社の特性等を総合的に勘案して、取締役が必要かつ最適と考える水準で整備すべきものである。

#### 【解説】

##### 1. 会社法における内部統制システム

最近の企業不祥事の多発を契機にコンプライアンス体制とリスク管理体制の強化の必要性から、内部統制システムに対する関心が高められたことにより、会社法においても内部統制システムの整備が要請されることになった。

会社法では、「取締役に対し、取締役の職務の執行が法令及び定款に適合することを確保するための体制、その他株式会社の業務の適正を確保するために必要なものとして法務省令で定める体制」を内部統制システムとして定義し、その整備を取

取締役会の専決事項としている（会社法362条4項6号）。そして、大会社に対しては内部統制システムの基本方針の策定（同法362条5項）と事業報告における開示（会社法施行規則118条2項）が義務付けられている。

## 2. 委員会設置会社の場合の取扱い

委員会設置会社の場合、株式会社の規模にかかわらず、「執行役の職務の執行が法令及び定款に適合することを確保するための体制、その他株式会社の業務の適正を確保するために必要なものとして法務省令で定める体制の整備」が義務付けられており（会社法416条2項）、事業報告において開示することが必要である（会社法施行規則118条2項）。

## 3. 大会社の子会社

会社法施行規則100条1項5号において、「その親会社及び子会社から成る企業集団における業務の適正を確保するための体制」を整備することが求められている。そのため、大会社ではなくともその子会社であれば、親会社が決定した企業集団における内部統制システムに関する基本方針に準拠し、当該子会社の実情に合致した内部統制システムを構築することが必要とされることになる。企業グループの管理体制に準拠するだけでなく、子会社の実情に合った自己統制を構築し、さらには、親会社からの不当な指示への対応方針もそこに含まれる。

## 4. 中小会社が整備すべき内部統制システム

委員会設置会社や大会社の子会社である株式会社を除けば、中小会社においては、内部統制システムの構築を明文上義務付ける規定はない。しかしながら、取締役には「法令及び定款並びに株主総会の決議を遵守し、株式会社のため忠実にその職務を行わなければならない」（会社法355条）という忠実義務があり、

- ① 取締役の職務の執行が法令及び定款に適合することを確保するための体制
- ② その他株式会社の業務の適正を確保するために必要な制度

を整備することが要請される。そのため、中小会社であっても大会社に準じた内部統制システムの構築が取締役に課されるものであると考えられる。

内部統制システムの基本的な枠組みは大会社であっても中小会社であっても異にするものではない。そのため、大会社の基本的な枠組みを参考に、費用対効果も勘案しながら自社に適したシステムの構築をすることが必要となる。

## 5. 中小会社が策定すべき内部統制システムの基本方針の参考例

会社法施行規則100条を参考に中小会社が策定するにあたって採用する内部統制の基本方針として下記の事項が考えられる（監査役設置会社を前提）。

- ① 取締役の職務の執行に係る情報の保存及び管理に関する体制（重要文書の整備・検証等）

- ② 損失の危険の管理に関する規程その他の体制（リスク管理規定の整備・検証等）
- ③ 取締役の職務の執行が効率的に行われることを確保するための体制（取締役会規程、組織規定、職務分掌・決裁規程の整備・検証等）
- ④ 使用人の職務の執行が法令及び定款に適合することを確保するための体制（コンプライアンス規程の整備・検証等）
- ⑤ 当該株式会社並びにその親会社及び子会社から成る企業集団における業務の適正を確保するための体制（グループ会社管理規程の整備・検証等）
- ⑥ 取締役及び使用人が監査役に報告をするための体制、その他の監査役への報告に関する体制（経営会議での決議事項、内部通報情報、内部監査状況等、監査役に対する報告体制と報告すべき事項の決定等）
- ⑦ その他監査役が実効的に行われることを確保するための体制（監査役職務分担、監査役と代表取締役及び会計監査人との定期的な情報交換等）

#### Q45 中小会社における内部統制構築、整備の監査とは

大会社は内部統制の構築の整備を義務付けられましたが、それ以外の中小会社の内部統制はどの様に考え、監査すればよいのですか。

A.

