

フランスの監査制度に関する一考察

—職業会計士の職能分離と独立性—

加藤 達彦

はじめに

- I 職業会計士の二元性
- II 職業会計士の基本的機能
- III 会計監査役の機能の拡充
むすびにかえて

はじめに

各国の監査制度を考察する場合、思わぬ誤解が生じることに十分注意する必要がある。それは、監査制度に限らず全ての外国の文化的所産を研究する時に当てはまる。わたしたちが外国の制度を考察する時には、どうしても自国の制度を念頭に置いて進めるため、その出発点において何らかの偏見が入りこむことは避けられない。たとえば日本では「公認会計士」が、ある企業の財務諸表監査を担当すると「監査人」と呼ばれる。しかし「公認会計士」と「監査人」は、実質上まったく同意義に用いられることが多い。それは、「公認会計士」の基本的機能が財務諸表監査にあると一般に理解されていることと密接な関係がある。またその職業団体も日本公認会計士協会はあるが、「監査人」の職業団体は存在しない。これは、専門職業としては「公認会計士」と「監査人」は同一のものとして認識されていることを示している。

さらに悪いことに、このような職業会計士の構造は、イギリス・アメリカ・西ドイツでもほぼ同様な形をとっている。そのためフランスにおいても、「専門会計士」(expert comptable)が株主総会でその会社の財務諸表監査を委託されると、その呼称が単に「専門会計士」から「会計監査役」(commissaire aux comptes)となるという理解に陥りやすい。ところがフランスでは「専門会計士」と「会計監査役」の機能は本来全く別々のものとして理解されており、その職業団体も「専門会計士」の団体である「専門会計士および認可会

計士協会」(Ordre des experts comptables et des comptables agréés)と「監査役監査人」の団体である「全国会計監査役協会」(Compagnie nationale des commissaires aux comptes)の二つに別れている。⁽¹⁾

フランスにおいては「専門会計士」の基本的機能は、計算書類の作成であり、監査は、別に「会計監査役」によって行われると一般に理解されている。このように両者の機能が別々に理解されていることは、大多数の「会計監査役」が「専門会計士」の資格を持った人である事実と照らし合わせると、どうしてもわたしたちには不可解なものに写る。なぜこのように両者の機能が区別されるかは、両者の歴史的発展の相違とともに、やはりその背後に独立性に関する考え方の相違があるように考えられる。本小稿の目的は、フランスにおける二つの職業会計士「専門会計士」と「会計監査役」の機能の考察を通じて、独立性に対する考え方のフランス的特質をすこしでも明らかにすることと考えている。

I 職業会計士の二元性

1. 専門会計士

現在フランスの職業会計士の中核を占める専門会計士の制度化は比較的新しい。まず1927年に専門会計士の免許がはじめて国によって認可された。⁽²⁾しかしそれが、正式に制度化されるのは1945年9月19日のオルドナンスによってである。また専門会計士の職業団体である専門会計士およ

び認可会計士協会には、その名の示すように「認可会計士」(comptable agréé)も所属している。専門会計士と認可会計士の相違は、1945年のオールドナンス第2条と第8条によって明確に定義されている。それに従うと、専門会計士は、会計業務の下流分野にたずさわわり、会計における監査の評価を主な仕事とし、認可会計士は、帳簿の記入・統合、帳簿の開始・締切、帳簿の監視・訂正など、会計業務の上流分野で活動する。しかし両者の業務の相違は、徐々になくなってきている。また認可会計士は1972年12月31日以後登録がもはや認められておらず、近い将来に消滅する運命になっている。⁽³⁾

専門会計士になるためには、まず会計財務の高等教育修了証書(Diplôme d'Etudes Supérieures Comptables et Financières)、ついで専門会計士証書(Diplôme d'Expertise Comptable)が必要である。両証書ともフランス文部省の発行するものである。会計財務高等教育修了証書獲得には二つの方法がある。大学以外でこれを獲得するためには4年間で16科目の試験に合格しなければならない。またこれらの試験は三段階に別れている。第1段階の5科目の試験に合格したものは会計財務準備教育修了証書(Certificat Préparatoire aux Etudes Comptables et Financière)を得ることができる。そして第二段階は7科目、第三段階は4科目の試験に合格しなければならない。また大学の4年間で会計財務の理論と実務の修士号(Maîtrise des Sciences et Techniques Comptables et Financières)を取得したものは、第三段階中2科目の試験に合格すれば、会計財務高等教育修了証書を得ることができる。この後3年間の実習期間を経て、論文審査、会計監査の実務に関する筆記試験、口頭試験に合格すれば、専門会計士証書を獲得できる。⁽⁴⁾ちなみに1988年には専門会計士証書の発行は951であり、1989年2月23日時点で専門会計士の登録者は9,024である。⁽⁵⁾

2. 会計監査役

会計監査役の制度化は、専門会計士よりはるかに古く1863年5月23日の法律によってである。しかし1966年以前の会計監査役の監査は、技術的にも幼稚で非常に形式的なものであった。また会計監査役は、専門職業というよりはむしろ兼職が多く、その団体自体も社交クラブ的なものにすぎ

