



Title	監査人による法令違反等事実に係る通知申出制度の法的意義
Author(s)	荻野, 昭一
Citation	経済學研究, 62(2), 15-40
Issue Date	2013-01-17
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/51728
Type	departmental bulletin paper
File Information	ES_62(2)_015.pdf



監査人による法令違反等事実に係る 通知申出制度の法的意義

萩 野 昭 一

1. はじめに

監査人¹⁾による監査証明は、企業の作成する財務書類の信頼性を確保し、健全な資本市場を実現するため、また、企業を取り巻く多数の利害関係者の適正な経済活動を実現するために極めて重要な制度的インフラに位置づけられる。この監査証明が市場や取引の多様化・複雑化に伴い経済社会に広範に浸透してきたことによって、監査人の経済社会からの負託及び期待への対応の重要性が一段と拡大している。

監査人は、被監査会社との間における監査契約の締結により法的には準委任関係にあることを前提として、その業務に対し善管注意義務を負っていることから、当該義務に違反して監査証明を行ったと認められるときは、民法上、被監査会社に対して債務不履行による損害賠償責任を負うこととなる（民415条）。また、会社

法及び金融商品取引法上の民事責任を負うこともある。

監査証明は、「財務諸表等の監査証明に関する内閣府令」で定める基準及び手続によって行うことが義務付けられており（金193条の2第5項）、一般に公正妥当と認められる監査に関する基準及び慣行に従って実施されることとなる。具体的には、企業会計審議会により公表された監査基準と、これを具体化した日本公認会計士協会が公表する監査に係る実務の指針を規範としている²⁾。一般論としては、監査人が善管注意義務を果たしたといえるためには、これらの規範に従った監査を適正に履行することが求められる³⁾。一般に、善管注意義務は、社会通念上、その地位・状況にある者に通常期待される程度の注意義務とされているところ、特に、高い専門的能力を求められる役割については、その期待される水準・内容は相当程度高く

1) 本稿においては、公認会計士、監査法人又は会計監査人を総じて「監査人」の表記で記載する。

2) 我が国において一般に公正妥当と認められる監査の基準に関しては、平成22年に改訂された企業会計審議会の「監査基準の改訂について」の「前文二1」において、「我が国の監査の基準の体系としては、平成3年の監査基準の改訂において、監査基準では原則的な規定を定め、監査基準を具体化した実務的・詳細な規定は日本公認会計士協会の指針（監査実務指針）に委ね、両者により我が国における一般に公正妥当と認められる監査の基準とすることが適切」と示されている。ここでいう「監査実務指針」は、監査及び監査に関する品質管理に関して、日本公認会計士協会に設置されている各委員会が報告

書又は実務指針の名称で公表するものが該当する。このうち、監査基準委員会報告書は、企業会計審議会が公表する監査基準を実務に適用するために具体的・詳細に規定されたものであり、監査実務指針の中核となるものである。なお、監査実務指針を実務に適用するに当たっては、日本公認会計士協会が公表する監査に関する研究報告や研究資料、及び一般的に認められている監査実務慣行が参考になることがあるが、これらは、監査実務指針の適用上の留意点や具体的な適用の方法を例示し、実務上の参考として示されるものであることから、監査実務指針を構成するものではないと位置づけられている（日本公認会計士協会監査基準委員会報告書（序）「監査基準委員会報告書の体系及び用語」（H23.12.22）参照）。

なると考えられる。したがって、独立した職業的専門家が独占業務として行っている監査証明業務は、その期待される程度も極めて高度な水準・内容のものとなる。

このような高い期待が求められる一方で、近年も継続的に発生している会計不正を背景として、資本市場の公正性・透明性の確保がこれまで以上に重要視されるなど、監査を巡る環境は常に変動し続けており、監査人に対する法的責任についても強化されてきている⁴⁾。また、平

3) 弥永真生「粉飾決算を看破できなかった監査法人の債務不履行責任」ジュリスト 1376 号 (2009) 122 頁参照。なお、監査基準は、財務諸表監査たる会計監査の実施に当たり、職業的専門家が拠るべき規範であり、その性格は、本来は不法行為法の注意義務の基準として捉えるべきで、より法的かつ実務的概念である (山浦久司『会計監査論 (第5版)』(中央経済社, 2008) 148 頁。) とする見解がある。また、判例においても、監査人の注意義務の内容及び過失については、財務諸表の監査に当たり、善良なる管理者としての注意義務をもって、主として監査基準に基づき通常実施すべき監査手続を実施する義務を負っていると判断するもの (大阪地判平成 17 年 2 月 24 日判例時報 1931 号 152 頁) や、通常実施すべき監査手続とは、監査基準・一般基準の適格性基準に適合した職業会計人を前提として、監査人がその能力と実務経験に基づき十分な監査証拠を入手するために正当な注意をもって必要と判断して実施する監査手続をいうものと認められ、この通常実施すべき監査手続に従って、個別の被監査会社の状況に応じて、監査計画を策定し、画一的なものではない多様な監査証拠を入手し、監査要点に応じて必要かつ十分と考えられる監査手続を実施することが、監査人に課せられた善管注意義務であると解されとするもの (大阪地判平成 20 年 4 月 18 日判例時報 2007 号 104 頁) 等がある。

4) 例えば、①平成 15 年公認会計士法改正による公認会計士の使命の明確化、独立性の確保及び監査法人等に対する監視・監督体制の強化等、②平成 17 年会社法制定による会計監査人の行為に基づく対会社責任に係る株主代表訴訟の対象化等、③平成 18 年証券取引法改正による四半期報告制度及び財務報告に係る内部統制報告制度の導入等、④平成 19 年公認会計士法及び金融商品取引法改正による有限責任組織形態の監査法人制度の創設、課徴金納付命令の創設及び法令違反等事実に係る通知申出制度の創設等。

成 23 年 12 月の自見元金融担当大臣の記者会見において、「会計監査のあり方については、今回の会計不正⁵⁾に対して監査人がその機能を有効に発揮し得なかった要因について分析を行い、それを踏まえ、日本公認会計士協会等とも連携し、今後、会計不正に対応するための監査手続等の充実を図っていく必要がある」旨の発言があり、これを受け、現在、金融庁企業会計審議会監査部会において、会計不正等に対応した監査手続等のあり方について検討がなされている⁶⁾。また、これらの動きに併行して、平成 24 年 4 月 1 日開始事業年度の監査から、日本公認会計士協会の新起草方針に基づく監査基準委員会報告書等が一斉適用されている⁷⁾。

このように、監査を巡る諸環境は激しい変化の中にあるところ、本稿は、平成 19 年に金融商品取引法の改正によって創設された監査人に

5) 金融庁森本総務企画局長発言において、オリパスをはじめとする数々の会計不正事案を契機としたものであることが口頭説明されている。平成 24 年 5 月 30 日開催企業会計審議会第 26 回監査部会議事録参照。

6) 金融庁ホームページ参照。企業会計審議会監査部会の配布資料「会計不正等に対応した監査基準の検討について (案)」によると、「本監査部会においては、国際的な議論の動向等も踏まえつつ、我が国の監査をより実効性のあるものとするとの観点から、会計不正等に対応した監査手続等の検討を行い、公認会計士の行う監査の規範である監査基準等について所要の見直しを行うこととする。今回の検討は、1 年程度を目途に検討することとする。」としている。

7) 日本公認会計士協会は、平成 19 年から、国際会計士連盟 (IFAC) の国際監査・保証基準審議会 (IAASB) が公表しているクラリティ版の国際品質管理基準 (ISQC) と国際監査基準 (ISA) を参考として、新起草方針に基づく既存の品質管理基準委員会報告書及び監査基準委員会報告書の改正作業を進めてきた。新起草方針に基づく改正は、クラリティ版の ISA と同様に、各報告書について、①報告書の構成を監査上の「要求事項」とその解釈に当たる「適用指針」とに区別すること、②個々の報告書の目的を明確化すること等の方針に基づき、我が国における監査基準をはじめ監査を取り巻く環境をも踏まえた上で、新たな報告書を策定又は既存の報告書を全面的に書き換えたものである。

よる法令違反等事実に係る通知申出制度の法的意義について検討するものである。本制度は、公認会計士監査を充実・強化する観点から、上場会社等⁸⁾に法令違反等事実が存在する場合には、監査人が上場会社等との関係において、強固な地位に基づき適正に監査を行うことができるよう措置されたもの⁹⁾と説明される。しかし、この通知申出制度に対する見解は一様ではなく、事実上、不正行為を発見した監査人に対し、その会社あるいは規制監督当局にこれを知照する義務を課すものであり、監査人は単に監査をするだけでなく、違法行為等の防止措置をとることを義務付けるもので公認会計士法の性格を変更する重大な改正であるとする見解¹⁰⁾や監査人には不正行為の発見・警鐘の役割が与えられたとする見解¹¹⁾がある。これらの見解は、監査人に対して新たに義務と責任を伴う制度が創設されたことを意味するものと理解される。他方、通知申出制度は、監査人に不正行為は是正の直接的な権限ないし義務が新たに創設されたとは解すべきではなく、不正行為について全面的に法的責任を負っている監査役等における社内自浄作用を促す、一種の伝家の宝刀の機能と解釈されるべきとする見解¹²⁾があり、これによると、通知申出制度によって監査人に対する新たな義務や責任が付加されたとは考えるべきではなく、あくまでも、監査役等に対しその自浄的な

機能が有効に運用されるよう動機づけるための一手段が設けられたに過ぎないと理解することができる。

このような見解の相違を踏まえ、制度創設後4年以上経過した今日、金融商品取引法上の通知申出制度に含有される論点を明確にし、会社法上の報告制度との関係について整理した上で、通知申出義務違反に対する制裁や責任の要件を踏まえ、通知申出制度の法的意義を明らかにしようとするのが本稿の趣旨である。

2. 金融商品取引法上の通知申出制度

(1) 通知申出制度の概要

平成19年の公認会計士法改正に併せて改正された金融商品取引法によって監査人¹³⁾による不正・違法行為発見時における通知申出制度が創設され、平成20年4月1日より施行されている。本制度は、公認会計士監査を充実・強化する観点から、上場会社等に法令違反等事実が存在する場合には、監査人が上場会社等との関係において、強固な地位に基づき適正に監査を行うことができるよう措置されたものと説明されている。

通知申出制度の具体的な内容は、まず、第一段階として、監査人が上場会社等における法令に違反する事実その他の財務計算に関する書類¹⁴⁾の適正性の確保に影響を及ぼすおそれのある事実（金融商品取引法上「法令違反等事実」という。）を発見したときは、当該事実の内容及び当該事実に係る法令違反の是正その他の適切な措置をとるべき旨について、遅滞なく、当

8) 金融商品取引法上は「特定発行者」と定義され、有価証券届出書を提出しようとする者又は有価証券報告書を提出しなければならない有価証券の発行者をいう（金商法施行令35条）。

9) 金融庁「『公認会計士法等の一部を改正する法律の施行に伴う関係政令・内閣府令（案）』に対するパブリックコメントの結果について」（平成19年12月7日）No.29参照。

10) 岸田雅雄「粉飾決算の防止と公認会計士の役割」商事法務1812号（2007）49頁。

11) 酒巻俊雄・龍田節編集代表『逐条解説会社法第5巻』（中央経済社、2011）〔川島いづみ〕180頁。

12) 武井一浩「実務の観点からのコメント」町田祥弘・松本祥尚編著『会計士監査制度の再構築』（中央経済社、2012）135～141頁参照。

13) 金融商品取引法上は、公認会計士又は監査法人の表記で規定されている。

14) 発行開示書類及び継続開示書類に含まれる財務諸表（貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書及びキャッシュ・フロー計算書等）をいう。なお連結財務諸表を含むほか、四半期財務諸表も含まれる（金193条の2第1項、監査証明府令1条）。