会社法では、内部統制の構築を整備することは取締役に委任できず、取締役会の過半数、又は取締役会の決議事項とし、大会社に対し内部統制システムの整備が義務づけられ（会社法348条4項4号、362条4項6号、5項）、その決議、決定内容の概要を事業報告に記載する必要がある（会社法施行規則118条2号）。もしその内容が適切なものでなく、当該会社の業務の適正を確保するに足りない場合は、決定に関与した取締役は善管注意義務違反（会社法330条、民法644条）、任務懈怠責任（同法423条）を問われることになる。

また、監査役はその内部統制のシステムの構築の相当性について監査することが重要な責務となっている（会社法施行規則118条2号、129条1項5号、130条2項2号、131条1項2号）。

中小会社は、法令上の義務付けはないが一旦不祥事が発生すればその内部統制のあり方を問われることは大会社と同様であり、適切な内部統制システムの整備、リスクコントロールの仕組みがなされていないならば、取締役の善管注意義務違反、任務懈怠が問われる。監査役としては、自社の規模・態様に応じた内部統制システムの構築整備がなされているか否かを監査していかなければならない。

#### 【解説】

この問題は、法制化された背景とコーポレート・ガバナンスとコンプライアンスの関係を理解し対処すべきと考える。

## 1. 内部統制法定の意義と背景

(1) 最近企業不祥事が多発している。企業不祥事が発生すると当該企業は法的、社会的制裁を受け、その存続すら危ぶまれることは周知の事実である。不祥事は意図して、あるいは意図しない形で発生する。前者は論外として後者は無知、不注意より発生する。企業は、多様な社会経済環境と国際化の進展によりその危険度は益々増加してきている。今後益々複雑化する企業環境の中、健全で安全な企業の発展に欠かせないものとして内部統制の新たな意義がある。

企業はその目的達成のために指示命令を徹底させる販売管理、労務管理、購買管理、生産管理等々と何らかの形で内部統制的管理を実行しているのが常である。しかし、それらは必ずしも経営理念に基づいて統合されたものではなく、組織効率の面から構成された業務管理手法としてのものであったように思われる。企業不祥事が多発している今日、単なる個別的業務管理ではなく、社会的責任を認識した企業経営の観点からの法令定款遵守、業務の適正を確保するための体制構築が問われている。又国際的にはエンロン・ワールドコム的事件に端を発したSOX法、財務報告の信頼性を保証するシステムとしてのCOSOの内部統制システムの構築、検証等、我が国では企業不祥事に対し経営者の内部統制上の責任を断じた大阪地裁の判決をはじめとする時代的潮流がある。

## 2. 会社法上の内部統制、財務報告に係る内部統制、監査役監査基準

(1) 会社法と法務省令（会社法362条4項6号、5項、会社法施行規則100条、同施行規則118条2号）。

取締役会、監査役（会）設置会社の大会社は、取締役会で「取締役の職務執行が法令及び定款に適合することを確保するための体制、その他株式会社の業務の適正を確保するために必要なものとして法務省令で定める体制」を決定する必要があるとし、会社法施行規則100条で取締役職務執行の体制として以下のものを求めている。

- ① 情報の保存及び管理に関する体制
- ② 損失危険の管理に対する規定、その他の体制
- ③ 職務執行が効率的に行われることを確保する体制
- ④ 使用人の職務執行が法令定款に適合することを確保する体制
- ⑤ 企業集団の業務の適正を確保するための体制
- ⑥ 監査役が必要とする補助使用人の事項、その独立性。取締役、使用人の監査役への報告。監査役監査の実効性を確保するための体制

