九州大学学術情報リポジトリ
Kyushu University Institutional Repository

会計士監査の形成 ： フランス会計監査役の場合

吉見，宏

https://doi.org/10.15017/2920722

出版情報：経済論究. 70, pp.225-247, 1988-03-10. 九州大学大学院経済学会
バージョン：
権利関係：

会計士監査の形成

——フランス会計監査役の場合——

吉　見　　宏

目　次

1.　はじめに
2.　会計士監査
3.　フランス会計監査役制度の展開(1)
4.　フランス会計監査役制度の展開(2)
5.　会計監査役の専門性と独立性
6.　結びに代えて

1.　はじめに

多くの監査論の文献では，そのページの多くが会計士監査のために割かれている。このことは，現代監査論においては会計士監査がその中心を占めていることを表している。

本稿では，現代監査論の中心たる会計士監査の形成を近年のフランスについてみていくことにする。特に80年代に入ってからのフランスの会計士監査制度の改正は，フランスにおける会計士監査制度を大きく発展させた。一般に会計士監査制度は，決して一朝一夕にできあがったものではなく，長い会計の歴史の産物である。しかしフランスにおいては，我々はその確立を1960年代以降の会計監査制度の改正を通じて見ることができるのである。

これらの確認のために，次節ではまず，会計士監査とはそもそも何なのかを考えてみることにする。そしてそれを踏まえた上で，改正されたフランス監査制度をみていくこととしたい。

2. 会計士監査

監査論は，会計学において欠くことのできない一分野である[1]。そして，監査論における「監査」は，実はきわめて広範囲に及ぶ概念なのである。しかし，今日我が国において我々が監査といった場合まず念頭に置くのは，公認会計士による監査である。事実，会計監査論の文献のほとんどは，この公認会計士による監査にそのページの多くを割いている。

すなわち，現在監査論の中心問題となっている監査は，紛れもなく公認会計士等による会計士監査なのである。それでは，会計士監査とは何であろうか。一般に言われているところを私なりにまとめて示せば，それは，会計に関する専門性と独立性を具備した者による監査，といえよう[2]。まずここにいう専門性とは，会計に関する高度の知識的専門性であって，多くの場合それは一定の知識水準を試験等によって検査した上，資格を与えることにより保証される。その詳細に立ち入ることはここでは避けるが，この専門性を会計士監査に保証することにより会計士監査はいわゆる素人監査とは区別されうるのである。

次に独立性とは，一般に①経済的独立性と②精神的独立性とに細分して説明される[3]。①は，監査人が被監査人（主体）やその関係者との間に，何らの利害関係が無いことをいう。②は，監査人が「独立した第三者」として公正不偏な立場に立つことをいう。これはひとえに監査人の良心と自覚にかかっているものといえる。独立性の中心をなすのはこの②であるが，①はそれを支える形になっているといえよう。この独立性が，監査人と何らかの利害関係がある者に対する監査人の従属性との関係で規定されてくることには，注意しておかねばならない。従属性をなくし独立性を保証することで，会計士監査は内部監査などとは区別されることになる。

現在では，会計士監査を特色づける専門性と独立性という二つの概念のうち，特に独立性をその基礎，中心と考えることが多い。それは歴史的に会計士監査に確固たる独立性が求められてきたことに起因する。そこで次に，アメリカに例をとり，簡単にこれを考察しよう。

アメリカにおける職業会計士の歴史は，イギリスの会計士が植民地時代のアメリカに移住してきたことに始まる。初期の彼らの役割は簿記係としてのそれであった[4]。少なくともこの時点で，取引にあたって会計についての専門知識を持った者の助力を必要とすることがあったわけであり，会計士に対する「専門性」の要請の崩芽をみることはできる。しかし，「独立性」についての要求は，専門会計士の資格制度，具体的には資格試験制度の確立を待たねばならない。

アメリカにおける，会計士についての法制度は，1896年4月ニューヨーク州においてのものが最初とされる[5]。そしてこの条文中にはＣＰＡという名称が用いられている。同年12月には，やはりニューヨーク州で最初のＣＰＡ試験が行われている[6]。以後，従来から会計の専門職の活動をなしてきた者の既得権とのかねあいも考慮されつつ，資格試験による会計士の専門性の確保が試みられるようになるわけである。

このように，歴史的にみると先の独立性と専門性という二面のうち，まず専門性の要請が先に立ち，後に独立性が確保されていったとみたほうがよさそうである。つまりそれは会計専門家が，まず簿記係として働くことを求められたことに起因する。

しかし現在では，会計士にまず求められるべきものは，独立性であるといわれる[7]。このように専門会計士の要件として，特に独立性が強調されるようになった理由は何であろうか。

その理由として，たとえばアメリカにおけるマッケソン・ロビンス事件のような不正事件があげられよう。この事件は，同社がダミー会社を利用して虚偽の取引をなしたことをその内容としている。問題なのは，この会社について，会計士は監査を行っていたにもかかわらず，かかる不正が約15年もの長期にわたり行われていたことである。このようなことが可能であったのは，会計士が監査を行う際に独立性を保持し得なかったからにほかならない[8]。明らかに，会計士の経営者に対する従属性の強さがこの事件をもたらしたのである。この事件の発覚後調査したＳＥＣは，結局，当時の監査基準にてらして監査人に落度はなく，当時の制度では防ぎ得なかった事件と結論づけたが[9]，この事件が

もたらしたその後の会計士監査に対する影響の重大さを忘れてはならない。すなわち，一つはしばしばいわれるような，監査手続の拡張という監査手続への影響であり，いま一つは，監査人の独立性を重要視するという，監査主体への影響である。アメリカでは，以上のような経過の後に，特に会計士監査において，会計士の独立性を強調するようになった。