該上場会社等の監査役等¹⁵⁾に対する書面通知が義務付けられる（金 193 条の 3 第 1 項、監査証明府令 7 条）。

次に、この是正通知を前提として、第二段階として、監査人は通知から一定期間経過後も、なお法令違反等事実が上場会社等の財務計算に関する書類の適正性の確保に重大な影響を及ぼすおそれがあり、かつ、当該上場会社等が適切な措置をとらないと認める場合であって、当該重大な影響を防止するために必要があると認めるときは、あらかじめ規制監督当局への申出をする旨を当該上場会社等に書面で通知した上で、規制監督当局¹⁶⁾に対し、当該法令違反等事実に関する意見についての書面申出が義務付けられている¹⁷⁾（金 193 条の 3 第 2 項、監査証明府令 8 条）。併せて、当該申出を行った監査人は、当該上場会社等に対し、当該申出を行った旨及びその内容についての書面通知が義務付けられている（金 193 条の 3 第 3 項）。

この通知申出義務の対象者は、金融商品取引法に基づき上場会社等の監査証明を行う監査人であり、通知の対象となるものは、同法に基づ

き財務諸表監査を行うに当たって発見された「法令違反等事実」である。したがって、厳密には内部統制監査や会社法監査を行うに当たって発見された法令違反等事実は本制度に基づく通知の対象にはならないこととなる。もっとも、内部統制監査は、原則として同一の監査人により財務諸表監査と一体となって行われるものであり、相互の監査の過程において得られた監査証拠は相互の監査の証拠として利用されることが想定されていること¹⁸⁾からすると、財務諸表監査と無関係に内部統制監査において法令違反等事実を発見したものであると判断することは困難な場合が多いと思われる。また、金融商品取引法に基づく財務諸表監査と会社法監査との関係は、根拠法律の目的が異なるものの、両法の監査が義務付けられる場合には、現実には同一の監査人が同一の手続によりほぼ同時期に両方の監査を実施しているのが実情である¹⁹⁾。

本制度において是正通知から一定期間が設けられている趣旨は、適正を欠く財務計算に関する書類が開示されるのを防止し、上場会社等が自律的に是正措置を講じるための期間として機能させるためである²⁰⁾。なお、通知申出制度に係る規定に違反した者は、30 万円以下の過料に処せられる（金 208 条の 2 第 4 号～6 号）。

（２） 通知申出制度の論点

①法令違反等事実

金融商品取引法 193 条の 3 に規定する通知申出制度には、多数の条文上の論点が存在するこ

15) 当該上場会社等の監査役又は監事その他これらに準ずる者をいう（監査証明府令 7 条）。なお、会社法の規定を踏まえ、監査役会又は監査委員会も含まれると考えられる。ただし、実務上は、このような事態が生じた場合には事象の重要性から取締役会等にも通知することが想定されている（日本公認会計士協会監査・保証実務委員会研究報告 25 号「不適切な会計処理が発覚した場合の監査人の留意事項について」27 頁参照）。これらの多様な通知先を想定し、監査人がその職業的専門家としての判断により、監査役等以外の者に対して通知すべきとする例外的な場面も想定し得ることから、このような場面においても適切な対応がなされるような規定であるとされる（金融庁パブコメ・前掲注 9）No 34 参照）。

16) 通知の相手先は内閣総理大臣から金融庁長官に権限委任されている（金 194 条の 7 第 1 項）。

17) 規制監督当局に対する書面による申出を行った場合には、監査契約に記載された条件に基づいて、監査契約を解除・終了することが想定されている（日本公認会計士協会報告書第 25 号・前掲注 15）6 頁参照）。

18) 企業会計審議会「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の改訂について（意見書）」（H23.3.30）中、監査基準Ⅲ2「内部統制監査と財務諸表監査の関係」参照。

19) 吉見宏「会社法監査と金商法監査の並立」町田祥弘・松本祥尚編著『会計士監査制度の再構築』（中央経済社、2012）209 頁。

20) 池田唯一・三井秀範監修『新しい公認会計士・監査法人監査制度』（第一法規、2009）116 頁。

とから、以下各論点についてみていくこととする。

まず、第一の論点は、監査人が上場会社等に対して是正通知をするときの対象となる「法令違反等事実」とはどのような事実かという点である。条文上「法令違反等事実」とは、監査人が監査証明を行うに当たって、上場会社等における「法令に違反する事実その他の財務計算に関する書類の適正性の確保に影響を及ぼすおそれがある事実」をいうことから、法定違反は単なる例示に過ぎず、およそ財務計算に関する書類の適正性の確保に影響を及ぼすおそれがある重要な事実すべてが該当するものと考えられる。他方、財務計算に関する書類の適正性の確保に影響を及ぼさないような場合には、法令に違反する事実であっても該当しないこととなる²¹⁾ため、範囲は限定的と捉えることもできる。これについて立法担当者は、仮に第一段階の是正通知を受けた監査役や上場会社等が何の対応もせず、当該事実が放置された状態のまま当該財務書類が開示された場合に、当該財務書類の重要な事項について虚偽記載等が生じるような事実を指すものと説明している²²⁾。すなわち、上場会社等において適切な対応をとらなければ重要な事項についての虚偽記載等が生じるような事実をいうと解されるが、ここには2つのポイントがあると考えられる。ひとつは、「重要な事項」であり、もうひとつが、「虚偽記載等」である。

条文上、「法令に違反する事実その他の財務計算に関する書類の適正性の確保に影響を及ぼ

すおそれがある事実」には重要性の要件が規定されていないため、重要性の観点は不要との解釈も成り立ち得る。しかし、重要性の観点が不要であるとする、およそ影響を及ぼすおそれがある事実すべてが含まれるため、軽微な事実までもが含まれてしまい、その範囲が広がり過ぎる嫌いがある。この点、「重要な事項についての虚偽記載等が生じるような事実」と解することによって、重要性の判断も含めた考え方をとることが容易となる²³⁾。なお、この場合の「重要な事項」とは、一般的な投資者の立場から、投資者の合理的な投資判断にとって重要な要素となり得るかかどうかという視点をもって判断されるものと考えられる。すなわち、その事項について事実の記載がなされなければ投資者の投資判断が変わるようなおそれのある事項であるといえる。

次に「虚偽記載等」であるが、他の金融商品取引法上の民事責任規定²⁴⁾との関係に鑑みると、①重要な事項について虚偽の記載があること、②記載すべき重要な事項の記載が欠けていること、③誤解を生じさせないために必要な重要な事実の記載が欠けていることの三類型がこれに該当するものと考えられる²⁵⁾。いずれも、軽微な事項の誤りは含まれず、重要と判断される事項の記載又は記載の欠落が該当することとなる。具体的には、収入の過大計上や費用の過

21) 弥永真生「金融商品取引法の下での監査役と監査人との連携」月刊監査役550号(2009)60頁。

22) 池田=三井・前掲注20)113・114頁参照。なお、金融庁パブコメ・前掲注9)No.29は、「仮に監査人(下線筆者)や被監査会社において何らの対応も図られず、当該事実が放置された状態のまま当該財務計算に関する書類が提出された場合に、重要な事項についての虚偽記載等が生じるような事実を指す」としている。

23) 金融庁パブコメ・前掲注9)No.30参照。なお、次に説明する「虚偽記載等」においても重要性の要素は含有されている。

24) 金融商品取引法18条、21条、21条の2、22条、24条の4等参照。なお、金融商品取引法は刑事罰、課徴金、民事責任のエンフォースメントの違いによってそれぞれ法律の構成要件が異なっているが、是正通知規定の趣旨に鑑みると、最も広い民事責任規定の構成要件を採用することが適当と考える。

25) ①及び②の「重要な事項」と、③の「重要な事実」との相違については、前者が規定された具体的な開示項目への虚偽記載であるのに対し、後者は規定されていない事実をいうための表記の違いである。

小計上等に係る虚偽記載やその欠落等が典型例であるが、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠しない会計処理を行った場合も該当すると解すべきである。それは、会計基準に準拠しない場合であっても、重要な事項について虚偽の記載があると解することができることに加え、そもそも、金融商品取引法上の監査証明は、会計基準に準拠していない財務計算に関する書類には重要な虚偽の表示があり得ることが含意されているためである²⁶⁾。

このような事実の該当性については、上場会社等の規模・特性やその財務計算に関する書類の内容などを総合的に勘案し、当該事実が財務計算に関する書類の適正性の確保に影響を及ぼすおそれがある事実として「法令違反等事実」に該当するか否かの判断を、その重要性の要素も含め監査人としての専門的知識・経験に照らし、独立した立場において判断すべきものと考えられる²⁷⁾。

②監査人の業務範囲

第二の論点は、法令違反等事実の発見については、「監査証明を行うに当たって」発見された場合が適用範囲となるが、監査証明業務に関係のないような状況においても発見し通知すべき義務を負うかという点である。監査人は上場会社等と準委任関係にあり、善管注意義務を負うことからして、職務執行の際であると否とを問わず、取締役の不正行為等を発見したときに報告義務を負うことは当然のことであると考え、監査証明業務に関係がないような状況においても発見・通知義務を負うとしてこれを広範囲に解することも可能である。しかし、文理上、金融商品取引法 193 条の 2 第 1 項の「監査証明を行うに当たって」発見したときがその要

件となっており、その違反行為には過料が科されていることを踏まえると、これを無制限に拡大することは法令上要件を置いている趣旨を没却しかねず、ある程度、限定的に解さなければ、監査人の負担が過重に課されてしまうおそれがある。もっとも、状況の如何にかかわらず、常に監査人の直接の職務執行の範囲だけに限定解釈することも運用上妥当とはいえない。

したがって、監査人の監査証明業務の過程における場合を原則としつつも、監査人の監査執行と関連する行為に関する場合をも含むと考えることが適当ではないかと考える。すなわち、監査証明業務に無関係の場合においても当然に法令違反等事実の発見・通知のための義務を負っていると考えすることは適当ではなく、この点はある程度限定的に解することが妥当である²⁸⁾。

③是正通知の内容

第三の論点は、是正通知において、「当該事実の内容及び当該事実に係る法令違反の是正その他の適切な措置をとるべき旨」の内容をどこまで記載するかという点である。条文上は、法令違反等事実を発見した監査人は、当該事実の内容及び当該事実に係る法令違反の是正その他の適切な措置をとるべき旨を記載した書面により、当該上場会社等の監査役等に対し通知しなければならないとのみ規定されており、上場会社等がとるべき是正措置の具体的内容を通知することまでは求められていない²⁹⁾。したがって、発見された法令違反等事実についてどのような措置をとるかについての具体的な判断は、財務計算に関する書類の作成責任を担う上場会社等に委ねられているものと考えられる。

もっとも、是正通知を受けた監査役等による

26) 金融商品取引法 193 条の 2 第 1 項、監査証明府令 4 条 1 項 1 号ニ、4 項 2・3 号参照。松尾直彦『金融商品取引法』（商事法務、2011）175 頁参照。

27) 金融庁パブコメ・前掲注 9) № 29。

28) もっとも、監査証明業務に関係のないような状況において法令違反等事実を発見してしまった場合にまで、当然に通知義務が免除されるとまではいえない。

29) 池田＝三井・前掲注 20) 110 頁参照。

適切な対応を期待するためには、職業的専門家である監査人が具体的な是正措置の提案を行ったほうが望ましい場合が多いと思われる。また、その後の対応である規制監督当局への意見申出を想定して、上場会社等への通知の際に、あらかじめ規制監督当局に申し出る旨を明記しておくことも効果的である³⁰⁾。実務上、是正通知の内容は、当該法令違反等事実を発見した経緯、財務計算に関する書類の適正性の確保に与える影響等を考慮した監査人の見解を含めて、適切な措置をとるべき旨が記載されることになると考えられる³¹⁾。