そして体制整備の決議がある場合はその決定、決議の内容を事業報告に開示する必要がある。次に、有価証券報告書の開示の適正を図るものとして、米国のSOX法、COSOの流れから財務報告の適正開示強化の観点から我が国でも企業会計審議会での基本的枠組みが取り組まれ実施の段階を迎えている。これは財務報告の適正開示が主眼であり、会社法における業務の適正を確保する体制とその構成が立

体的に捉えられている。参考までに以下（2）に骨子を掲示する。

（2）企業会計審議会の内部統制の基本的枠組み（平成17年12月財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準案）。内部統制は4つの目的が合理的に達成されているとの保証を得るために、組織の全ての者により遂行されるプロセスをいい、6つの要素から構成されている。

（目的）

- ① 業務の有効性と効率性
- ② 財務報告の信頼性
- ③ 法令遵守
- ④ 資産の保全

（構成要素）

- ① 組織風土（組織の持つ基本的な考え方で他の要素の基本）
- ② リスクの評価と対応（目標達成の阻害要因の分析、評価と対応）
- ③ 統制活動（経営者の指示、命令の適正、実行確保の手続き）
- ④ 情報と伝達（必要な情報が組織内に伝達を確保）
- ⑤ 監視活動（内部統制の有効性を継続的に評価、監視）
- ⑥ 情報技術の利用（他の基本的要素をIT活用により効率化を図る）

以上の4つの目的と6つの構成要素が組み合わさった立方体で表される。例えば業務の有効性と効率性はその構成要素全てに検証され、その目的が合理的に達成されていると保証される仕組みである。

この標準的な内部統制の枠組みの有効性の評価によって比較性と信頼性を確保するものである。経営者は内部統制が適切に整備、運用されているか、財務報告に重要な影響を及ぼしかねない不備が無いかを直接に評価する責任を有する仕組みになっている。尚この適用にあたり米国では文書化、マニュアル化を通じて多大なコストと時間が要したとされるが、日本ではその轍を踏まず内部統制の本来の意義、目的が達成できる枠組みづくりに注力されている。

（3）監査役監査基準

今年1月改正された監査役監査基準21条で企業の内部統制システムを会社の規模及び事業内容に照らして適切に構築、運用しているかを監査役は監視、検証し、必要がある場合は取締役運用構築状況の報告を求め、改善を助言又は勧告しなければならない、と規定されたことは周知の通りである。これは多発する企業不祥事に対する監査役の責任を明確にしたものといえる（①取締役、従業員の職務執行における法令・定款遵守体制、②取締役職務執行の情報の保存及び管理体制、損失の危険の管理に関する体制、職務執行の効率性確保体制、監査役監査の実効性を確保する体制、等々）。

## 2. 中小会社の取り組み方、考え方

企業経営を合法的に効率よく行うことは取締役の善管注意義務の問題である。そのためには単なる概念的なことで済まされる問題ではなく、何らかの個別具体的取り組みが必要である。中小会社は取締役会でこの体制構築の方針の決議を義務づけられてはいないが、経営の安全と発展を確保するため、単に法令遵守に止まらず、業務執行の有効性を確保するために、また会社業務の品質向上を確保するためにも効果的内部統制の構築・整備は必要である。その構築には法務省令及び日本版COSOの内容を理解し、自社の規模、環境に応じた設計をすることが必要かつ有効である。とりわけCOSOの構成要素の統制環境（組織風土）は統制の基礎となるものである。監査役は不確実性の現代において内部統制の構築が企業の目的達成に有効かつ不可欠の仕組みであることを助言、勧告に努める必要がある。内部統制の整備運用を図る過程で様々な問題点が顕在化し改善、すなわちビジネスプロセスの可視化の効果が得られるメリットがある。

内部統制は、企業が経営を健全に行うための上から下への一連のプロセスであり、その構築と整備は費用対効果の観点から適切に構築され、運営される必要がある。単に経営を守りに入らせるものではなく、一連のプロセスを通じて経営や業務執行を合理化、効率化するために取り組む必要がある。更にその効果を継続的にモニタリングし、改善していくことが必要である。人的、財的資源が無い中小会社としては、その効果を得るために、既存の仕組みの活用を図る等の工夫を行い、実をあげることが肝要である。