さて，現在の会計士監査は，このような独立性と専門性を持った主体により行われる監査である。アメリカでは特にこのうち独立性を強調する向きがあるが，かといって専門性を欠いた主体による監査はもはや会計士監査とはいえない。アメリカでは，長い歴史の間に，このような会計士監査が成立してきたわけであるが，多くの国々にとって会計士監査の歴史はそう長いものではない。振り返って我が国をみても，その歴史はきわめて浅いものであることは周知の通りである。それは次にみるフランスでも同じであって，ここでみたような意味での会計士監査が成立したのは，実は比較的最近のことと考えうるのである。つまり，我々は近年のフランス監査制度の変遷をみることにより，会計士監査の発展をみることができるのである。この考察のために，以下に続く2節においては，まずフランスにおけるその制度的展開を追うことにする。

3.　フランス会計監査役制度の展開（1）

本節では，フランス会計監査役制度の展開過程を，その制度を定めた1966年商事会社法までについて概観する。

フランスにおける監査制度の起源をどこに求めるかには，多くの異論がある。その一説として，1807年のナポレオン商法典があげられよう。しかし，そこには確かに株式会社（société annonyme）の規定はあるものの，監査役についての規定は，特にはっきりとしたものが見当たらない。というのも，そこでは株式会社については，政府が直接その営業についての監督をすることが考えられていたからであって，端的には株式会社はその設立自体にも許可が必要であった。

1860年代に入ると株式会社についての設立許可主義は撤廃される。1863年3

月23日には，有限責任会社に関する法律が公布され，ここにいう資本額2,000万フラン以下の有限責任会社（société à responsabilité limitée）については設立に際しての政府の許可は不要となる。そして代わりに会社の運営機関として，取締役，株主総会，監査役を定めるのであるが，ここでの監査役（commissaire de surveillance）についての規定は，わずか2箇条にすぎない簡略なものであった。

次いで1867年7月24日には，株式合資会社と株式会社についての法律が成立した。株式会社に関して，監査役制度を初めて導入したのが本法である。ただしここでは，株式会社の監査役については，1863年3月23日法の有限責任会社の監査役の規定が準用され，株式合資会社については，それ以前の1856年7月17日法にある監査役会の規定が引き継がれているため，内容について目新しいものはない。

むしろここで注目すべき点は，その詳細よりも，株式会社の監督責任が一応政府の手を離れたこと，そしてそれに代えて，一連の強行規定を備えた法を整備し，監査役制度を設けて，取締役に対する監督者としての役割をこれに期待したことである。ここで監査役と取締役の分権化が明確になる。両者の活動領域は異なり，取締役は行動し，監査役は監督するにとどまるとされる(10) のはこの意味である。

ところでこのように設けられた監査役制度が有効に機能し得たのかというと，残念ながらそうではない。前述の法律に設けられたあまりにも簡潔な規定は，監査役制度の形骸化を防ぎ得なかったのである。すなわちそこには，①監査役になるにあたっての資格要件が特にない(11)，②その人数についても規定がない，③監査役の独立性を保つ強行規定がない，等の規定上の不備が指摘し得たのである。

この監査役制度の形骸化を解消するため，フランスでは1935年8月8日及び1937年8月31日の法令（décret-loi）が制定された。ここで注目すべき監査役についての規定は次の5点である。

① 監査役の独立性を確立するための欠格事由（incompatibilité）の制定。会社と癒着の可能性のある者は監査役たり得ない。

② 監査役の任期は3年。

③ 監査役は常時監査が可能となった。

④ 資金を公募する会社にあっては，監査役のうち少なくとも1名は認可監査役[12]から選任しなければならなくなった（監査役の専門性の確保）。

⑤ 監査役の義務の詳細化。監査役は財産目録及び貸借対照表の正規性（régularité）及び誠実性（sincérité），並びに取締役会の報告書における会社の計算書類に関する情報の正確性の監査をし，不正な事実がある場合にはその報告書を株主総会へ提出する。監査役が犯罪事実を見いだしたときは，その事実を検事に報告しなければならない。

このように，監査役についての規定は従来に比べると詳細なものとなった。特にここでは，監査役の専門性と独立性を確保することが目されていることに注目しなければならない。専門性については④，独立性については①と②がそれにあたる。完全な形ではないものの，我々はここにフランス会計士監査の端緒をみることができよう。つまり監査制度自体についてはその起源をナポレオン商法典にも求め得ようが，少なくともこと会計士監査制度については，この時期にその端緒をみることができるのである。しかし，これがはっきりとした形で確立するのは，やはり次に述べる1966年の法律を待たねばならない。

現在フランスにおいて「会社法」とか，「商事会社法」[13]などと呼ばれているのが，1966年7月24日法律第66-537号（loi n°66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales，以下「商事会社法」と略記）である。また，同法の施行令も，翌年に1967年3月23日政令第67-236号として公布された。これらはもちろん，現在も有効なものである。

本法律は，従来多くの法律上に散在し，混乱をきたしていた商事会社[14]（société commerciales）に関する法律をひとつにまとめるために起草された。このため，商事会社法はフランス企業会計上あらゆる面から注目される法なのであるが，ここでは本稿の論旨に従い，監査に関する点についてのみ，みておくことにする。商事会社法では，第1編第4章第6節株式会社の監督（contrôle des sociétés anonymes），第218条から第235条がそれにあたる。

さて，本法中でまず特に注目しておかねばならないのは，従来の用語「監査

役（commissaire)」に代え，「会計監査役（commissaires aux comptes)[15]」という用語が用いられていることである。

一般に監査には，大別して業務監査と会計監査がある。会計監査役は，このうち主として後者，すなわち財務諸表の監査をなす。前者は，監事会又は取締役会[16]におかれる業務監査役の役割とされているが，実際にはかなり重複している。ただし，会計監査役には後述のようにある程度専門性が求められているのに対し，後者にはそれがない。我が国の監査役は商法第274条により業務監査及び会計監査を行うものと理解されているが，専門性が求められていないのは，ここにいう業務監査役と同様である。