④重大な影響を及ぼすおそれ

第四の論点は、第二段階における意見申出の要件のひとつである、法令違反等事実が上場会社等の財務計算等に関する書類の適正性の確保に「重大な影響を及ぼすおそれ」とは、どのようなものをいい、第一段階における法令違反等事実との相違は何かという点である。条文に則してみると、上場会社等における「法令に違反する事実その他の財務計算に関する書類の適正性の確保に影響を及ぼすおそれがある事実」が、上場会社等の「財務計算に関する書類の適正性の確保に重大な影響を及ぼすおそれがあること」と認められる場合となる。すなわち、「影響を及ぼすおそれがある事実」が「重大な影響を及ぼすおそれがあること」として認められる場合をいう。

金融庁によると、「重大な影響を及ぼすおそれがある」場合とは、監査人が発見した法令違反等事実について、上場会社等に通知するなどの取組みを進めてきたにもかかわらず是正が進まない等の事由により、当該法令違反等事実が財務計算に関する書類の適正性の確保に重大な

影響を及ぼす蓋然性が高くなった場合を指すと説明する³²⁾。少し分かりにくいのが、第一段階における影響を及ぼすおそれがある事実が、第二段階において重大な影響を及ぼす蓋然性が高くなった場合のことをいうと考えられる。

例えば、時間的な経過や是正通知事項への対応の進展によって、適正性の確保への影響が更に重大な方向に変化する場合や、軽減の方向に変化し又は変化しないにもかかわらずなお重大性を備えている場合が想定される。この場合の判断基準は、是正通知による上場会社等の対応の有無にあるのではなく、その対応の実効性にあるものと考えられる³³⁾。したがって、上場会社等が何らかの対応をすることによって財務計算に関する書類の適正性の確保への影響が消滅したり軽微なものになることが期待される一方で、対応したにもかかわらず依然として重大な影響を及ぼす蓋然性が高い場合には、第二段階の意見申出を検討することとなる。

他方、上場会社等が何ら対応しなくとも、第一段階における影響を及ぼすおそれがある事実が、第二段階において重大な影響を及ぼすおそれがあることには該当しないと判断されることもあり得る。すなわち、第二段階における「重大な」影響を及ぼすおそれの要件は、第一段階と比較し条文上加重されており、第一段階における「重要性」の要素に加え、更に「重大性」の要素が付加されているためである。この趣旨は、そもそも本制度は監査人が監査証明を行うに当たり、法令違反等事実の是正を一層の実効性をもって上場会社等に求めることを主眼とするものであって、規制監督当局の情報収集を主

32) 金融庁パブコメ・前掲注9) No.31。

33) このことは、判断要件として文理上「重要な影響を及ぼすおそれがあること」と「適切な措置をとらないこと」が区分して規定されていることから明らかである。ただし、重要な影響を及ぼすおそれがある場合には、適切な措置がとられていないことを意味すると考えられるため、具体的な判断に当たっては、両者は同一の要件を表裏からみたものと評価される。

30) 日本公認会計士協会法規委員会研究報告第9号「法令違反等事実発見への対応Q&A」(H20.11.5) Q6。

31) 日本公認会計士協会報告書25号・前掲注15) 27頁。

眼とするものではないため、監査人が発見したすべての法令違反等事実を直ちに規制監督当局に申し出るという制度設計はせず、監査人の一定の取組みにもかかわらず、上場会社等の適切な措置が図られないまま開示の時期が切迫するなど、上場会社等の自律的に正が期待し得ない状況に至って初めて、規制監督当局に委ねる段階的な規定として整理することで、企業内コンプライアンス機能の促進と資本市場機能の健全性確保のバランスを図っているものと考えられる³⁴⁾。

なお、意見申出を受けた規制監督当局のその後の対応については特に規定されてはいないが、規制監督当局は、金融商品取引法上、有価証券届出書や有価証券報告書等の縦覧書類³⁵⁾を提出した者、提出すべきであると認められる者又は有価証券の引受人その他の関係者等に対する報告徴取権限と立入検査権限を有する(金26条)³⁶⁾ほか、同法及び公認会計士法に基づく刑事罰、課徴金又は行政処分等の多様な法執行手段が与えられている。したがって、規制監督当局の対応については、これらの規定を適切に運用することがその使命として要請されている。

監査人による規制監督当局への意見申出の具体的な判断については、監査人が経営者の採用

した会計方針の選択及び運用方法又は財務諸表の表示方法に関して、財務計算に関する書類に重要な影響を与える著しく不適切な事項があるか否かを判断し³⁷⁾、その上で、その重大な影響を与えることを防止するために必要があると認めるに際し、監査人としての専門的知識・経験に照らし、独立した立場において判断することになるものと考えられる。その際の判断基準として、規制監督当局として何らかの行政対応をとるであろうと合理的に想定される程度の重大性を有するか否かという視点も有益なものになると思われる。

実際に意見申出をする場合には、監査人として上場会社等の財務計算に関する書類に対して無限定適正意見を表明することが困難な状況であることから、当該意見申出については十分な検討が必要となる³⁸⁾一方で、意見申出を判断するに当たり必要以上に躊躇すべきではないと考えられる³⁹⁾。

34) 神田秀樹・黒沼悦郎・松尾直彦編著『金融商品取引法コメンタール4』(商事法務, 2012)〔柿崎環〕505頁参照。

35) 縦覧書類とは、有価証券届出書及びその添付書類並びにこれらの訂正届出書、発行登録書及びその添付書類、発行登録追補書類及びその添付書類並びにこれらの訂正発行登録書、有価証券報告書及びその添付書類並びにこれらの訂正報告書、確認書及びその訂正確認書、内部統制報告書及びその添付書類並びにこれらの訂正報告書、四半期報告書及びその訂正報告書、半期報告書及びその訂正報告書、臨時報告書及びその訂正報告書、自己株券買付状況報告書及びその訂正報告書、親会社等状況報告書及びその訂正報告書をいう(金25条)。

36) これらの権限は、金融庁長官が自ら行使することができるほか、証券取引等監視委員会にも権限委任されている(金194条の7第3項、同施行令38条の2)。

37) 法令違反等事実が、上場会社等の財務計算に関する書類の適正性の確保に重大な影響を及ぼすおそれがあり、通知を受けた上場会社等が適切な措置をとらないと認められる場合において、監査人は、監査意見の形成に当たり無限定適正意見以外の意見表明や意見不表明等の適否を検討しなければならない。このとき、監査人が不適正意見を表明することとなる場合には、監査人は経営者の採用した会計方針の選択及び運用方法又は財務諸表の表示方法に関して、財務書類に重要な影響を与える著しく不適切な事項があると判断しているのであり、通常は当該意見表明に先立って、法令違反等事実に関する上場会社等への通知及び規制監督当局への申出がなされるものと思われる(日本公認会計士協会Q&A・前掲注30)Q7。

38) 日本公認会計士協会報告書25号・前掲注15)34頁参照。

39) 上場廃止に移行する可能性があるが、あくまで上場廃止の問題は、上場を管理している金融商品取引所の問題であることに加え、その判断は取引所規則に基づき、不適正意見又は意見不表明であって、かつ、金融商品取引所がその影響が重大であると認める場合に行われることから、上場廃止に係る判断と責任は金融商品取引所にあり、この点の責任のすべてを無条件に監査人に転嫁すべきではない。

⑤意見申出の内容

第五の論点は、規制監督当局への意見申出の具体的な内容はどのようなものかという点である。この意見申出の書面記載事項は法令において規定されており（金193条の3第2項、監査証明府令8条）、①監査人の氏名又は名称及び住所又は主たる事務所の所在地、②上場会社等の商号又は名称、③是正通知を行った日、④意見の要旨、⑤意見の内容を記載しなければならない。この場合において、意見の内容は、法令違反等事実が上場会社等の財務計算に関する書類の適正性の確保に重大な影響を及ぼすおそれがあることと、是正通知を受けた上場会社等が適切な措置をとらないことをそれぞれ別に記載する必要がある（監査証明府令8条5号）。また、監査人は、規制監督当局への意見申出後、当該上場会社等に対して、その旨及びその内容を書面にて通知しなければならないが、その申出に至った理由に関し、当該法令違反等事実に対する監査人の対応及び上場会社等のとった措置に対する監査人としての判断を含めて、上場会社等に説明することが必要と考えられる⁴⁰⁾。

なお、監査人は正当な理由がなく、その業務上取り扱ったことについて知り得た秘密を他に漏らし、又は盗用してはならないとされている（会計士法27条）ところ、通知申出制度との関係から、日本公認会計士協会の倫理規則（昭和41年12月1日制定）においてその守秘義務が解除されている。すなわち、通知申出制度は、金融商品取引法に基づく要請であるところ、倫理規則6条8項において、「会員の守秘義務が解除される正当な理由がある」場合として、「法令等に基づき、法令違反等事実の申出を行うとき」が明記されているが、制度の趣旨から妥当な措置と考える。

⑥意見申出の期限

第六の論点は、意見申出義務は法令所定の要件に該当し、監査人がその必要があると認めるときに行うとされているところ、いつまでに行わなければならないかという点である。条文上は、上場会社等に対し是正通知を行った日から、一定期間経過後なお、法令所定の要件に該当し、監査人が必要と認めるときと定めるのみで意見申出の期限については明記されていない。一定期間については、開示書類の種類によって異なっており、①最初に有価証券報告書の提出期限が到来する場合には、有価証券報告書の提出期限の6週間前の日又は通知日から起算して2週間を経過した日のいずれか遅い日（当該日が有価証券報告書の提出期限以後の日である場合は、当該提出期限の前日）となる。また、②最初に四半期報告書又は半期報告書の提出期限が到来する場合には、四半期報告書又は半期報告書の提出期限の前日となる（金商法施行令36条）。

この是正通知をした日から一定期間経過後までが上場会社等が法令違反等事実に係る法令違反の是正その他の措置をとるべき期間となり、当該期間経過後、更に法令所定の要件に該当し、監査人が必要があると認めるときには、規制監督当局に対し「速やかに」申出を行うことが求められる。なお、当該一定期間を経過するまでは、監査人には規制監督当局への意見申出義務は発生していないものと考えられる⁴¹⁾。

例えば、有価証券報告書については、期末の財務諸表監査の実務上、一般的に計算書類の内容が確定するのは、計算書類の承認を行う決算取締役会の決議がなされた時点とされるが、上場会社の場合、決算日から45日以内に決算短信を発表することが金融商品取引所から推奨されており、3月末決算の会社の場合、5月15日頃までには計算書類の内容が確定されることが一般的である。上場会社においてその時点まで

40) 日本公認会計士協会報告書25号・前掲注15) 32頁参照。

41) 日本公認会計士協会 Q&A・前掲注30) Q11。

には是正措置が講じられていなければ、決算スケジュールに支障を来すことが想定される。したがって、有価証券報告書を提出期限（決算日から3か月以内）までに提出するためには提出期限の6週間前（3月末決算の会社の場合、5月15日頃）までに是正が図られていることが求められる。ただし、提出期限の6週間前の直前又は6週間前以降に是正通知が行われた場合には、決算スケジュールに支障が生じることになり、財務計算に関する書類の提出期限との関係からは迅速な対応が求められるところ、他方で、上場会社等において是正措置を講じるためには一定の期間を要することも踏まえ、このような場合には、別途、是正通知日から2週間の期限が与えられている。もっとも、是正通知日から2週間が経過する前に有価証券報告書の提出期限が到来する場合には、適正を欠いた財務計算に関する書類が提出される前に、財務計算に関する書類の適正性確保のために最大限の対応が図られる必要があることから、是正申出は提出期限の前日までの期間とされている⁴²⁾。

3. 会社法上の報告制度

次に、通知申出制度の検討に関連し、会社組織運営の一般法である会社法上の監査人による監査役等への報告制度との関係、及び監査人の行動規範である監査基準や監査実務指針との関