監査役としては、内部統制に関する法令制定の趣旨に則り、企業の法令遵守体制、重要な業務プロセスの統制システムが自社の規模、態様に応じて必要最低限度、適切に構築整備されているか否か、又その有効性については統制組織・諸制度・職務権限規定等の管理諸規定、実行マニュアル、業務フローチャートの整備運用状況の監査を通じてその有効性を確認しなければならない。

不祥事が発生し、会社に重大な損失が発生した場合、経営者は内部統制がシステム構築整備の不備に基づく責任を追及される。「知らなかった」、「担当者がしたことだ」ですまされないことを十分認識する必要がある。

## 3. 監査役監査の環境整備

### (1) 会社法の規定と対応の考え方

① 監査役監査の環境整備に関して、会社法施行規則は以下のことを義務づけ、監査役監査の環境整備の責任が、監査役及び取締役会の双方にあることを法律上は明確にしている。

- ・ 監査役設置会社の取締役会が、「監査役監査が実効的に行われることを確保するための体制」を決定すること（会社法施行規則100条3項）。
- ・ 監査役が、その職務を適切に遂行するため取締役等との意思疎通を図り、情報収集及び監査の環境の整備に努めること（同施行規則105条2項前段）。

- ・上記の場合において、取締役又は取締役会が、監査役の職務の執行のための必要な体制の整備に留意すること（会社法施行規則105条2項後段）。
  - ・監査役が、取締役会の決議した「監査役監査が実効的に行われるための体制」の相当性を判断すること（同施行規則129条1項5号）。
- ② 監査役監査の環境整備は、監査役が実効的に監査を行う上で必須のインフラであるから監査役自身が主体的に努めるべきことであり、また、監査役の独立性を維持・確保する上でも監査役側が積極的に取り組むべきことである。
- ③ 従って、取締役会に要求すべき事項を決議するに先立ち、監査役会において取締役会に要求すべき事項を決定し、取締役側に要求すべきである。但し、監査役会での検討・決定に際し以下の点に留意する必要がある。
- ・企業不祥事等が発生した場合、仮に監査役監査の環境整備が不十分であったにしても、そのことを理由として監査役の責任を免れることはできないことに留意し、どの水準まで環境整備を要求するかを検討する必要がある。
  - ・企業規模、事業の特性、経営上のリスクの状況等、自社の監査リスクの規模・種類・難易度に応じて、過小でも過大でもない合理的に必要と思われる範囲内で整備する必要がある。
  - ・監査役監査の補完関係にもある、内部監査をはじめとする内部統制システムの状況に応じて、過小でも過大でもない合理的に必要と思われる範囲内で整備する必要がある。

## (2) 具体的な検討ポイントの例

### ① 監査役職務を補助すべき使用人に関する事項

- ・監査役監査が実効的に行なわれるためには、監査役及び補助使用人の総体で、監査役に求められる知識・能力（監査、法律、会計、内部統制システム、自社の事業、組織等）を具備する必要がある。
- ・自社の個々の監査役が備えている知識・能力を評価し、総体として不足している知識・能力が認められる場合は、その知識・能力を補完するために、必要な知識・能力を備えた補助使用人の要求を検討する。ただし、この場合、法律知識・能力であれば弁護士、会計知識・能力であれば公認会計士を顧問とする方法もある。
- ・自社の監査役監査基準、監査計画に準拠した監査を実施する上で、監査役監査時間・体力が総体として不足していると認められる場合は、不足と認められる体力に見合うだけの補助使用人の員数の要求を検討する。