以下，商事会社法の会計監査役に関する規定の主なものをみておくことにする。

① 形態（第218条2項）

会計監査役は，自然人でも，専門職民事会社（すなわち，監査法人）でもよい。従来フランスでは，法人が監査役になりうるのかについては議論があったが，本法で明文化された。なお，我が国商法においては監査役は一般に自然人と解されている[17]。また，監査特例法における会計監査人は，公認会計士又は監査法人と定められ[18]，自然人でも法人でも構わない。

② 資格（第219条1項）

会計監査役には，各地方控訴院管内で作成される名簿に予め記載された者のみがなりうる。この名簿には，(a)3年間の実務の後，会計監査役適性試験に合格した者，(b)会計検査上級証書を所持している者，(c)その他実務経験者，(d)公認会計士（expert comptable）の資格を持ち，公認会計士・認可会計士協会名簿に記載されている者，に記載される資格がある。このうち，(d)の公認会計士制度は，我が国における制度とほぼ同じものであり，公認会計士になるためには，予備試験を経て，3年間の実習の後，最終試験に合格することが必要とされている。従って公認会計士に関する限り，その専門性はかなり高いといえる。最近では公認会計士は，1983年6,479人，1984年6,758人，1985年7,160人（数字はいずれも総数）と，着実にその数を増している[19]。

公認会計士は監査業務と計理業務を行うことが認められているが[20]，この

うち前者は，フランスの場合には，公認会計士としてではなく，実際には会計監査役として行うことになる。

③　欠格事項（第220条）

商事会社法は，会計監査役になれない者として，当該会社やその関係会社への出資者，特別利益の受益者，取締役会又は監事会・執行役会の構成員をあげている。また，以上に該当する四親等以内の血族・姻族も会計監査役にはなれない。社員が，上記のいずれかに該当する監査法人も会計監査役とはなれない。

第221条では，会計監査役がその終任後5年以内に，被監査会社やその関係会社等の取締役となることも禁じている。

いうまでもなくこれらの規定は，会計監査役の独立性を高めることを目的としたものの一つである。我が国商法では，監査役に関するこのような厳格な規定はない。わずかに当該会社とその子会社の取締役・支配人との兼務を禁じた第276条があるのみで，他は取締役の欠格事項（第254条2項）が準用されている。ただし，公認会計士については，監査対象の会社と利害関係を持たぬよう，厳格な規定が設けられている[21]。

④　選任（第223条）

会計監査役は株主総会により選任される。また，資金を公募している会社は，2人以上の会計監査役を選任しなければならない。

会計監査役が株主総会によって選任されるということは，彼が特に株主の利益を守ることを期待されていることを意味する。第225条は，選任された会計監査役について，その忌避を申し立てる権利を，資本の10分の1以上を有する少数株主に認めており，少数株主の利益をも会計監査役が代表するよう図られている。

逆に会計監査役の解任については，彼に過失・障害がある場合に限り，その権利を株主総会に認めている（第227条）。

⑤　任期（第224条）

1937年8月31日の法律で3年になった監査役の任期は，6営業年度と倍になった。これは我が国商法における監査役の任期が，就任後2年以内の最後の決

算期の定時総会までとされている[22]のに比して，大変長い任期である。

フランスがこのように会計監査役の任期を長くとったのは，その独立性と，監査の有効性が高まることを期待したからといえよう。

⑥　任務と権限（第228条）

会計監査役の任務のうち，最も重要なものは，貸借対照表の正規性・誠実性の証明である。この証明のために，会計監査役は常時必要な監査・検査を行う権限を持つ（第229条）。監査結果は取締役会又は執行役会・監事会に伝達され（第230条），そのうち，違法又は不正確な事項については次期総会に報告されねばならない（第233条1項）。そのため，会計監査役には，当該営業年度の決算を行う取締役会又は執行役会，そして全ての株主総会に出席する権利が認められている（第231条）。

加えて会計監査役には，社内で起こった犯罪事実を知った場合にそれを検察官に告発する義務が課せられている（第233条2項）。これは通知を怠った場合の罰則規定（第457条）も伴う，厳しい規定である。

⑦　報酬（第232条）

会社監査役の報酬は会社の負担である。これは我が国においても同様であり，監査役・公認会計士とも，その報酬は会社の負担である。

さて，以上のような内容を持つ商事会社法は，現在のフランス会計監査役制度の基礎となっているのだが，1980年代に入ってフランスで制定されたいくつかの法律は，ここに定められた監査制度に大きく影響を与えた。そこで次節では，ここで述べた商事会社法の規定を念頭に置いた上で，その新しいフランスの会計監査役制度を概観する。

4.　フランス会計監査役制度の展開（2）

1980年代に入り，フランスでは会計についての注目すべき三つの法律が制定されることになった。これらはいずれも「会計法（loi comptable）」と呼ばれている。ところでこれら法律に先立って，会計に関する法の核をなす一般規定を定めた法を制定する動きがあり，これが「会計法」と呼ばれていたが，結局

実現には至らなかった[23]。これとは異なり，ここで「会計法」と呼ばれている三法は，実際には先に述べた商事会社法の改正を柱に，関連する他の法規の改正を盛り込んだ法律なのである。当然，これらは商事会社法に盛り込まれている会計監査役の諸規定に影響を及ぼした。以下，各法別にその改正された会計監査役制度をみていくこととする。

(1) 「調和化法」[24] による改正

ＥＣ第４号指令は，ＥＣ各国の会計規定を統一すべく，各国の国内会計規定の改正を求めたものである。これは，ＥＣ加盟各国に少なからぬ影響を与えたが，特に，加盟国のうち，大陸法の法体系をとる国家に影響が大きかったといわれる。事実，英米法系国家のイギリス・デンマークより，大陸法系国家のフランス・西ドイツ等の方が，国内法の調整完了が大きく遅れた。ある論者は，英米法の国々では，指令の国内法化にあたり発生する大陸法的影響を考慮することはなかったとすら言っている[25]。