係についてみておくことは有益と考えられることから、以下これらについて整理する。

（1） 会社法上の報告制度の概要

昭和49年の商法改正に伴い、「株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律」が制定され、大会社⁴³⁾についての特例として会計監査人監査が導入された。これに対し、現行会社法はすべての株式会社について監査人⁴⁴⁾を設置する選択肢が開かれたほか、大会社及び委員会設置会社は設置が強制されている（会327条5項、328条）。

会社法上は、会計監査人設置会社は監査役等⁴⁵⁾を置かなければならないこと（会327条3項）を前提として、監査人は、その職務を行うに際して取締役又は執行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（以下「不正行為等」という。）があることを発見したときは、遅滞なく、監査役等への報告が義務付けられている（会397条）。本来、業務監査は監査人の職責ではないが、会計監査の際に取締役等の不正行為等を発見することがあり得るのでこのような報告義務が規定されている⁴⁶⁾。監査人は、取締役又は執行役の不正行為等が行われていることを発見した場合、監査役のような違法行為差止請求権（会385条1項）を有しないため、監査人のみでは不正行為等に適切に対応することができないおそれがある。この観点からも監査人による報告制度は有益なものと考えられている⁴⁷⁾。なお、監査

42) 日本公認会計士協会 Q&A・前掲注30) Q11。不適切な会計処理等が発覚した場合、通常、限られた時間内での対応となる。上場会社は金融商品取引法上の有価証券報告書等の提出期限後1か月以内に有価証券報告書等の提出ができない場合、金融商品取引所の定める上場廃止事由に該当する。発覚のタイミングによっては、その後の作業時間との関係で、この1か月以内の期限までに会社は有価証券報告書等の提出が困難になるケースがあり、この場合、監査人も監査報告書の提出が困難となる。不適切な会計処理が発覚した場合、実務上は時間的制約の中で通常以上に多くの監査上の対応を迫られることが多い（日本公認会計士協会報告書25号・前掲注15）参照）。

43) 制定当時は資本金5億円以上の会社のみであったが、その後、昭和56年改正によって現行会社法と同じ負債総額200億円以上の会社も対象とされた。

44) 会社法上は会計監査人の表記において規定されている。

45) 監査役会設置会社は「監査役会」、委員会設置会社は「監査委員会」（会397条3項・4項）。

46) 江頭憲治郎『会社法第4版』（有斐閣、2011）566頁。

47) 酒巻＝龍田・前掲注11）〔川島いづみ〕179頁参照。

人が、その職務を行うに際して取締役又は執行役の職務の執行に関し不正行為等があることを発見したにもかかわらず、監査役等への報告を怠った場合であっても、会社法上特に制裁規定は設けられていないが、監査人には善管注意義務が課されているほか、損害賠償責任を負う場合には、監査役による監査人解任の事由にもなり得る⁴⁸⁾。

すなわち、監査人の報告義務は、監査人の報告先である監査役等が善管注意義務を果たすため何らかの是正措置（例えば、取締役の解任、損害賠償請求、行為の差止請求等）をとるであろうと期待される程度の重大性を有するかどうかについて、監査人が自らの善管注意義務に従って判断されるものと解される⁴⁹⁾。監査人は、いつでも会計帳簿又はこれに関する資料⁵⁰⁾の閲覧及び謄写をし、又は取締役及び会計参与並びに使用人等に対し、会計に関する報告を求めることができ（会 396 条 2 項）、その職務を行うため必要があるときは、その子会社の業務及び財産の状況の調査をすることも可能である（会 396 条 3 項）。これらの基本的な権限を適切に行使することによって監査人の職務の執行が適正に行われ、自らの善管注意義務を果たすことが期待されている。

なお、監査役等はその職務を行うため必要があるときは、監査人に対し、会計監査に関する報告を求めることができる（会 397 条 2 項）。この権限には、2つの意味があるとされており、ひとつは監査役等が監査人の行った会計監査の相当性を監査する際に、その評価のための情報を得る手段であり、もうひとつは監査役等

が業務監査の過程で何らかの情報を必要とするときに、監査人に監査の過程で得ている情報を照会するための手段とされる⁵¹⁾。ただし、監査人は独立した会計専門家として会計監査を行う立場にあり、監査役等に従属する立場にはないし、監査人が監査役等の補助者であることを意味するものでもない⁵²⁾。

（２） 通知申出制度との関係

①通知・報告の対象となる事実

このように会社法上の報告制度は、金融商品取引法上の是正通知制度に類似する制度であるが、それぞれどのような関係にあるのかは自明ではない。そこで、通知申出制度の法的意義を検討するに当たりその関係を整理することとする。

まず初めに、会社法 397 条にいう監査人が会社に対して報告の対象とする「不正行為等」と、金融商品取引法 193 条の 3 第 1 項にいう「法令違反等事実」との関係についてである。まず、会社法上の「不正行為等」すなわち、「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」について検討する。

会社法上「不正の行為」の用語は他の条文においても多数使用されているが、その解釈は一樣ではない⁵³⁾。文理上は、会社法 397 条 1 項は、「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」の二つの事項のいずれかを発見したときが報告の対象とされている。

「不正の行為」には、会計に関わらない不正の行為までもが対象となるかという点が一つの論点である。これについては、会社法の他の条文を比較・検討した上で、取締役又は執行役が自己又は第三者の利益を図って会社に財産的

48) 会社法 340 条 1 項。酒巻＝龍田・前掲注 11) [川島いづみ] 179 頁参照。

49) 江頭憲治郎・中村直人編著『論点体系会社法 3』（第一法規，2012）[久保大作] 245 頁参照，酒巻＝龍田・前掲注 11) [川島いづみ] 181 頁参照。

50) 会社の会計に関する限り一切の帳簿・資料が会計帳簿の閲覧権の対象に含まれると解される（江頭・前掲注 46）650 頁参照）。

51) 江頭＝中村・前掲注 49) [久保大作] 340 頁参照。

52) 監査役等の監査人に対する報告請求は、取締役や使用人等に対する場合とは異なり、「いつでも」ではなく「必要があるときは」と限定されている（会 381 条 2 項，397 条 2 項）。

損害を生じさせる行為と解するのが正当であるとする見解⁵⁴⁾がある。しかし、これについては、本条の趣旨に鑑み、あまり限定的に解すべきではないと考える。すなわち、その趣旨は、会社法上の監査人の職務及び権限は、計算書類等の監査、すなわち会計監査に限定されており、取締役に対する業務監査一般には及ばないと解されている⁵⁵⁾ところ、監査の過程で会計に関わらない取締役等の不正行為を発見することも十分に想定されるため、同法は監査役等への

報告を義務付けることによって監査役等による適切な対処を促し、会社及び株主の利益を保護しようとするものである⁵⁶⁾。このことは、監査人にとっては監査役等の業務監査を有効に機能させるための付随的な役割を法的に担わせているものと評価されることから、監査役等の業務範囲を踏まえ、社会通念上不正と認められる意図的な行為一般がその対象であると解することが適当と考える。また、このような本条の趣旨に加え、「取締役の職務の執行に関」する不正の行為であることに鑑みると、取締役等の職務の遂行に直接・間接に関係するものであれば報告の対象になり得ると解すべきである。

もっとも、あくまで監査人がその職務を行うに際して発見し得る不正の行為をいうのであるから、現実には、取締役等の行う不正な職務執行が会社財産に重大な損害を生じさせるような場合が中心になるものと思われる。

二つ目の論点は、「不正の行為」には法令・定款違反が含まれるかという点である。条文上はその後に「法令若しくは定款に違反する重大な事実」が続くことからすると、法令・定款違反は含まれないと解することが可能である⁵⁷⁾。ただし、法令・定款に違反するものは「重大な事実」であることに限定されるため、法令・定款に違反するものの重大な事実でないような場合には、不正の行為に含まれると解することもできる。この点、不正の行為について重大性が要求されていないと考えることは、明らかに構成要件の均衡を失することになるため、不正の行為にはそれ自体重大性の要件が含意されていると解することが適当である。したがって、「不正の行為」には、法令・定款に違反する重大な

53) 例えば、会社法 358 条（少数株主による業務の執行に関する検査役の選任申立）における「不正の行為」は、会社の利益を害する悪意の行為、すなわち取締役又は執行役が自己又は第三者の利益を図って会社に財産的損害を生じさせる行為を意味すると解されている（落合誠一編『会社法コンメンタール 8 機関 (2)』（商事法務、2009）〔久保田光昭〕115 頁、江頭・前掲注 46）538 頁、大江忠『要件事実会社法 (2)』（商事法務、2011）381 頁）。また、375 条（会計参与による監査役等への報告義務）における「不正の行為」は、善管注意義務や忠実義務とは別個異質の義務であり、取締役の職務執行とは必ずしも関係なく、取締役がその地位の利用によって個人的利得を図る場合であり、取締役の信託的地位に反する行為として程度の如何を問わず報告の対象となると解すべきとされる（酒巻＝龍田・前掲注 11）〔酒巻俊雄〕42 頁）。さらに、382 条（監査役による取締役への報告義務）における「不正の行為」は、法令定款違反には該当しないが社会的に不当な行為をも含む概念として解するもの（近藤光男・志谷匡史『新版改正株式会社法 IV』（弘文堂、2006）730 頁）や、取締役として対処すべき事項があるのに何もしないことも含まれると解するもの（落合誠一編『会社法コンメンタール 8 機関 (2)』（商事法務、2009）〔砂田太士〕402 頁）がある。ただし、358 条は少数株主が裁判所に対し自らの権利を有効に行使するための手段の一つとして検査役選任の申立て権限に係る規定であること、375 条は計算関係書類の作成のみを職務とする会計参与の報告義務であること、382 条に規定する監査役は、会計監査権限のみを有する監査役については適用除外としていること（会 389 条 7 項）にはそれぞれ留意が必要である。

54) 江頭＝中村・前掲注 49）〔久保大作〕245 頁参照。

55) 奥島孝康・落合誠一・浜田道代編『新基本法コンメンタール会社法 2』（日本評論社、2010）〔小川宏幸〕263 頁。

56) 奥島＝落合＝浜田・前掲注 55）〔小川宏幸〕263 頁、酒巻＝龍田・前掲注 11）〔川島いづみ〕179 頁参照。

57) 近藤＝志谷・前掲注 53）730 頁参照。

事実以外のものが形式的に含まれ得ることとなるが、結果として重大なものでなければ「不正の行為」には該当しないこととなる。すなわち、不正の行為には法令・定款違反は含まれないと解することが妥当である。

なお、法令・定款違反行為には、取締役の善管注意義務や忠実義務のような一般的な義務違反をはじめ、会社法の個別規定はもちろんのことその他の関係法令を含み、会社ごとに任意に定められた定款の規定違反も該当する。もちろん重大性の要素が含まれるが、特に重大性について、明確な基準が規定されているわけではなく、取締役又は執行役の職務の執行に関し法令・定款違反に該当する事実のうち、軽微な違反事実が除かれたものと解するのが適当であろう。

以上を踏まえると、金融商品取引法上の「法令違反等事実」は、既述したように財務計算に関する書類の適正性の確保に影響を及ぼすおそれのある事実、すなわち、重要な事項についての虚偽記載等が生じるような事実をいうため、会社法上の「不正の行為等」よりも限定的に解されることになる。「法令違反等事実」も「不正行為等」も、いずれも法令違反を含むものの法令違反には限定されない。この点、立法担当者の解説によれば、両制度は整合的であり、法令違反等事実を取締役の職務に関し不正の行為等が含まれている場合、金融商品取引法の手続に従って監査役等に通知することにより、会社法上の報告義務も履行したことになる場合が多い⁵⁸⁾とされ、両者が重複することが想定されているものの、その相違点については明確ではない。