### ② 職務を補助する使用人の取締役からの独立性に関する事項

- ・監査役が、補助使用人を使用して監査役監査を実効的に行うためには、補助使用人が被監査者である取締役側からの独立性が確保される必要がある。と

はいえ、補助使用人が企業構成員である場合には、完全な独立性を求めることは現実的ではない。

- ・ 監査役としては、補助使用人が監査役のために忠実に補助職務を遂行できるように、一般的にいう独立性を担保する仕組みについて、取締役側に適正に要求し決定する。

③ 取締役・使用人が監査役に報告するための体制、その他の監査役への報告に関する体制

- ・ 監査役監査が実効的に行われるためには、監査に必要なかつ適切な情報を適時に収集できる必要がある。重要な情報が適時に監査役に報告されないことにより、監査役の権限を適切に行使できないおそれがある。
- ・ 監査役は、自社の監査リスクの状況、会議の目的、決裁・報告の仕組み、職務分掌等を勘案して、監査役が出席する会議、閲覧する資料、報告を求める事項、監査役に報告すべき事項を明確にして、取締役側に要求する案を検討し決定する。
- ・ 監査役が出席する会議及び監査役は出席しないが、議事録及び付議資料を閲覧する会議の例
  - ～経営会議、コンプライアンス委員会、内部監査委員会、等
- ・ 監査役が閲覧する書類等の例
  - ～代表取締役社長が決裁する稟議書及び重要な稟議書等
- ・ 監査役に定例的に報告すべき事項の例
  - ～経営の状況、事業の遂行状況、財務の状況等
  - ～内部監査の結果及びコンプライアンスの状況等
- ・ 監査役に臨時的に報告すべき事項の例
  - ～会社に著しい損害を及ぼすおそれのある事実
  - ～取締役の職務遂行に関して不正行為、法令・定款に違反する重大な事実
  - ～当局等から受けた行政処分及び検査・外部監査の結果
  - ～重要な会計方針・会計基準及びその変更
  - ～業務及び業績見込みの発表内容、重要開示書類の内容
- ・ 監査役の出席会議・閲覧書類・報告に係る役職員への周知徹底

**Q 46 企業集団としての内部統制構築とは**

会社法では企業集団を含めたガバナンスが意識されていると思いますが、海外子会社を含めた内部統制を具体的にどのように進めればよいのですか。

**A.**

中小会社であっても国内はもとより、海外にも子会社を有する企業集団を構成している例は多い。このような場合、子会社への不祥事が親会社に対する影響は当然



発生してくる。従って企業集団としての内部統制のあり方について、親会社から見た場合と、子会社から見た場合の両方から検討を要する。即ち先ずは親会社がどのような姿勢で子会社を統括するのか、その方針と縛り（統制）に関する組織と規程の整備、子会社は親会社より不当な会計処理を受け付けられない方針と規定の備えと運用についての監査を実行しなければならない。

### 【解説】

連結経営時代を迎え、海外子会社を含む実質支配基準に基づく親子会社としての企業集団の監査が監査役に課せられ、従ってその集団の内部統制システム構築とその整備運用は監査役監査の責務となる。監査上大会社以外の公開会社としての考え方とその企業集団の親会社、その子会社の対応の仕方については以下の通りと考えられる。

#### 1. 大会社以外の公開会社の対応

- (1) 公開大会社以外の会社は、業務の適正化を確保するための体制（内部統制）の構築が法律上の義務ではないが、今や企業を取り巻く社会経済環境の複雑化や国際化の進展により従来、各企業で進められていた単なる業務管理の水準ではその法的リスクに対応できなくなっている。
- (2) 従って従来の業務管理の形で進められていた内部統制を、新たに企業の社会的責任の観点より法令遵守を統合した形での再構築が、一定規模の企業では必要になってきている。
- (3) 今回の内部統制をCOSOの求める過重な文書作成を含む体制について我々には求められているものではない。

内部統制は有効かつ効率的な形で各企業実体に応じたものに構築されることが望まれる。所詮管理のための管理は厳に慎まなければならない。その意味で親会社の内部統制システムを基本としつつも、各子会社の実態に応じた構築が図られるべきで、監査役の監査もその辺りの注意が必要である。