そして結局フランスでは，このＥＣ第４号指令による国内法規の改正を，この調和化法によりなすこととしたのである。以下，このうち会計監査役制度にかかわる部分をみていくことにしよう。

① 「忠実なる概観 (image fidèle)」の導入

従来フランスにおいては，財務諸表が「正規性 (réguralité)」と「誠実性 (sincérité)」と呼ばれる二つの基準を満たしていることをもって，それを適正な財務諸表とみなしていた。すなわち会計監査役が財務諸表の監査をなすにあたり，この二つの基準を満たしているかどうかが，その適正性を判断する基準であったのである[26]。そしてこの二つの基準はいずれも，大陸法的成文法主義に基づくものであった[27]。

ところが調和化法第６条４項は，従来の規定を改正し，「正規性」と「誠実性」を包括する原則として，新たに財務諸表が「忠実なる概観」を与えていることを求め，会計監査役にも財務諸表が「忠実なる概観」を与えているか否かの証明を求めたのである[28]。この「忠実なる概観」は，ＥＣ第４号指令にいう「真実かつ公正な概観 (true and fair view)」をフランス法上に取り入れ

たものである。この，「真実かつ公正な概観」は，そもそもイギリス会社法上の概念であり，大陸法の国フランスにはなじまない概念である。かかる概念をフランス法上に持ち込むにあたり，調和化法が出した結論は，従来からフランスにあった「正規性」と「誠実性」という二つの基準との融和であった。すなわち，調和化法による新商事会社法上にいう「忠実なる概観」を財務諸表が示すためには，「正規性」・「誠実性」を満たすことを必要要件とする，という形がとられたのである。

この結果，フランス法上の「史実なる概観」はイギリス法上の「真実かつ公正な概観」と全く同一のものではないことがわかる。つまりこれは，従来のフランス法的な考え方を加味した，独特の概念なのである。

なお，付言しておくと，以上のような「忠実なる概観」の証明は，（それを年次計算書に添付している会社については）連結計算書についても会計監査役が行わなければならないこととなった[29]。

② 離脱規定の設定

調和化法第2条は，商法第9条6項を改正し，新たに離脱規定を設けた。すなわちそれによれば，財務諸表が「忠実なる概観」を満たすために，もし会計規定の適用が適切でない場合は，当該会計規定に違反することも可とするのである[30]。この場合には，付属明細書にその旨記載することが条件となっている。付属明細書は，調和化法が今回年次計算書に含めることを明記しており[31]，年次計算書が会計監査役の監査対象となる以上，この付属明細書もその監査対象となる[32]。従って，「忠実なる概観」を満たすための会計規定からの離脱が果たして正当なものであったかどうかの判断は，会計監査役に委ねられたことになるのである。

(2) 「破産防止法」[33] による改正

1974年7月に，当時の大統領ジスカール・デスタンにより設置された企業改革のための検討委員会（comité d'étude pour la réforme de l'entreprise），いわゆるシュドロー委員会は，石油ショック後の不況・倒産の谷間から抜け出せないフランス企業の改革のビジョン作りがその目的であった。シュドロー委

員会は，1975年2月にシュドロー報告と呼ばれる10箇点からなる報告書を提出した。そのうち第8点は，「企業の経営難予防と対処援助」と題され，その内容は，企業が破産に至る以前に，何らかの方策をとりそれを防止すべきであるというものであった。このシュドロー報告の「経営難予防」の考え方を元にして，1984年3月1日に公布されたのが破産防止法である。

ところで歴史的には，監査制度自体が企業の倒産を契機に作られたものであった[34]。従って，経済危機・企業の倒産が，監査制度の拡充という結論に至ること自体は，別段珍しいことではない。この意味では，監査制度自体が，破産防止の目的を持つ制度といえよう。フランスでも，破産防止法によって，この破産防止の目的のために，会計監査役が新たな役割を担うことになった[35]。以下，これに関連する点について，破産防止法をみていくことにしよう。

① 予測的書類の利用

破産防止法は，商事会社法第340条1項を改正し，大会社[36]については，新たに未来の予測的会計書類を年度中に計3種類[37]作成しなければならないものとした。これら書類の検討，特に数期間にわたっての検討は，会社に果たして不利な変化が起こっているか否かの判断に役に立つものと期待されている。これらの書類は会計監査役にも提出されるのだが，これを会計監査役が一体どう取り扱うのかが問題となる。

結論的には，会計監査役は，会社の経営難を察知するための資料としてのみ，予測的書類を利用する。経営難の判断は，「十分な情報に支えられねばならない」[33]ものであり，会計監査役はそのための情報を集め，その上で介入することになる。介入は，次に述べる「警告手続」という形で行われ，予測的書類はあくまでもそのための資料であり，それは会計監査役の監査の対象にはならないことに注意しなければならない。もしこれらを監査することになれば，それは予算監査となるが，「方法と成果の一貫性を乗り越え得ない予算監査は，法的規制の場合には取り入れられない」[39]のである。

② 警告手続

予測的書類により，会計監査役が会社の経営難を察知した場合には，警告手続がとられる。その内容には，株主，社員，取締役，企業委員会による質問も

含まれているが[40]，ここでは会計監査役による警告手続のみについて述べておく。

この会計監査役による警告手続は，以下の三段階に分けられる[41]。

(a) 会計監査役が会社指導者に対し，企業の状況の悪化について注意を求める。これは，会計監査役が経営者に与える，きわめてゆるやかな経営難についての示唆である。

(b) (a)の示唆が受け入れられなかった場合，会計監査役は，取締役会又は執行役会の招集を求め，自らもそれに臨み，改めて会社指導者に示唆を与え，善処を求める。

(c) これらの手続きが効果をもたらさない時は，会計監査役は，株主総会で議論を始めさせる。

ド・バルブレイ氏は，以上の会計監査役の役割を鑑みて，会計監査役はあくまで「経営継続性の証人」であって「保証人」ではない[42]と結論づける。すなわち，仮に会計監査役が以上の手続きをきちんと踏んだとしても，それで企業の経営難が無くなるといったことはないであろう。