もっとも、金融商品取引法の是正通知制度についても、監査役等を通知先としたのは、取締役等の業務執行の適正性を監査する役割を担う監査役等に、上場会社等の不正・違法行為の是正を促す役割を期待している⁵⁹⁾ものとされる⁶⁰⁾

ところ、この点の趣旨は会社法と同旨である。しかし、是正通知制度は、単に事実の通知のみならず監査人が発見した法令違反等事実に係る是正その他の適切な措置をとるべき旨の通知まで求めていることに加え、その後に予定される意見申出の前段階として機能している側面もあり、また、違反行為には、金融商品取引法上の過料が科されることからすると、同法の趣旨を踏まえた限定的な解釈が適当ではないかと考える。かかる解釈によれば、発見する事実、金融商品取引法上の「法令違反等事実」の範囲が会社法上の「不正行為等」の範囲を下回り、限定的なものとなるが、既述したように、あくまで監査人がその職務を行うに際して発見し得る事実をいうのであるから、実務上は相当程度重複することになると思われる。

②通知・報告の対象となる監査人の業務範囲

次に、通知・報告義務の対象となる業務範囲、すなわち会社法 397 条にいう「職務を行う

59) 池田＝三井・前掲注 20) 120 頁。

60) なお、通知を受けた監査役等がどのようにに対応すべきかという点については、金融商品取引法上特に規定はないが、会社法上の規定を踏まえ実務上はほぼ同様に考えることになろう。すなわち、監査役等は、まず通知において指摘された事実の存否を確認する必要がある。そしてそのような事実が存在すると認めたときには、業務執行権を有する取締役等の適切なマネジメント層に対して、その事実を伝え、適切な措置をとることを要望し、その遂行をモニターする必要がある。また、法令違反等が取締役によってなされるときや適切な措置の要望が無視されたときには、違法行為差止請求権を行使したり、取締役会の招集を請求し、又は自ら招集することもあり得る。このようなアクションをとらないことは、監査役等の任務懈怠と評価され、会社又は第三者に対する会社法上の損害賠償責任の要因となる。他方、監査人に誤認があると認められる場合には、監査役等としてはその旨を監査人に伝達し、実務上は監査人の誤解を解くための努力をすることになるであろうし、それに監査人が応じない場合には、取締役等の協力を得て、監査人を説得することになると考えられる（弥永・前掲注 21) 59 頁参照）。

58) 池田＝三井・前掲注 20) 121 頁参照。

に際して」と、金融商品取引法 193 条の 3 第 1 項にいう「監査証明を行うに当たって」との関係についてである。すなわち、職務に関係のないような状況においても不正行為等の事実を発見し通知すべき義務を負うかという点である。

会社法上は、その職務を行うに際して実質的に発見・報告義務を課すものであることから、これを限定的に解し、職務以外においては発見・報告義務は負わないと解する⁶¹⁾ものもあるが、そのように解することに合理性はないとする見解もある⁶²⁾。すなわち、「職務を行うに際して」の文言は、監査人の報告義務の範囲について制限的な意味をもつものとは解し難く、むしろ監査人の固有の会計監査義務に属するものではないことを明らかにするために定められているに過ぎないと解釈して、職務に無関係に知り得た事実であっても報告義務を負うとする。この見解は、監査人は会社と委任関係にあり、善管注意義務を負うことからして、職務執行の際であると否とを問わず、取締役の不正行為等を発見し報告することは当然であると考えることがその背景にあると思える。

確かに、職務如何にかかわらず発見した不正行為等の事実については、すべて報告義務を負っていると解することも理解できるものの、監査人の職務に無関係の場合にまで当然に発見・報告義務があると解することには抵抗がある。その理由として、条文上はあくまでも「職務を行うに際して」発見したときがその要件となっているのであるから、報告の義務規定であることを踏まえると、これを無制限に拡大することは法令上要件を置いている趣旨を没却しかねず、ある程度、限定的に解さなければ、監査人の負担が過重に課されてしまうおそれがある。ただし、状況の如何にかかわらず、常に監査人の直接の職務執行の範囲だけに限定解釈す

ることも運用上妥当とはいえない。

したがって、監査人の職務執行における場合を原則としつつも、監査人の職務執行に関連する行為に関する場合も含むと考えることが適当ではないかと考える。すなわち、職務執行に無関係の場合においても当然に不正行為等の発見・報告のための善管注意義務を負っていると考えすることは適当ではなく、この点はある程度、限定的に解することが妥当である。もっとも、「職務」とは、その者の地位・資格に応じた法令諸規則に基づき任務として取り扱うべき一切の職務をいうと考えられ、現に担当している職務であることを要しないため、この点ではある程度広範囲に捉えることが可能となる。

以上を踏まえると、金融商品取引法上の「監査証明を行うに当たって」も既述したようにある程度限定的に捉えることが適当であると考えられることから、両者は、ほぼ同義と考えることができよう⁶³⁾。

4. 監査基準等による報告規定

(1) 監査基準等による報告規定の概要

①監査基準による報告規定の概要

以上の法制度に加え、監査基準においては、監査人は財務諸表の監査を行うに際して、職業的専門家としての正当な注意を払い、懐疑心を保持した上で、財務諸表の利用者に対する不正な報告あるいは資産の流用の隠蔽を目的とした重要な虚偽の表示が、財務諸表に含まれる可能性を考慮し、また、違法行為が財務諸表に重要な影響を及ぼす場合があることにも留意しつつ、監査を実施することを求めている。そして監査人は、監査の実施において不正又は誤謬を発見した場合には、経営者等に報告して適切な対応を求めることが義務付けられている。

61) 服部榮三編『基本法コンメンタル会社法2 (第7版)』(日本評論社, 2001年)〔川内克忠〕285頁。

62) 酒巻=龍田・前掲注11)〔川島いづみ〕181頁。

63) 厳密には、金融商品取引法に基づく監査と会社法に基づく監査とは、根拠法が異なるという根本的な違いがあるが、本稿における検討の趣旨からはこの点は無視する。

②監査実務指針による報告規定の概要

日本公認会計士協会監査基準委員会報告書 250「財務諸表監査における法令の検討」においては、監査役等への通知に関する実務上の指針が設けられている。

すなわち、監査人は、違法行為又はその疑いに関する情報に気づいた場合、行為の性質及び当該行為が発生した状況について理解し、財務諸表に及ぼす影響を評価するために詳細な情報を入手することが、まず求められ、その後、違法行為が疑われる場合には、当該事項について経営者及び必要に応じて監査役等と協議しなければならない。監査人は、監査の実施過程で気付いた違法行為又はその疑いに関連する事項を、明らかに軽微である場合を除き、監査役等に報告しなければならない。併せて、報告した違法行為又はその疑いが故意でかつ重要であると判断する場合には、当該事項を監査役等に速やかに報告しなければならない。

なお、監査人は、経営者又は監査役等の違法行為への関与が疑われる場合には、当該関与者より上位の者又は監督する者が存在するときは、当該者にその事項を報告しなければならない。そのような者が存在しない場合、又は当該事項を報告しても対応がなされないと考えられる場合、若しくは報告すべき相手が不明瞭な場合には、監査人は、法律専門家の助言を求めることを検討しなければならないとするなど、具体的かつ詳細な実務指針が設けられている。

また、日本公認会計士協会監査基準委員会報告書 240「財務諸表監査における不正」においては、監査人は、不正による重要な虚偽表示が行われる可能性を認識し、監査の過程を通じて、職業的懐疑心を保持した上で、不正を識別した場合、又は不正が存在する可能性があることを示す情報を入手した場合には、不正の防止及び発見に対する責任を負う者にその責任に関する事項を知らせるため、適切な階層の経営者に適時にこれらの事項を伝達しなければならない。なお、この場合の適切な階層の経営者につ

いて、どの階層の経営者が適切かの決定は、職業的専門家としての判断事項であり、共謀の可能性、不正の内容や影響の度合等が考慮される。通常、適切な階層の経営者は、当該不正に関与していると思われる者の上位者（少なくともひとつ上位の職階の者）とされる。

また、監査人は、経営者等が関与する企業に影響を与える不正を識別したか又はその疑いを抱いた場合には、適時に、監査役等に伝達しなければならない。具体的には、①経営者による不正又は不正の疑い、②内部統制において重要な役割を担っている従業員による不正又は不正の疑い、③これら以外の者による財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性がある不正又は不正の疑いが明記されている。

さらに、監査人は、不正に関連するその他の事項⁶⁴⁾で、監査役等の責任に係ると判断した事項を監査役等に伝達しなければならないとするなど、具体的かつ詳細な監査実務指針が設けられている。

（２）金融商品取引法上の通知申出制度との関係

①通知・報告の対象となる事実

監査役等への通知・報告の対象となる事実とは、監査基準においては、「不正又は誤謬」を発見した場合、監査基準委員会報告書 250においては、気づいた「違法行為」又はその疑いに関連する事項、経営者又は監査役等の「違法行為」への関与が疑われる場合、監査基準委員会報告書 240においては、「不正」を識別した場合、又は「不正」が存在する可能性があることを示す情報を入手した場合、経営者等が関与する企業に影響を与える「不正」を識別したか又

64) 例えば、不正を防止し発見するために構築された内部統制と財務諸表の虚偽表示の可能性に対する経営者の評価の手続、その範囲及び頻度についての懸念事項や識別した内部統制の重要な不備及び識別した不正に対する経営者の不適切な対応等が例示されている。

は疑いを抱いた場合に報告することが求められている。

ここで、「不正」とは、不当又は違法な利益を得るために、経営者、取締役等、監査役等、従業員又は第三者による他者を欺く意図的な行為をいい、「違法行為」とは、故意若しくは過失又は作為若しくは不作为を問わず、会社が関係する法令違反となるものをいう⁶⁵⁾。したがって、この定義からは、「不正」は、法令違反行為を含み、意図的に他者を欺く悪性が含まれているものと評価される。一般に、「不正」の概念そのものは、様々な意味をもつ相当広範囲なものと考えられるが、当該報告書では財務諸表監査において対象となる重要な虚偽記載の原因となる「不正」、例えば、不正な財務報告（いわゆる粉飾決算）や資産の流用を対象としている。なお、「違法行為」は、会社が関係する法令違反行為をいい、具体的には、財務諸表の重要な金額及び開示の決定に直接影響を及ぼす法令（税金・年金関係等）と、直接は影響を及ぼさないものの事業経営に根本的な影響を及ぼす法令（許認可関係等）が例示されている。

以上を踏まえると、金融商品取引法上の「法令違反等事実」は、既述したように法令違反を含め財務計算に関する書類の適正性の確保に影響を及ぼすおそれのある事実、すなわち、重要な事項についての虚偽記載等が生じるような事実をいうため、範囲を限定的に解する点において監査基準等における「不正」や「違法行為」とは整合的であると考えられる。ただし、金融商品取引法は「法令違反を含めた財務計算に関する書類の適正性の確保に影響を及ぼすおそれがある事実」のみが通知義務の対象であるのに対し、監査基準等は「不正」、「誤謬」、「違法行為」、「違法行為の疑いに関連する事項」、「違法行為への関与」又は「不正が存在する可能性」等の多様な類型の事実が対象とされており、また、金融商品取引法は単に「発見したとき」が

対象であるのに対し、監査基準等は、「発見した場合」のほか、「気づいたとき」、「疑われる場合」、「識別した場合」、「情報を入手した場合」又は「疑いを抱いた場合」等多様な類型の認識が対象とされている。

これらの監査基準等における通知すべき事実や認識の捉え方は、時間的側面においてはより早い段階から、また、定義概念の側面においてはより広範囲なものまでを含有し、金融商品取引法の趣旨に法った報告設計が求められているものと考えられ、随所に実効性確保のための方策を盛り込んでいるものと評価される。