#### 2. 親会社の立場による内部統制について監査すべきこと

- (1) 企業集団の内部統制を指導監督、指揮する組織が形成されているか
- (2) 統制する基準が定められ、諸規定は整備されているか。又それは適切か
- (3) 子会社の職務権限は明確になっているか
- (4) 子会社の会計基準は海外子会社の欧米基準は除き国内の会計基準に従っているか

#### 3. 子会社の内部統制について監査すべき事項

- (1) 親会社との間で不健全、不適切な取引の発生を防止する措置が出来ているか。
- (2) 子会社と親会社との情報伝達について子会社連絡協議会等の組織により円滑に情報伝達が行われる体制整備ができていないか。

- (3) 子会社の業務執行者が、親会社の子会社業務関係者と独立したものに情報伝達できる仕組みはあるか。

**Q 47 会社法施行規則 129 条における「相当性」の判断基準とは**

会社法施行規則 129 条 1 項 5 号に規定する取締役の決議内容が相当ではないと認めるときの「相当でない」とする判断基準はありますか。

**A.**

いわゆる内部統制システムの整備に関して取締役会が決定(会社法 362 条 4 項 6 号)をした場合には、その内容(会社法施行規則 100 条に規定する体制)の概要を事業報告に記載(同施行規則 118 条 2 号)し、監査役は当該事項(監査の範囲に属さないものを除く)の内容が相当でないと認めるときは監査報告にその旨及び理由を述べなければならないとされている(同施行規則 129 条 1 項 5 号)。この場合、監査役として何を基準に相当性を判断するのかが問題となるが、相当である判断ではなく、あくまでも相当でない場合に限って求められている。

具体的には、取締役会が決定した内部統制システムの整備の内容が当該会社の規模又は事業内容等から判断して相対的なものとして求められていることから、取締役の善管注意義務違反にいたる場合はもちろんのこと、違反とはならないまでも、コンプライアンス体制が不十分であったり、監査役が求めた取締役・使用人等との意思疎通、情報収集及び監査環境の整備にできていない等の場合(会社法施行規則 100 条 3 項)が当たるものと考えられる。

監査役監査は、まずは、決定する取締役会に出席し、その意思決定過程を十分に検討することから始まる。それはその後に取り締役会の意思決定がどのような形で伝達・開示され、実現されていくかを見極めることが重要となるからである。社内諸規程・規則・マニュアルの制定、社員の教育・研修制度の充実強化、取締役及び社員間の牽制制度の導入等が実行されるかどうか、これら形式的な諸規程等及び制度が整備されることを前提に内部統制システムが円滑・効率的に機能していくことになるかどうかの判断を行っていくことである。つまり、取締役会として実行可能なシステムを整備しようとしているかどうかは監査の基準となり、その後継続的にモニタリングしていくことが監査役の基本的で、かつ重要な職務になる。

**【解説】**

本問は、いわゆる内部統制システムの構築と運用に関して取締役会が決定を行い、事業報告にその内容について概要を記載している場合、監査役がその監査において当該取締役会の決定した事項の内容が相当でないと判断したときには、監査報告にその旨及びその理由を記載しなければならないとするものである。具体的に法務省令で定める内部統制システムとは、会社法施行規則 100 条 1 項において①取締役の職務執行に係る情報の保存・管理体制、②リスク管理規程その他の体制、③取締

役の効率的な職務執行を確保するための体制、④使用人の職務のコンプライアンス体制、⑤会社・親会社・子会社から成る企業集団における業務の適正を確保するための体制を指している。更に同条第3項では監査役設置会社に対して、⑥監査役が求めた職務を補助する使用人に関する事項、⑦その使用人の取締役からの独立性に関する事項、⑧取締役及び使用人の監査役への報告体制、⑨その他監査役の実効的監査を確保するための体制が追加されている。