しかも，会計監査役が経営難と判断し，介入を始める基準は主観的なものである。介入をしない，あるいは介入の度合いが低かったことが，企業を経営難に陥れてしまうかもしれない。だからといって逆に，介入の行き過ぎは経営者の自主性を損なう結果となる。従って，以上の規定のみで経営難予防という目的が十分に果たしうるかには疑問が残る。今後の動向を見ねばならないところであるが，結果如何では，更に会計監査役の責務が大きくなることもありえよう。

③ 会計監査役選任が強制される範囲

会計監査役との関連で，破産防止法に注目すべきもう1点は，本法が会計監査役を選任しなければならない企業の範囲を拡大したことである。すなわち，従来の株式会社，株式合資会社の他に，次の企業にもその選任の範囲が拡大された。

(a) 貸借対照表合計額1,000万フラン，税引後取引高200万フラン，従業員50名以上の3基準のうち，2つを上回る法人（有限会社，合資会社，合名会

社，商人ではない経済的活動を行う私法上の法人と国の公施設法人，国有企業)。[43]

(b) 債券を発行している場合又は，従業員100名以上の経済的利益団体[44]。

結果として，中規模以上のほとんど全ての企業について，会計監査役の選任が強制されることとなった。

④ その他

その他の会計監査役に拘わる改正点は以下の通りである。

まず，監査法人は従来専門職民事会社の形態をとることとされていたが，破産防止法によりいかなる形態をもとれることとなった[45]。

第二に，会計監査役の忌避の申立権者が，企業委員会，検察，(資金公募会社については) 証券取引委員会にも認められた[46]。

第三に，従来株主総会に認められていた会計監査役の解任権限は排除され，新たに請求によって，商事裁判所がその解任を決定することとなった[47]。これは勿論，会計監査役の独立性を高めることを目的としたものであり，我が国の規定と比べても，一歩踏み込んだものといえよう。

(3) 「連結法」[48] による改正

調和化法は，従来から連結財務諸表を作成していた会社については，それも含めて会計監査役の監査対象とし，それが「忠実なる概観」を示していることを求めた。またそれに伴って必要な会計監査役の調査権の及ぶ範囲も，被連結会社に広げられた。

しかし，連結財務諸表の作成自体は，資金を公募する会社が，1971年1月1日以降証券取引委員会の通達により義務づけられていた他は，特に求められてはいなかった。そして法規上は，明白に連結財務諸表の作成を求めた規定はなかったのである。ただ，商事会社法第357条の，「子会社又は参加会社（関係会社）の状態を明らかにするために，命令の定める態様をもつ一覧表を会社の貸借対照表に付属させる」という規定の内の一覧表が，連結財務諸表にかなりの程度代替しうる内容を持つと指摘する論者もいる[49]。しかし，連結財務諸表の作成をその規定に持つ法律はフランスにはこれまでなく，連結法の規定がそ

の初のものとなった。

連結法が起草された契機は，ＥＣ第７号指令である[50]。従って，ＥＣ指令が起草の契機となったという点では，調和化法と同じである。しかし，連結法は調和化法に比べ，我が国はもとよりフランス国内においても議論が少ない感がある。それは，連結法が会計制度の中でも連結といういわば特殊分野を扱っていることもあろうが，フランスに連結財務諸表を受け入れる素地ができていたこと，ＥＣ指令との調和化にあたって考えられる摩擦点は，すでに調和化法により一応の決着をみていたことにその理由があると指摘できよう。

さて内容をみると，連結法第１条及び第２条は，商事会社法第357条を大幅に改正して１～11項を設け，ここに連結財務諸表についての詳細な規定を定めた。これによって商事会社は，子会社については全部連結（単独支配）または比較連結（共同支配）で，関係会社については持分法を用いて連結財務諸表を作成することが義務づけられた。

これら連結財務諸表は，会計監査役に提出され，彼は調和化法の項で述べた個別財務諸表の場合と同じ要領でこの監査にあたらねばならない。この監査にあたっては，会計監査役は個々の子会社・関係会社の会計監査役の協力を必要とするので，個々の会社の会計監査役は，連結財務諸表類の証明に携わる（親会社の）会社監査役に対しては，その守秘義務が免除される。

5．会計監査役の専門性と独立性

フランスにおける会計士監査制度である会計監査役制度を確立するのに最も大きな役割を持っていたのは，1966年商事会社法であった。そして1980年代に入って，前節に述べた三つの法律によりこれが改正され，会計監査役制度は一層拡充・確立されるに至ったのである。

このうち調和化法と連結法は，ＥＣ指令と国内会計法規との調整の必要性，換言すれば国外からの要請がその法制化の直接の契機である。また破産防止法はフランス企業の破産を未然に防止するという目的で，70年代半ば以降の国内の要請を具体化したものである。従って，これらはその成立のきっかけは，そ

もそも全く異なったところにあったといえるのである。

しかし，これら三法は，結果としてそれぞれ従来の会計監査役制度に手を加え，これを拡充し，その専門性及び独立性を高め，フランス的会計士監査制度を確立させたのである。以下この会計監査役の専門性と独立性の変化についてそれぞれ考察しよう。

第一に，その専門性についてはどうであろうか。会計監査役の専門性については，その一応の形は1966年商事会社法で確立したといえる。それ以前をみると，1935年8月8日・1937年8月31日の法令により，監査役のうち少なくとも1名は認可監査役から選ばれるべきことという規定が定められている。これらの法規は，従来ほとんど何も資格要件のなかった監査役に一定の資格要件を定めたという点で重要なものである。だが，これら法規の規定を基礎として，これを会計士監査制度といいうるものにしたのはこの後の1966年商事会社法である。すなわち商事会社法は，会計監査役に専門性を求めるために，その形態，資格，任務，権限等を詳細に規定した。