なお、通知・報告の対象となる監査人の業務範囲は、監査基準等は、財務諸表監査を行うに際しての基準であることから、この点は、金融商品取引法及び会社法とも整合的である。

②規制監督当局への報告対応

それぞれの監査基準委員会報告書は、違法行為を識別した場合、その疑いがある場合又は不正を識別した場合には、法令に基づき、規制監督当局等に対し報告する責任があるかどうか判断しなければならない旨を定めている。これは、金融商品取引法の意見申出義務を前提として、法令に基づき報告する必要があるか否かを自らの責任に照らして判断することが求められている。

5. 通知申出制度創設のねらい

通知申出制度は、金融審議会公認会計士制度部会報告「公認会計士・監査法人制度の充実・強化」(H18.12.22)における提言である「監査人の独立性や監査の実効性等を強化する観点から、監査人が財務書類に重要な影響を及ぼす不正・違法行為を発見した場合であって、監査役等に報告するなど、被監査会社の自律的な是正措置を促す手続を踏んだ上でもなお改善が図られないと考えるときは、当局への報告を義務付けていくことが適当である。」を受けて、法

65) 日本公認会計士協会報告書（序）前掲注2)。

改正がなされたものであり、公認会計士監査を充実・強化する観点から、上場会社等に法令違反等事実が存在する場合には、監査人が上場会社等との関係において、強固な地位に基づき適正に監査を行うことができるよう措置されたものと説明される⁶⁶⁾。

こうした説明やその制度の内容からは、通知申出制度の創設は、監査人による監査役等への是正通知義務や規制監督当局への意見申出義務を果たす行為そのものを強制することに主眼があるのではなく、あくまでも適正な情報開示による投資者保護と資本市場の健全性を確保することに主眼があるものと評価できる。すなわち、通知申出制度は、監査人が行う監査証明が適正に行われるための制度的ツールの一つとして、必要な場合には監査役等に通知して上場会社等が適正な是正措置を講ずるように促すことに意味があるとともに、是正通知を行ったにもかかわらず、上場会社等において適切な是正措置がとられない場合には、公権力に対応を委ねることに意味があるものと考えられる。そして、その効果として、不正会計などの財務計算に関する書類に係る不正・違法行為を抑止することを企図したものと考えられる。すなわち、会計監査の専門家である監査人が不正会計の兆候を発見し、それを社内事情に精通し非業務執行役員として企業統治の一翼を担う監査役等に伝えて、これを受けた監査役等が自らの職責を十全に果たし、自律的な是正措置をとることができるようにするための両者の連携体制を確立させ、それぞれの役割・機能を適切に果たすことによって、不正会計を防止することにあると

考えられる⁶⁷⁾。

もとより、そのような役割はこれまでも監査人が担ってきたものであり、そうであるならば、通知申出制度の創設によって、監査人に対する新たな義務や責任の負担が設けられたものではなく、むしろ、会社内の自律された役割に対し有効に機能を促すためのひとつの手段が設けられたに過ぎないと捉えることも可能である。ただし、金融商品取引法の義務規定として置かれており、その義務違反には制裁が科されることとの関係や義務違反としての民事上の責任との関係をどのように整理すべきかの問題は残る。

6. 通知申出制度に係る法令違反

(1) 法令違反

ここで、金融商品取引法の通知申出義務に違反する場合とはどのような行為をいうのであろうか。法令上「しなければならない」と規定し義務とされているのは、①法令違反等事実を発見したときは、監査役等に通知すること、②その通知から一定期間経過後なお監査人が法令所定の要件に該当し必要があると認めるときは、あらかじめ申出をする旨を当該上場会社等に通知した上で、規制監督当局に申出すること、③その申出を行った監査人は、当該上場会社等に対して申出を行った旨及びその内容を通知することの三点であり、いずれも行為義務者は監査人である。

この場合の法令違反としては、「形式的な違反」と「実質的な違反」に区分することができる。「形式的な違反」としては、例えば、発見された法令違反等事実が明らかなものであり監査人がこれを発見したにもかかわらず監査役等に書面で通知しない場合、規制監督当局に意見

66) このような立法担当者の説明に対し、通知を受けた上場会社等が真摯な対応をとらない事態や機械的に規制監督当局への申出を行うことに躊躇し放置されてしまう事態を懸念し、上場会社等との関係における監査人の地位を強固なものにしたと素直に評価できるのかどうかについて疑問を呈する見解もある（大崎貞和「監査人による法令違反等事実の通知制度をめぐって」内外資本市場動向メモ207号（2012）2・3頁）。

67) 町田行人「法令違反等事実又は不正の行為等が発覚した場合の監査役等の対応について」月刊監査役603号（2012）12頁。

申出するときに監査人があらかじめ上場会社等に書面で通知しない場合、規制監督当局に意見申出をしたにもかかわらず監査人がその旨を上場会社等に書面で通知しない場合等である。これに対し、「実質的な違反」としては、例えば、法令違反等事実を発見し得たにもかかわらず監査人が発見できなかったことにより監査役等に通知しなかった場合、規制監督当局に意見申出すべき事由があるにもかかわらず、監査人の判断誤りによって意見申出をしなかった場合等が考えられる。

「形式的な違反」は、当該行為の手続的な不作為等により外形上明らかに法令違反行為と判断されるのに対し、「実質的な違反」は、その行為が監査人の主観的な判断要素を伴うものであり、結果として監査人の行為が善管注意義務違反類推の論理展開を経由した上で法令違反が判断されるものと考えられる⁶⁸⁾。

(2) 行政上の秩序罰

これらの法令違反のうち次のいずれかに該当する者は、30万円以下の過料⁶⁹⁾に処せられる(金208条の2第4号~6号)。①金融商品取引法193条の3第1項の規定に違反した者、②193条の3第2項の規定に違反して申出をせず、又は虚偽の申出をした者、③193条の3第3項の規定に違反して通知をせず、又は虚偽の通知をした者である。既述の法令違反の場合とほとんどが重複するが、例えば、規制監督当局

に申出するときに監査人があらかじめ上場会社等に通知しない場合や、あらかじめ通知をしたものの書面ではなく口頭でしたような場合は、法令違反に該当するものの過料は科されないこととなる。

行政上の義務違反に対する過料は、秩序罰に該当し、行政上の秩序の維持のために違反者に制裁として金銭的負担を科すものと解される⁷⁰⁾。基本的には、届出義務の懈怠等の単純な義務違反を念頭に置いているため、比例原則の観点から過料額が低く抑えられている⁷¹⁾。秩序罰はそれ自体当然に反社会性を有するわけではなく、またそれ自体直接に行政目的を侵害するわけでもなく、単に行政上又は訴訟上の秩序を維持するために制裁として科されるものとして理解されている⁷²⁾。そのため、刑罰には該当せず刑法総則や刑事訴訟法の適用はないこととなる⁷³⁾。このことから、その適用に当たっては、故意又は過失等の主観的責任要件は不要⁷⁴⁾であり、客観的に違反事実が認められればよいと解する見解⁷⁵⁾がある。

一般に、行政刑罰と秩序罰との区分は、反社会性の程度にあるという一応の立法上の基準に従って整理されているが、結局その区分は程度問題であって、必ずしも明確なものではない⁷⁶⁾。しかし、過料は刑罰ではないといっても、違法行為に対する制裁であることに変わりはなく、かかる制裁の威嚇によって一般的な予防効果を期待しているとも評価される。そのため、構成要件に該当するか否かは、もっぱら理

68) 規制監督当局への意見申出義務に係る法的責任については、①当該一定の結果に対する「予見可能性」が認められること、②当該予見可能性が存在する状況で何らかの作為を行う作為義務があること、③当該作為義務を実施していれば当該結果を一定の蓋然性をもって防ぐことができたことと認められることが必要とする見解がある(武井・前掲注12)137頁参照)。

69) 過料の手続は、刑事訴訟ではなく、非訟事件手続によって行われる。裁判官は、職権で過料の手続を開始できるが、通常は金融商品取引法を所管する金融庁から裁判所に対する通知を受けて職権が発動されることが想定される。

70) 宇賀克也『行政法』(有斐閣、2012)133頁。

71) ただし、会社法976条から978条までのように100万円という高額な過料額が規定されているものもあり、必ずしも低額であることが求められるわけではない。

72) 佐伯仁志『制裁論』(有斐閣、2009)10頁。

73) 刑法8条参照。その手続は、原則、非訟事件手続法による。

74) 刑法38条参照。

75) 大浜啓吉『行政法総論第三版 行政法講義Ⅰ』(岩波書店、2012)436頁参照。

76) 佐伯・前掲注72)10頁。

論的に決定されなければならないが、行政刑罰に比較し、反倫理性が希薄なため、故意・過失といった主観的要件をどの程度考慮するかが問題となる。

(3) 行政上の秩序罰からの検討

通知申出義務において、法令違反として過料の対象となるのは、監査人が、①法令違反等事実を発見したときに遅滞なく上場会社等に対し措置すべき書面通知をしない場合、②その通知後一定期間経過後なお重大な影響を防止するために必要があると認めるときなどの要件に該当するにもかかわらず、規制監督当局に対し意見申出をしない場合又は虚偽の申出をした場合、③上場会社等に対し規制監督当局に意見申出をした旨等を通知しない場合又は虚偽の通知をした場合である。

問題は、これらの場合に、監査人に故意又は過失の存在が必要となるか否かである。金融商品取引法 208 条の 2 第 4 号から 6 号までに規定する過料は、同法の秩序の維持を目的として、同法上の義務の不履行又は違反を行った監査人に対し、秩序罰として科されるものと解される。そもそも秩序罰は、単純な義務違反が念頭に置かれており、反社会性が希薄であることからすると、純粋な形式犯として捉え、故意・過失の存在は要しないと考えることが可能である。この考え方からは、監査人が、上場会社等に対し是正通知をしない場合、規制監督当局に対して意見申出をしない場合又は虚偽の申出をした場合、上場会社等に対して意見申出をした旨の通知をしない場合又は虚偽の申出をした場合には、故意・過失の有無の如何にかかわらず、法令違反となり、過料に処せられることとなる。既述の「形式的な違反」のうち過料の対象となる行為については外形上明らかに法令違反行為と判断されることから、このように解することも可能である。

ただし、秩序罰における責任の内容を刑罰よりも軽いものと捉えることは可能と思われる

が、過料も制裁である以上、行為者を全く非難できないような場合、すなわち、非難可能性のない行為にまで過料を科すことは適當ではないと考えられる⁷⁷⁾。無過失の場合にも一律に過料の対象とすることは、行政秩序維持の目的からも過重であり、かえって制裁としての意義を失わせることにもなりかねない。したがって、通知申出義務違反については、故意・過失の存在を勘案することが適當と考える⁷⁸⁾。特に、既述した「実質的な違反」のように、その行為が主観的な判断要素を伴うものであり、善管注意義務違反類推の論理展開を経由した上で法令違反が判断されるような性質のものについては、むしろこのように考えないと論理破綻となるおそれがある。

もっとも、その故意・過失の存在の判断に当たっては、単に通知申出義務を果たす行為そのものだけに着眼して判断することは適當ではないと考えられる。それは、監査人の役割が当該行為に主眼があるものではなく、適正な監査にあるためである。換言すれば、金融商品取引法の通知申出義務違反についての過料の適用に当たっては、監査人による適正な監査証明が行われない場合についての故意・過失の存在を勘案することが適當である。

7. 監査人の民事責任⁷⁹⁾

(1) 民法上の民事責任

監査人は、被監査会社との間における監査契約の締結により法的には準委任関係にあり、準

77) 佐伯・前掲注 72) 19・20 頁参照。

78) もっとも、秩序罰に関する統一的な法典が存在せず、各条文の目的や規定振りも区々であることを踏まえると、現行法体系のもとで、過料一般に主観的要件が必要かどうかを一律に論ずることには限界がある。