監査役監査基準21条（内部統制システムに係る監査）においてa. 法令等遵守体制、b. リスク管理体制、c. 適正・適時開示体制の構築及び運用の3点に整理し、それらについて会社の規模、事業内容等に照らして監視し、検証しなければならないと規定している。

そうであるとすれば、これらの体制整備を大会社のそれと比較して同心円的に小型化すれば足りるということか、ある体制部分については省略してもよいということか、監視・検証の程度もある程度簡略化してもよいのかどうか新たな問題となってくる。内部統制システムを構築し、運用することは取締役会の業務執行であり、監査役が直接的に体制そのものの良否を判断する必要は必ずしもないと思われるが、少なくとも不正・違法行為を防止する仕組み、会社を損害又は不利益等の危機から守っていく仕組みや株主・債権者等のステークホルダーに対してディスクロージャーするための仕組みが整っていることを判断基準とすべきである。取締役会がどのような考え方、基準をもってそれら体制を構築し、運用しているのか、その考え方、手続き等が会社規模・事業内容に相応して妥当なものであるかどうかの判断が監査のポイントになる。

#### Q48 大会社における取締役会決議の事例

大会社は取締役会で会社法362条4項6号の事項を決定するとありますが、参考にしたいので事例を示して下さい。

A.

取締役会設置大会社は会社法362条4項6号に掲げる事項を決定しなければならず、その決議内容の概要を事業報告に開示する必要がある（同条）。即ち内部統制システムの大綱を取締役会で定め、細部については代表取締役以下で、具体化していくことになっている。大会社以外の会社で内部統制を考える場合、どのような視点で考えるべきかについて、何をどうすればよいか、法文だけではよく分からない憾みがある。

その様な場合、大会社の事例が役に立つと思われる。そこで既に発表された事例を見てみたい。これによると、ある程度法務省令に定められた項目に従って記載されている場合とある程度その趣旨を尊重しつつも、独自の立場で自社の内部統制の取り組みを開示している例がある。監査役としては中小会社に応じた着地点に着目し、監査の参考としたい。

尚、本件に関しては一定レベルの体制整備を要求するものではなく、従前より業務執行者が善管注意義務の一環として構築していたはずの内部統制システムで足りるとみる見解もある。又全株懇ではこの問題の企業独自性に鑑みそのモデルは作成しない、といわれている。

#### 【解説】

法文のみでは何をどうすればよいのか、又どの程度でよいのか、よく分からない所がある。そこで既に開示されている事例で見てみるによりその動向をくみ取ることが出来る。今までに開示された例を見てみると、まず会社の経営理念に触れ、その後に省令の条項に従って記述されている。経営理念としては会社の経営は法令遵守を核に公正な企業活動を通じて業績を向上させることについてある程度具体的に明示し、基本方針として掲げている。もっとも単に取締役、従業員は企業倫理憲章、行動基準を遵守するという記載に留めているケースもある。

次いで個別事項に着目すると、以下の事例が見られる。

##### (1) 取締役の職務の執行に係る情報の保存の管理

取締役、使用人の職務の執行状況を事後的に確認ができるように、株主総会、取締役会の議事録、稟議書等重要な決裁書の作成保管について、管理本部担当取締役等が文書管理規定を定め、その保存を管理する。

##### (2) 損失の危険に関する規定及びその他の体制

組織横断的リスクの状況、並びに全社的対応は総務部、あるいはコンプライアンスリスク委員会が行い、各部門所管業務に付随するリスク管理は担当部門が行う。環境保安委員会、品質管理委員会等を設け担当委員会がそれぞれ監査を実行する。

##### (3) 取締役・使用人職務執行の法令定款の適合

社内規則の規定に基づく、職務権限及び意志決定のルールにより適正かつ効率的に職務の執行が行われる体制を採る。又コンプライアンス部を新設、全社の法令遵守の取り組みを横断的に統括する。