一般に，会計士監査に携わる者の専門性を確保するためには，国家が一定の資格試験を行い，それに合格した者にのみ会計士監査への従事を認めるという方法がとられる。フランスの場合もこれに似た形をとっている。しかしフランスの場合，直接に監査にあたるのは会計監査役であって，会計専門職の資格試験に合格した者である公認会計士とは区別されている。商事会社法は確かに，公認会計士には無条件に会計監査役となる資格を認めるのであるが，会計監査役には，公認会計士以外の者でもなりうるのである。このことは，フランスでは会計士監査に携わる者の専門性を他国とは多少異なった方法で求めていることを示している。

このような形で一応の専門性を保証された会計監査役が，その会計的知識の専門性を信頼され，会計制度の変革と共により大きな責務を負わされていったのが，今次三法による会計監査役制度の改正であったといえる。調和化法が導入した「忠実なる概観」の監査は，会計の専門家だからこそできるものといえる。なぜならそれは，フランスの会計法規に対する各財務諸表（連結法による連結財務諸表も含む）の適法性の検証を求めているし，それのみならず，財務

諸表が「忠実なる概観」を示すために必要であれば，当該会計規定からの離脱をも求めた規定となっているからである。この結果，もはや単に法律を良く知っているというだけでは，フランスの会計監査役は務まらないといえる。

破産防止法では，会計監査役に，企業の経営難を察知し，それを経営者に対し通告，更に改善を求める権限が認められた。これは，後に述べる会計監査役の独立性ともかかわると考えられるが，会計監査役が予測的書類を資料にその経営難を察知するだけの会計的専門性を持つ者という前提があればこそ，付与された権限といえよう。

しかし，会計監査役の専門性の保証は1966年商事会社法の規定に負ったままなのであり，すなわち，会計監査役には公認会計士以外の者でもなりうるのである。実際には，会計監査役にはほとんどの場合公認会計士が選ばれているというものの，会計監査役に公認会計士以外の，他の資格要件を満たした者がなりうるという事実は，会計監査役制度が現在実際に会計監査役に求められている専門性を満たし得ない可能性を否定しえないということを示している。会計監査役制度が，会計士監査を担う制度たるためには，会計監査役たる資格を公認会計士にのみ認めることとするか，又は会計監査役資格試験を公認会計士資格試験レベルのものに設定し，これに合格した者にのみ，会計監査役資格を認めることとすべきである。

第二に，会計監査役の独立性についてはどうであろうか。会計監査役の独立性に関しては，1935年8月8日・1937年8月31日の法令において，会計監査役の欠格事項，任期，監査期間の常時化等が規定されている。これを基礎にして1966年商事会社法では，欠格事項，選任方法，任期，報酬，守秘義務等が詳細に明文化された。このように，会計監査役の独立性についてもやはり商事会社法で一応の確立をみたといえる。

そして今回，特に破産防止法は，会計監査役の独立性を更に高めたのである。すなわち，会計監査役の忌避の申立権者が少数株主以外に企業委員会等に広げられると共に，その解任権限は株主総会から商事裁判所に移された。これは，会計監査役が株主の利益のみならず，広く企業に関係する人々の利益を代表する第三者として活動するように[51]，その独立性を高めたものである。こ

の点については，フランスの会計監査役制度は他国の会計士監査制度に比べても，一歩抜きんでたものになったといえよう。

しかし，会計監査役が，監査対象の企業に不正な事実を発見した場合，これを検察に通報しなければならないとした規定は，今回の改正でもそのままとなった。すなわち，不正を見つけたにもかかわらず通報の義務を怠った会計監査役には刑事罰が規定され，反面この通知の内容が誤ったものであっても，それにより会計監査役が責任を負うことはない。

この規定を良心的に解釈すれば，会計監査役が不正を詳らかにすることは，特にそれが社会的に大きな影響力をもつ大企業の場合には公益に資するといえる。場合によってはそれにより会社の危機を救うこともあろう。だが見方を変えれば，これは会計監査役に国家・検察の出先機関的な役割を負わせる規定であり，会計監査役の独立性を損なう規定である。第一，そのような通報を検察になした後，会計監査役は従来と同じような立場で当該企業の監査が行えるものであろうか。独立性が会計士監査の成立の要件の一つである以上，これを損なうような規定は削除すべきである。

全体として，今回の三法による会計監査役制度の改正により，会計士監査制度としてのフランス会計監査役制度は大いに進展したといえる。すなわちそれは，会計士監査に従事する者の専門性と独立性を高めたのである。ここまでフランス会計監査役制度の発展をみてきたわけであるが，そこにはまさに会計士監査制度の発展の姿を見る思いがする。そしてフランス会計監査役制度は，会計士監査としては改善すべき問題をいくつか抱えていることもわかった。これらは今後改善されるべき課題となろう。

6. 結びに代えて

フランス会計監査役制度の発展をみた上で，最後に会計士監査が抱える問題のいくつかを考察し，結びに代えたい。

監査人の独立性は，会計士監査の成立要件の一つである。従って，監査人の独立性を確保するために，監査対象の企業と直接・間接に利害関係を持つ者

は，監査人としての資格がないものとされているのが普通である。フランス会計監査役の場合にも，詳細な欠格事項が設けられていた。

しかし，監査人の報酬は，監査対象の企業から支払われる。この点は会計監査役も同じであり，我が国を含む会計士監査制度を採用する国々の監査人の報酬は，被監査会社から支払われるのが常識となっている。だがこの関係は，利害関係そのものにほかならない。これは両者間に，従属・被従属の関係を生む原因となる。例えばマウツ=シャラフ両教授は，「監査人と依頼者の関係は，依頼会社の経営者が，監査人がある直接の関係を持つような唯一の利害関係者である，といったようなものである。」(52)「我々はこの緊密な関係が実際に，ある独立した実務家の独立性を低めているかどうかよりもむしろ，このような特徴を持つ専門職が，外部者に対し独立性を表明しうるかどうかに関心がある。」(53) と述べられ，その独立性に疑問を投げかけている。角瀬教授も同様の疑問を提示され(54)，「公認会計士の資本からの『独立性』を制度的，物質的側面から保証する処置が考えられてよいはずである」と述べられる。