79) なお、当然のこととして、監査人に対しては民事責任の他にも行政処分等の行政上の責任や刑事上の責任も存在するが、本稿ではこの点には触れない。

委任関係は委任の規定が準用されること（民644条、656条）を前提として、その業務に対し善管注意義務を負っている。かかる義務に違反して監査証明を行ったと認められるときは、民法上、被監査会社に対して任務懈怠による損害賠償責任を負うこととなる（民415条）。民法415条に基づく民事責任は、監査人がその監査契約の本旨に従った行為をしないときは、これによって生じた損害を賠償する責任を規定するものであり、①監査人が債務の本旨に従った履行をしないこと（履行遅滞、履行不能、不完全履行）、②監査人の責めに帰すべき事由があること（故意・過失又は信義則上これと同視すべき事由）、③債務不履行によって損害が発生したこと、④債務不履行と損害の間に相当因果関係が存することが必要とされる⁸⁰⁾。

この民法415条に基づく債務不履行責任が公認会計士の資格に基づく業務上生ずる責任で被監査会社等との間に生ずる責任の基本をなすものであり、会社法423条1項に定める被監査会社等に対する任務懈怠責任は、この債務不履行責任の典型的な場合を規定したものとされる⁸¹⁾。

なお、委任の関係にかかわらず、故意又は過失によって他人の権利又は法律上保護される利益を侵害した監査人は、これによって生じた損害を賠償する責任を負う（民709条）。

（２） 会社法上の民事責任

監査人の民事責任は、民法上の責任のほか、監査人が会社法上の会計監査人として監査を行う場合には、会社法上の責任を負う。すなわち、会社法上、監査人と被監査会社との関係は委任に関する規定に従うこととされており（会社法330条）、監査人は、その職務を行うにつき、

被監査会社に対し善管注意義務を負い、その任務を怠ったときは、被監査会社に対して損害賠償責任を負う（会社法423条1項）。この場合、法令・定款違反による責任ではなく、任務懈怠による責任とされており⁸²⁾、この任務懈怠責任は、監査人に対する債務不履行責任の性質を有する⁸³⁾。会社法423条1項に基づく民事責任が認められるためには、原則、民法415条と同様、①監査人に任務懈怠があること、②監査人の責めに帰すべき事由があること、③債務不履行によって損害が発生したこと、④債務不履行と損害の間に相当因果関係が存することが必要である⁸⁴⁾。

また、委任の関係にかかわらず、監査人の職務執行について悪意又は重過失⁸⁵⁾がある場合のほか、会計監査報告に記載し、又は記載すべき

82) 会社法423条1項の趣旨は、民法の委任における受任者の善管注意義務以上の義務ではなく、また民法上の受任者の委任者に対する責任以上の責任を負わせる趣旨ではないとするのが判例の考え方である（最大判昭和45年6月24日最高裁判所民事判例集24巻6号625頁参照）。

83) 伊藤靖史・大杉謙一ほか『会社法〔第2版〕』（有斐閣、2011）217頁。

84) 本条の民事責任規定は、債務不履行責任としての性質を有することから、民法415条の要件と同様に考えられている。なお、会社法423条の損害賠償責任に関しては、任務懈怠と過失は同じ要件であるとするいわゆる「一元説」と、全く別の要件であるとする「二元説」とが議論されてきた。すなわち、「一元説」によれば、請求者側が監査人の任務懈怠の立証責任を行い、立証できた場合には、監査人側は無過失を立証できなくなるのに対し、「二元説」によれば、請求者側が任務懈怠の立証責任を負い、立証できた場合であっても、監査人側が抗弁として自己の無過失の立証責任を負うこととなる。任務懈怠責任は債務不履行責任であると解されており、いずれの立場においても、請求者側が任務懈怠の事実を立証する責任を負担することになる点は共通するが、「一元説」に立てば無過失の抗弁が存在しない点で両者は異なる。

85) 帰責事由に関し、過失があっても重大な過失がない限り免責される（軽過失の場合免責される）点で、一般の不法行為責任よりも主観的要件が軽減されている。

80) 吉原和志「会社法の下での取締役の対会社責任」江頭憲治郎先生還暦記念『企業法の理論（上巻）』（商事法務、2007）526頁。

81) 日本公認会計士協会法規委員会研究報告1号「公認会計士等の法的責任について」参照。

重大な事項について、任務懈怠による虚偽の記載があった場合には、監査人は第三者に対しても損害賠償責任を負うこととなる（会429条1項、2項4号）。この損害賠償責任は、責任を負うべき取締役、会計参与、監査役、執行役及び監査役と連帯責任を負う（会430条）。なお、監査人の任務懈怠は損害賠償責任の対象となるとともに、監査人解任の事由にもなり得る（会340条1項1号）。

（３） 金融商品取引法上の民事責任

このほか、監査人が金融商品取引法に基づいて上場会社等の監査証明を行う場合には、金融商品取引法上の民事責任の対象となる。この場合の監査人と上場会社等との法律関係は準委任関係と解される⁸⁶⁾が、同法においては監査人の上場会社等に対する民事責任を明定していない。ただし、有価証券報告書等のうちに、重要な事項について虚偽の記載があり、又は記載すべき重要な事項若しくは誤解を生じさせないために必要な重要な事実の記載が欠けているときは、監査証明において当該証明に係る書類について記載が虚偽であり又は欠けているものを虚偽でなく又は欠けていないものとして証明した監査人は、当該有価証券を取得した者に対し、損害賠償責任を負う（金21条1項3号、22条1項、24条の4、24条の4の7第4項、24条の5第5項、24条の6第2項）。もっとも、当該有価証券を取得した者がその取得の申込みの際に記載が虚偽であり、又は欠けていることを知っていたときは、責任が免除される⁸⁷⁾ほか、監査人が監査証明をしたことについて故意又は過失がなかったことを証明したときには責任を免除される⁸⁸⁾。

これらは、金融商品取引法が定めた特別の法

定責任であるが、監査人の担う役割は、健全な資本市場機能の確立のための中核のひとつであるため、責任の水準も相対的に高度なものとなり、それゆえに責任が強化されることの表象が、民事責任の加重要件として制度設計されているものと考えられる。

（４） 民事責任の免責要件

既述の民事責任は、いずれも請求者に生じた損害について、監査人が賠償責任を負うというものである。ただし、かかる民事責任は、結果責任（無過失責任）ではなく、監査人に帰責事由がない場合、任務懈怠がない場合、故意又は過失がない場合には免責されることとなる。通常、監査人の善管注意義務違反が問題となる局面において、その対象となる債務不履行は、監査人が一般的に要求される注意を欠いて監査証明を行った場合であり、そこには、「帰責事由」、「任務懈怠」又は「故意・過失」が債務不履行の要件として評価されることから、損害賠償の請求者が債務不履行の存在の立証に成功した場合には、監査人が、無過失等の立証に成功することはほとんどないと考えられる。換言すれば、監査人の無過失等が立証された場合には、監査人は民事責任を負わないこととなる。善管注意義務に求められる責任の要件に関し、「帰責事由がないこと」と「任務懈怠がないこと」と「故意又は過失がないこと」は、事実上重なり合うことが一般的なケースになると考えられる。

そして、民事責任の有無の判断に当たり、監査人は、いかなる注意を尽くすべきであったか⁸⁹⁾について、第一義的には、その債務を発生させた監査契約を基本として義務の内容が確定されるものと考えられるが、その実施に当たっては、一般に公正妥当と認められる監査に関す

86) 志谷匡史「会計監査人の責任」別冊ジュリスト205号（2011）157頁。

87) 金融商品取引法21条1項本文ただし書き、22条1項、24条の4、24条の4の7第4項、24条の5第5項、24条の6第2項。

88) 金融商品取引法21条2項、22条2項、24条の4、24条の4の7第4項、24条の5第5項、24条の6第2項。

る基準及び慣行に従うこととなり、具体的には、監査基準及び監査実務指針を規範とすることとなる⁹⁰⁾。すなわち、監査人は、善良なる管理者としての注意義務をもって、監査基準及び監査実務指針に基づき⁹¹⁾、公正な監査慣行を踏まえ、十分な監査証拠を入手し、財務書類に対する意見表明の合理的な基礎を得るために必要と認められる手続を中心とする通常実施すべき監査手続を行ったか否か、得た監査証拠に基づいて、監査の専門家として合理的な意見形成を行ったか否かといった観点から判断されることとなる⁹²⁾。

敷衍すれば、民事責任を負わなければならない

い義務の程度と水準の判断は、この監査基準及び監査実務指針を離れて評価されるべきではなく、これらに基づく注意義務が尽くされなかったときに、監査人には帰責事由、任務懈怠又は故意・過失の存在が認められ、民事責任を負うことになると考えられる⁹³⁾。

(5) 通知申出義務違反と民事責任

ところで、損害賠償責任の対象となる請求者に生じた責任は、通常、重要な事項についての虚偽記載等のある財務計算に関する書類によって有価証券を取得した投資者が被った損害又は虚偽記載等により上場会社等自身が被った損害⁹⁴⁾と考えられる。例えば、粉飾決算が行われている場合に、それを知らずに株式を取得した投資者は、粉飾の発覚により、大幅な株価下落による損失を被ることが想定されるし、上場会社等の取締役等が虚偽の財務計算に関する書類を作成した場合には、これによって法人税の過払い又は分配可能額を超える剰余金の配当支払いにより、上場会社等が損害を被ることが考えられる。

89) 監査人の第三者に対する民事責任のように、委任の関係にない場合には善管注意義務は負わないこととなるが、判例においては善管注意義務同等の監査人としての注意義務を求めているようである（東京地裁平成19年11月28日判例タイムズ1283号303頁参照）。そうした意味からも、本稿においては、第三者に対する民事責任における注意義務と、会社に対する民事責任における善管注意義務とを厳密に区分した表記にはしていない。

90) 江頭・前掲注46) 569頁参照。

91) 監査基準の法令上の位置付け、監査の前提としての会計について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されていること、会社法では、監査意見の区分についても監査基準に沿う形で規律が整備されていること、会社法の監査において特に金融商品取引法監査と異なる手続が要求されているわけではないこと等に鑑みれば、監査基準及び監査実務指針が金融商品取引法監査のみならず、会社法の会計監査において監査人の任務懈怠の判断に当たっても重要な判断基準となると考えられる（江頭憲治郎・門口正人編集代表『会社法大系第3巻』〔松井秀樹〕（青林書院、2008）323頁）。

92) 弥永真生『リーガルマインド会社法〔第13版〕』（有斐閣、2012）208頁参照。今後、監査人による粉飾決算の見逃し事例などにおいて、その法的責任が争われるケースでは、監査人の善管注意義務違反の有無を検討するに当たり、リスク・アプローチによる監査手法（監査基準）が適正にとられていたかどうかが争点となることが推測されるとする見解がある（山口利昭「会計監査人の法的責任と司法判断のあり方」同志社法学61巻2号（2009）395頁）。

93) もっとも、判断の指標となる監査基準や監査実務指針は、多くの場合、それらの規定を解釈することによって具体的な監査手続を一義的に導くことができないのであり、監査人が現実に行った監査手続が適切なものであったか否かについては、監査基準等の趣旨を踏まえて、それが職業専門家の判断として相当なものであったと評価できるか否かによって結論が分かるとし、その判断は、平均的な監査人を念頭において、監査基準等の趣旨を斟酌しつつ、当該監査手続の選択ないし実施が適切であったか否かを事後的に評価すると行った方法によらざるを得ないとする見解もある（畑知成「公認会計士の監査証明業務に関する損害賠償責任について」NBL879号（2008）51・52頁）。

94) なお、粉飾の実行者である上場会社等が監査人に対して損害賠償請求をなし得るかという問題については、第一義的には、クリーンハンプの原則や信義則を適用すべきと考えるが、これを否定すべき見解もみられる。過失相殺の理論によって損害賠償額が調整されることについても見解は分かれる。