##### (4) 職務執行の効率性

職務権限規定に基づき取締役の職務執行が適正、かつ効率的に達成出来る体制を採る。取締役会を定時開催する他、経営会議等で絞り込んだテーマについての議論を重ね、意志決定の迅速化と法令遵守についての配慮を行う。

##### (5) 使用人の職務執行が法令定款に適合するための体制

コンプライアンス委員会等を設置し、常時法令違反の無いように監視を行う他、内部通報制度を設置するなど風通しの良い経営に注力する。

(6) 企業集団の業務の適正確保

企業集団の共通の企業行動憲章を定め、企業集団の取締役、職員を一体とした遵法意識を醸成する。実行にあたっては子会社管理規定を制定し、その統括部門の子会社が行う重要な案件に関し報告を受け、事案ごとの重要性に応じた社内規定による決裁を実行する。そして必要に応じてモニタリングを行う。なお、内部監査については本社、子会社共通の基準により行う。

以上の傾向に鑑み中小会社の体制としてどのような体制が適切であるか、監査役として監査していく必要がある。

(7) 監査役に対する報告の体制、監査が実効的に行われる体制について、事例は建前上法令の定めによるものが多いが、各社各様の事情もあり基本方針では独自の記述はない。中小会社では、企業環境から考えて、十分な監査役監査の体制を確保することは事実上困難である。従って経営上の重大な事項に関し、不祥事が発生する恐れがある場合、又は発生した場合に監査役に先ず報告が行われる体制を確保することが先決である。そのためには経営執行部の理解と意識の改善が重要であり、監査役としてはその面の啓蒙が必要となる。要員等々の環境整備については企業実態に応じた形を示現していくことが、より現実的な対応ではないかと思う。

## 中小会社監査実務研究会

(社) 日本監査役協会関西支部 中・小会社監査実務部会

大和製衡(株)	常勤監査役	大松 基秀	(幹事)
オーエヌ電子(株)	常勤監査役	吉田 米次郎	
(株)ドーン	常勤監査役	三宮 勲	
(株)ホリーズ	前常勤監査役	吉田 東治	

### 専門委員

神戸大学大学院	法学研究科教授	志谷 匡史	
あずさ監査法人	公認会計士	北山 久恵	
玉置公認会計士事務所	公認会計士	玉置 栄一	

### 事務局

日本監査役協会関西支部	所長	和田 成泰	
同	課長	西 功	
同		八木 達弥	

(順不同・敬称略)

### 【参考条文】

- 会社法 . . . 会社法（平成 17 年 7 月 26 日公布 法律第 86 号）
- 会社法施行規則 . . . 会社法施行規則  
（平成 18 年 2 月 7 日公布 法務省令第 12 号）
- 会社計算規則 . . . 会社計算規則  
（平成 18 年 2 月 7 日公布 法務省令第 13 号）
- 整備法 . . . 会社法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律  
（平成 17 年 7 月 26 日公布 法律第 87 号）
- 商法 . . . 平成 17 年改正前商法
- 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  
（会社法「現代化」改正の施行に伴い廃止）
- 有限会社法 . . . 有限会社法（会社法「現代化」改正の施行に伴い廃止）

### 【参考】

- 監査役監査基準 . . . (社) 日本監査役協会（平成 19 年 1 月 12 日改正）
- 四半期報告制度 . . . 平成 20 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から適用  
（証取法等改正法附則 16 条）
- 金融商品取引法における内部統制報告制度  
. . . 平成 20 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から適用  
（証取法等改正法附則 15 条）
- 有価証券報告書等の確認書制度  
. . . 平成 20 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から適用  
（金融商品取引法 24 条の 4 の 2、24 条の 4 の 8、24 条の 5  
の 2）
- ・確認書の提出対象会社以外の有価証券報告書提出会社については任意の提出が  
可能（金融商品取引法 24 条の 4 の 2 第 2 項）。

以上