これらはすなわち，監査人の独立性のうち，経済的独立性に疑問が投げかけられているものであって，経済的独立性が精神的独立性を支えるものであるとすれば，会計士監査の独立性を保つためには，解決すべき大きな問題である。

また専門性についても，監査人に求められる専門性の程度が国により異なる実情が問題となろう。これは，会計の国際化の中で問題化するであろうし(55)，そもそも専門会計士に求められる専門性とはどの程度のものをいうのかという疑問が生じる。この点については，加盟国間の専門会計士の資格要件の統一を求めたＥＣ第８号指令(56) と，これに対する各国の今後の対応が注目されよう。

会計士監査には，その独立性と専門性についてまだ多くの問題を含むことを認識しなければならないのである。

(1) A. C. リトルトン教授は，会計監査を財務諸表の正確性を判断するものとし，この結果が取引の資料を支持する証拠となるとして，財務諸表と取引の中間に位置づけている (Littleton, A. C., *Structure of Accounting Theory*, American Accounting Association, 1953, pp. 119-120.)。また，岩田教授は，財産法と損益法という二つの異なる計理体系を統一するものとして，会計士監査を把えている（岩田巌「企業会計

における会計士監査の意味」『利潤計算原理』同文館，昭和31年，第8章所収)。

(2) たとえば日下部教授もこのような見解であると考えられよう。参照，日下部與市『新会計監査詳説』中央経済社，昭和37年，112-116頁。

(3) 独立性をこのように二つに分けることも，用語等の違いはあれ，たとえば次のような論者にもみられる。近澤弘治『改訂会計士監査の基礎理論』森山書店，昭和42年，100頁以降。Mautz, R. K. and H. A. Sharaf, *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association, 1961, p. 205.

(4) たとえば1766年に，印刷会社の売買契約に関し，ニューヨークの代理人であったジェームズ・パーカーなる人物は，財産目録の作成と設備・材料の評価を行ったとされる (Edwards, J. D., *History of Public Accounting in the United States*, The University of Alabama Press, 1978, p. 44.)。

(5) *Ibid.*, p. 68.

(6) *Ibid.*, p. 73.

(7) 近澤弘治『前掲書』83頁。Mautz, R. K. and H. A. Sharaf, *op. cit.*, p. 204.

(8) 近澤弘治『前掲書』86頁。

(9) Edwards, J. D., *op. cit.*, p. 166.

(10) 鳥山恭一「フランス株式会社法における監査役制度の確立と展開」『早稲田法学』，62巻1号，50頁。

(11) 1807年7月24日法第32条。

(12) 各地方控訴院の管轄毎に作成される名簿に予め記載された，一定能力のある者。

(13) 本法に関しては，次の邦訳がある。早稲田大学フランス商法研究会『注釈フランス会社法(一)〜(三)』成文堂，昭和57年（第235条までとそれに関係する施行令の条文，及びそれらの注釈)。『法務資料』第398号（商事会社法)，第422号（同施行令，いずれも条文のみ)。

(14) ここで商事会社とは，合名会社，合資会社，株式会社，株式合資会社，有限責任会社を指す。

(15) 業務監査役（後述）との混同を避けるためか，しばしば「計算監査役」などとも邦訳される。しかしここでの commissaires aux comptes は，comptes の証明，すなわち会計上の監査を行う者として措定されているのであり，単なる検査を行う者ではない。従って本稿では，以下「会計監査役」と呼ぶ。

(16) 商事会社法により，各会社は従来の取締役会に代えて監事会 (conseil de surveillance) と執行役会 (directoire) からなる重層制取締役会をも採用できることとなった。ただし，従来の単層構造の取締役会制度との選択適用が認められており，実際には，重層制はあまり用いられていない。

(17) 蓮井良憲編『会社法』法律文化社，昭和55年，188頁（田村茂夫稿)。

(18) 監査特例法第4条。

(19) *Rapport Annuel 1985*, Conseil Supérieur du Ordre.

(20) フランスには公認会計士の他に，認可会計士（comptabilité agrée）といわれる制度がある。認可会計士の資格は公認会計士に比べ取得が容易であるが，監査業務は行えない。公認会計士は認可会計士となりうるが逆は不可である。この両者が，我が国の JICPA，アメリカの AICPA にあたる公認会計士・認可会計士協会を組織する。

(21) 公認会計士法第24条。

(22) 商法第273条1項。

(23) この，一般規定を伴った「会計法」の制定の動きは我が国でも注目され，数人の研究者が報告している。詳しくは，参照，岸悦三（訳）「フランス会計法案」『修道商学』22巻1号。同「フランス会計法管見」『会計』120巻2号。中村宣一朗「会計法制定の背景と意義」，森川八洲男「会計法の基本規定」，高尾裕二「会計法施行令」，以上三論文はいずれも『企業会計』33巻2号。また，この会計法案が廃案となった事情については，中村宣一朗・森川八洲男・高尾裕二「フランス商法会計規定の改正」『企業会計』35巻3号，36頁を参照。

(24) 1983年4月30日「第4号指令と商人及び一定の会社の会計規定の調和化に関する法律第83-353号（loi n°83-353 du 30 avril 1983 relative à la mise en harmonie des obligations comptables des commerçants et de certaines sociétés avec la IVe directive adoptée par le conseil des Communautés Européennes le 25 juillet 1978)」，以下調和化法と略記する。また，本法には次の邦訳がある。野村健太郎（訳著）「ＥＣ第四号指令とフランス企業会計の調和化」『神戸商科大学経済研究所・研究資料』第59号。なお，本法の施行令は1983年11月29日に公布された（décret n°83-1020 du 29 novembre 1983)。

(25) Doninique Ledouble "Application de la 4e directive européenne: un bilan provisoire", *R. F. C.* (*Revue Francaise du la comptabilité*), octobre 1984, p. 410.