問題となるのは、請求者に生じた損害と監査人の通知申出義務違反との相当因果関係である。すなわち、賠償すべき損害額は、監査人による過失等によって請求者が被った損害額であることから、監査人が監査役等に対して是正通知をしなかったことや、監査人が規制監督当局に対して意見申出をしなかったことが、投資者や上場会社等に生じた損害といえるかという点である。

通常、上場会社等の取締役等が粉飾決算を行っていたところ、監査人がそれを過失等により看過して財務計算に関する書類が適正なものである旨の監査意見を表明したときに、虚偽記載された財務計算に関する書類が経済活動の指標となってしまうことにより、結果として、投資者や上場会社等に不測の損害を与えてしまうことが損害賠償請求の典型例である。すなわち、監査人の適正意見がなければ、投資者は株式を取得しなかったという点で、また、上場会社等は剰余金の配当をしなかったという点で相当因果関係が認められる⁹⁵⁾。

ただし、発生した損害額との関係でいえば、それは通知申出義務違反によるものではなく、適正な監査証明を担う義務違反によるものであるといえる。換言すれば、監査人の責任は、監査証明業務において財務計算に関する書類に重要な虚偽の表示があることを看過することなく当該書類の信頼性についての保証を提供する責任であり、この観点からは、通知申出義務違反そのものが直接、民事責任を負うという構図にはならないこととなる。

もっとも、適正な監査証明業務を行ったことについて、監査人が善管注意義務を果たしたといえるためには、通知申出義務が適正に遂行さ

れていたか否かは重要な要素となり得るため、この観点からは、民事責任の有無の判断のための一要素を担っているということもできる。

8. 通知申出制度の法的意義

(1) 通知申出制度の性質

これまで検討してきたように、通知申出制度は、義務規定として新たに設けられたものであること、会社法上の報告制度や監査基準等の指針と整合性をとりつつ、義務規制としては限定的なものであること、義務違反は制裁の対象となること、制裁には過失等の要件が必要であるところ、その判断は通知申出義務を果たす行為そのものではなく監査証明業務全体の中で実質的に判断されるべきものであること、同様に民事責任も通知申出義務違反そのものは損害との相当因果関係が弱く、監査証明業務全体の中で実質的に判断されるべきものであること、制度の企図するところは、通知申出義務を果たす行為そのものを強制することに主眼があるのではなく、適正な情報開示による投資者保護と資本市場の健全性の確保にあることなどの点が整理された。

これらの観点を踏まえると、義務としての側面の弱さから通知申出制度は、監査人に不正行為是正の直接的な権限ないし義務が新たに創設されたと解すべきではなく、不正行為について全面的に法的責任を負っている監査役等や取締役会における社内自浄作用を促す、一種の伝家の宝刀的機能と解釈されるべきとする見解についても一定の理解を示し得る。

確かに、通知申出義務違反については制裁として過料の対象とされるが、その趣旨は、あくまで行政上の秩序維持の観点からのものであること、その適用に当たっては、故意又は過失等の有無を判断要素とするなど監査証明業務全体の中で実質的な判断をすることが適切であることを踏まえると、形式的には、この通知申出制度によって、従来の考え方を抜本的に変更させ

95) ただし、株価の下落に起因する投資者の損害は、株価の変動自体が複合的な要因によって変動する性質があることから、財務計算に関する書類の虚偽記載等によって生ずべき下落以外の事情による場合には相当因果関係はないと考えられる。

るような制度が創設されたというより、むしろ、法制度として手続が明確化したことや規制監督当局への申出義務が設けられたことから監査人が監査に臨むに当たって不正・違法行為の是正を一層の実効性をもって上場会社等に求めることができるようになったと評価するほう⁹⁶⁾が自然である。

しかし、このように考えることは、後述するように金融商品取引法による新たな規定が設けられた趣旨からは消極的に過ぎ、監査人が行う監査証明が適正に行われるための制度的ツールが積極的に活用されることが期待されている観点からも賛同しがたい。

他方、通知申出制度の創設により、監査人には、不正行為等の発見・警鐘の役割が実質的に与えられたと評価され、また、この法改正は、事実上、不正行為を発見した監査人に対し、その会社あるいは規制監督当局にこれを通知する義務を課すもので、監査人は単に監査をするだけでなく、違法行為等の防止措置をとることを義務付けられることから、公認会計士法の性格を変更する重大な改正であると評価する見解がある。

これらの見解の趣旨が、単に通知申出義務そのものの行為に対する遵守を求めているものとすれば賛同しがたい⁹⁷⁾。なぜなら、通知申出制度創設の企図するところは、監査人による監査役等への是正通知義務や規制監督当局への意見申出義務を果たす行為そのものを強制することに主眼があるのではなく、不正会計などの財務計算に関する書類に係る不正・違法行為を抑止することにあるのであり、その帰結として、企業の適正な財務情報の開示による投資者保護と資本市場の健全性を確保することにあると考えられるからである。その実効性確保のための

制度的ツールとして、業務執行の適正性を監査する役割を担う監査役等に通知して上場会社等が適正な是正措置を講ずるように促すとともに、上場会社等において適切な是正措置がとられない場合には、公権力に対応を委ねる制度が創設されたものと捉えることが適当と考えるためである。

(2) 通知申出制度の法的意義

金融庁は通知申出制度について、公認会計士監査を充実・強化する観点から、上場会社等に法令違反等事実が存在する場合に、監査人が上場会社等との関係において、強固な地位に基づき適正に監査を行うことができるように措置されたものであると説明する。

敷衍すれば、監査人が上場会社等との間において強固な地位に基づいて適正な監査を行えるようになるということの意味は、監査人にとって強固な権限が与えられたことを意味するといえるのではなかろうか⁹⁸⁾。すなわち、監査人は一般に公正妥当と認められる監査に関する基準及び慣行に従って監査を実施する中で、法令違反等事実を発見した場合には、これを会社内において取締役の職務執行の適法性を監査する役割を担い、かつ、不正行為等の情報が集約される監査役等⁹⁹⁾に伝えるという一次的な権限を行使することにより、可能な限り上場会社等による不正除去の自律的是正を期待する一方で、資本市場の健全な機能の確保のために、その自律的是正が期待できない場合には規制監督当局に対応を委ねるという二次的な権限を行使することによって、上場会社等を巡る多数の利害関係者の適正な経済活動を実現することを企図した

96) 池田＝三井・前掲注20) 122頁参照。

97) ただし、法律の性格を変更するほどの重大な改正との評価は、そのような通知申出義務の遵守を求めているだけではないと思われる。

98) 「監査人も、会計監査についてさまざまな法定権限を有することからして、不正行為等が発見した場合の報告はその職務上の重要な義務の一つであることを強調すべきであろう」(酒巻＝龍田・前掲注11) [川島いづみ] 180頁。)とする見解は、むしろ権限としての性格を表したものといえよう。

ものと考えることができる。

もちろん、通知申出制度における監査人の行為は、文理上、権限ではなく義務として規定されているものではあるが、むしろそれは義務として強要された実質的な権限と捉えることができる。

通知申出制度において重要なことは、その違反行為について監査人に対する制裁や責任追及を目的とすることではなく、監査人がこれらの制裁や責任追及を回避するための行動をとることでもない。それは、監査人が主体的立場に立って、上場会社等による法令違反等事実の除去を目指した自律的対応を求め、資本市場の健全な機能維持のための中核を自ら担うことにあると考える。そのためには、監査人が適切に役割を果たすことによって、可能な限り上場会社等による不正除去の自律的是正を期待する一方で、資本市場の健全な機能維持のために、その自律的是正が期待できない場合には規制監督当局に対応を委ねる判断を躊躇せずに行うことに意義があると考えられる¹⁰⁰⁾。それは、監査契約に基づく相対の私法契約上の権利義務関係にとどまらず、金融商品取引法の目的に照らした役

割を監査人が担っていることを意味する。そもそも、従来の会社内部の自治を越えて公権力を法的に内包させた制度創設の趣旨は、監査人にとって従来の視点とは異なる視点からの主体性を期待したものであると捉えることが適当である。

すなわち、金融商品取引法上の通知申出制度の法的意義は、会社に対する善管注意義務の視点のみからではなく、資本市場の健全な機能維持という一段高い視点から監査人に求められる権利の行使を適正に果たし得るための実効性を向上させるための手続制度として捉えるべきと考える¹⁰¹⁾。敷衍すれば、通知申出制度は、会社法上の報告制度を金融商品取引法の趣旨目的の観点から変容・強化させた制度である¹⁰²⁾といえる。

9. 結びに代えて

もとより、不正を防止し発見する責任は、第一義的には、上場会社等の経営者及びそのガバナンスの責任者が負っている。また、監査人の監査証明業務は、すべての会計不正等の発見が可能であることが予定されているものではないし、また、そのような保証機能を与える役割を担っているものでもない。その論理的帰結として、財務書類に重要な虚偽表示がないという絶対的な保証を与えることはできないこととなる。これは、監査の固有の限界があるためであり、その結果として、監査人が結論を導き、意見表明の基礎となる監査証拠の大部分は、絶対的というより心証的なものとならざるを得ない¹⁰³⁾。

99) 会社法は、監査役に不正行為等に関する情報が集約する制度設計をとることによって監査権限を有効に機能させるための措置を設けている。具体的には、監査役は、いつでも、取締役・会計参与・支配人その他の使用人に対し、事業の報告を求めることができる（会381条2項）ほか、必要に応じその子会社に対して事業の報告を求め、調査することができる（381条3項）。また、取締役は会社に著しい損害を及ぼすおそれのある事実を発見したときは監査役（監査役会）に報告義務を負い（会357条1項）、会計監査人は取締役の職務の執行に関し不正の行為又は法令・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監査役（監査役会）に報告義務を負い（会397条1項）、会計参与は取締役の職務の執行に関し不正の行為又は法令・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監査役（監査役会）に報告義務を負う（会375条1項）。

100) 神田＝黒沼＝松尾・前掲注34）〔柿崎環〕502頁参照。

101) このような委任関係を離れた視点を有することにより、監査人の監査に対する経済社会からの期待の程度や変化への対応を機動的・弾力的に行い易くなるものと考えられる。

102) 志谷匡史「コーポレート・ガバナンスにおける監査人の役割 再論」『神戸法学雑誌』59巻4号（2010）319頁参照。

しかし、財務書類の表示が適正である旨の監査人の意見は、財務書類には、全体として重要な虚偽の表示がないということについて、職業的専門家としての合理的な保証を得たとの監査人の判断が含有されていることとなり、それがゆえに、あらゆる市場関係者は監査人の意見に対して相当の信頼と期待を持つこととなる。市場関係者として、株主や社債権者等の投資者はもちろんのこと、市場仲介者や財務書類に新たな付加価値を付与してサービスを提供する信用格付業者やアナリスト等も財務書類に重要な虚偽表示がないということを判断の前提として機能している。

監査証明機能が担っている厳格さの所以は、既述したように、その業務が健全な資本市場を

実現するため、また、企業を取り巻く多数の利害関係者の適正な経済活動を実現するための重要なインフラとして組み込まれているためである。健全な資本市場は、有価証券の円滑な流通と公正な価格形成、発行体に対する資金調達機会の提供及び投資者に対する資金運用機会の提供といった資本主義経済の発展にとって不可欠の重要な機能を有しているが、資本市場がその機能を十全に果たすためには、公正性と健全性が保持されるとともに、その市場の公正性と健全性に対し、多数の利害関係者による信頼が確保されていることが必要となる。そしてそれは、究極的には国民経済の健全な発展へ繋がることとなる。

103) 日本公認会計士協会監査基準委員会報告書 200「財務諸表監査における総括的な目的」(H.23.12.22) 参照。