(26) 1966年商事会社法第228条1項には以下の規定があった。「会計監査役は，財産目録，一般営業報告書，損益計算書及び貸借対照表が正規かつ誠実に作成されていることを証明しなければならない。」

(27) 端的にいって，「正規性」は規則への準拠を求め，「誠実性」は，財務諸表が十分な情報を備えていること，及びそのための財務諸表作成者の正直さ，将来の危険に対する慎重さを求めた基準である。詳しくは，以下を参照。森川八洲男「フランス公表会計制度の再編」『明大商学論叢』68巻3-7号。中村宣一朗・伊豫田隆俊「フランス会計制度研究ノート(2)」『大阪大学経済学』34巻4号。Dang Pham "A true and fair view: A French perspective", *EEC Accounting Harmonization: Implementation and Impact of the Fourth Directive*, ed. by S. J. Grey and A. G. Coenenberg, Elsevier Science Publishers, 1984.

(28) 改正後の条文は以下の通り。「会計監査役は年次計算書が正規かつ誠実なものであり，それが当該会計年度の事業成果及び当該年度末における会社の財産および財政状態について忠実なる概観を与えていることを証明する。」

(29) 調和化法第6条4項（商事会社法第228条を改正）。

(30) 我が国商法にはこれにあたる規定はないが，これを規定すべきであるという議論はある。参照，田中弘「商法・企業会計原則における離脱規定」『会計』130巻4号。

(31) 調和化法第2条による，改正商法第8条。「（中略）年次計算書は，貸借対照表，成果計算書，及び付属明細書から成る。これらは分離不能なものとして一体をなす。」

(32) ミュールンバッハ氏は，付属明細書について「我が国と同じような成文法の国々にとっては，全く新しい書類である」と述べ，付属明細書の導入自体がフランスにとって事件であったことを表明している。特にそれは，付属明細書にも，氏の言われるところの「成果についての義務（une obligation de resultat）」，すなわち「忠実なる概観」を考慮に入れた上での作成義務があることに起因する。（J. L. Mullenbach "L' élaboration de l' annexe", *R. F. C.*, octobre 1984, p. 416.）

(33) 1984年3月1日「企業の経営難の予防および同意整理に関する法律第84-148号（loi n°84-148 du 1er mars 1984 relative à la prévension et au règlement amiable des difficultés des entreprises）」，以下破産防止法と略記する。なお，本法の施行令は1985年3月1日に公布された（décret n°85-295 du 1er mars 1985）。

(34) Richard Brown, *History of Accountiing and Accountants*, Frank Cass & Co. Ltd., 1968, chapter IX.

(35) 企業の破産の防止のために，監査制度，特に会計士監査が強化されることは，過去にも多く見られる。イギリスにおいて会計士制度が発達したのは，19世紀前半の恐慌・不況期であった（A. C. リトルトン著，片野一郎訳『会計発達史』同文館，昭和27年，386頁以下）。また我が国では，昭和40年3月の山陽特殊鋼の倒産を機に，昭和49年の商法改正，監査役制度の強化が行なわれたのである。

(36) 従業員100名以上または純売上高4,000万フラン以上の会社。

(37) 詳しくは，Jean-François Cormaille de Valbray "Du bon usage du la convention de continuite d'exploitation", *R. F. C.*, octobre 1984, p. 398.

(38) Dominique Vidal "L' information comptable et l' objectif de prevention après la loi du 1er mars 1984", *R. F. C.*, decembre 1984, p. 477.

(39) *Ibid.*, p. 480.

(40) 改正商事会社法第266条1項及び労働法第432条5項。なお，破産防止法は会計関係法規として労働法も改正している。

(41) J. C. Valbray, *op. cit.*, p. 400. 改正商事会社法では第230条1項，2項にあたる。

(42) *Ibid.*, p. 399.

(43) 改正商事会社法第64条，第17条1項（破産防止法第27条，第30条で改正）。

(44) 改正商事会社法施行令第10条。

(45) 改正商事会社法第218条2項。

(46) 改正商事会社法第225条1項。

(47) 改正商事会社法第207条。

(48) 1985年1月3日「一定の商事会社及び公企業の連結計算書に関する法律第85-11号(loi n⁰ 85-11 du 3 janvier 1985 relative aux comptes consolidés de certaines sociétés commerciales et entreprise publiques)」，以下連結法と略記する。なお，本法の施行令は1986年2月17日に公布された（décret n⁰ 86-221 du 17 février 1986)。

(49) 野村健太郎『連結会計論』森山書店，昭和51年，7頁。

(50) 他に，フランス国内にも連結会計法制化の要請がなかったわけではない。たとえば，参照，野村健太郎「フランス連結会計の動向」『企業会計』38巻12号，86頁，及び奥島孝康「フランス企業結合法の進展（上)」『商事法務』1071号，16頁。

(51) この点についてポンタビス教授は，「少数者，企業の従業員，一般的利益の『護民官的な機能』」が，会計監査役には求められると表現されている（Emmanuel du Pontavice "L'emergence du droit comptable en France", *R. F. C.*, octobre 1984, p. 382.)。

(52) Mautz, R. K. and H. A. Sharaf, *op. cit.*, p. 212.

(53) *Ibid.*, p. 213.

(54) 角瀬保雄「監査制度民主化の課題と展望」，角瀬保雄編『現代の会計監査』日本評論社，昭和40年，第11章，224頁以下。引用文は同書233頁。

(55) フランスにおいても，会計監査役制度が抱える次の問題として，国際化を指摘する論者もいる（Alain Viandier, *droit comptable*, Dalloz, 1984, p. 79)。

(56) 詳しくは，参照，森本滋『ＥＣ会社法の形成と展開』商事法務研究会，昭和59年，295頁以下。