なかった。⁽⁶⁾1966年7月24日の商事会社法によってはじめて会計監査役という専門職業が生まれたといってもよく、フランスにおける本格的な法定監査の幕開けを示すものでもあった。また全国会計監査役協会は、専門職業の団体が通常冠する“Ordre”という言葉を用いずに⁽⁷⁾“Compagnie”という言葉を使っている。これはアンシャン・レジムの同業者団体やイエズス会(Compagnie de Jésus)を想起させ、会計監査役は良い意味で職人であるとともに商事会社における良心の機関であることを示している。⁽⁸⁾

1969年8月12日のデクレでは、会計監査役という専門職業に就くために4つの道が開かれていた。それは次の通りである。⁽⁹⁾

- (1) 会計財務の高等教育修了証書の取得
- (2) 専門会計士および認可会計士協会へ登録
- (3) 会計監査役の適性試験に合格
- (4) 15年間の職業経験

しかし1976年にこの道は一本にしぼられ、一定の資格証明証書の持ち主で、会計監査役の適性試験の合格者だけとなった。⁽¹⁰⁾試験は、少なくとも2年間の実習期間を経た後に行われる。しかしその人が取得している資格によっては、試験や実習の免除が認められている。たとえば国や民間を問わず、商事会社の財務・会計・法律分野で、法務省が十分な経験を積んでいると認めた職務に15年従事している人は、前もって実習が免除される。また取得した資格証明証書の保有を証明できなくとも、適性試験を受験できるとしている。さらに専門会計士資格の保有者は、実習・適性試験とも免除されるとなっている。

3. 二元性

以上のようにフランスにおいては、専門会計士と会計監査役という職業会計士の職能分離が存在している。この原因の一つは、両者の職業の制度化が別々に行われ、それぞれ独自の発展の道りをたどってきたという点にある。また上で見たように、専門会計士と会計監査役の資格には微妙な相違がある。その相違は、1989年2月23日時点で、会計監査役の登録者10,692名中9,047名が専門会計士および認可会計士協会に登録しているが、⁽¹¹⁾残りの1,645名は非登録者であることからよくわかる。つまりフランスにおいては専門会計士＝会計監査役という等式は成り立たず、二つの職業

業会計士が存在すると考えてよい。この二つの職業会計士の並立の原因は、それぞれの機能を独立性の観点から考察することによってさらに明らかにできるかもしれない。それについては次の章で述べることにしたい。

II 職業会計士の基本的機能

1. 専門会計士の機能

(1) 機能

専門会計士の機能は、それを制度化した1945年のオルドナンスによれば、次の三つのものにまとめられる。

- ① 貸借対照表と成果計算書の正規性と真実性を証明するための会計監査および企業の財政状態と経営成績の評価
- ② 帳簿の記帳（ただし企業に対してこれ以外の職務も果たしている場合のみ）
- ③ 経営コンサルティング（ただし企業に対して上記二つの機能のうちいずれかを提供している場合のみ）

①が専門会計士のもっとも基本的な機能である。この機能についてオルドナンスの第2条に「専門会計士は、会計組織を整備し、会計技術を用いて企業の財政状態と経営成績を、経済・法律・財政など種々の面から分析することが可能である。」とあるように、必ずしも会計監査のみがその基本的機能であるわけではない。この機能の中にいわゆる計算書類の作成も入る（*établissement des comptes*）と考えられる。ピアンディエーによれば、⁽¹²⁾ 計算書類の作成とは計算書類の監視と記帳の二つに別れる。前者は、年次計算書類の作成を行うが、記帳の統制および企業の選択した会計処理方法の評価にとどまり、後者は会計方法・会計処理の決定や取引の記帳まで行うものである。つまり後者は、むしろ②の機能に対応するものであろう。②は、本来認可会計士の基本的機能であるが、専門会計士も一定の条件付きでこれを行うことが認められているのである。その条件とは企業に対して①の機能も果たしていなければならないというものである。

③に関しては、1945年のオルドナンスの第22条では、「専門会計士は助言・勧告が可能であり、統計・経済・行政・法律・税務に関する調査を行い、要請を受けた官庁や公共・民間機関に対して意見を

を述べることができる。ただしその仕事が自分の主要業務活動になることは許されず、提供先も専門会計士が会計関係の業務を恒常的に果たしている企業において、その業務に直接関係する場合のみに限られる。」とされている。これから分かるように、専門会計士が経営コンサルティング業務を行う場合には一定の条件がある。つまり専門会計士から①か②の業務の提供を受けていない企業は、経営コンサルティング業務の提供を受けることはできないし、それを受ける資格のある企業でも、その内容は会計に関係するものに限られることになるのである。

(2) 独立性

専門会計士は上記の機能を果たすために、独立性を保持しなければならない。独立性は、精神的独立性と経済的独立性に分けられるが、前者は、専門会計士と会計監査役に共通のもと考えられるので、ここでは経済的独立性を問題にしたい。1945年のオルドナンスは、第22条で専門会計士の経済的独立性に関する職務禁止事項を規定している。それはほぼ次の三つにまとめられる。⁽¹³⁾

- ① 金銭報酬を受ける仕事
- ② 商業活動
- ③ 直接間接的を問わず重要な経済利害を持った企業での専門会計士の業務

①に関しては企業に対して法律的に従属関係を持つ場合も含まれる。ただし専門会計士および認可会計士協会の会員のもとやその認可をうけた会社で働く場合は適用されない。②には仲介業務も含まれる。ただし専門会計士の業務活動に含まれるのは除かれる。さらに禁止事項は商事関係の委任権の保持にもおよぶが、専門会計士および認可会計士協会の認めた会社の役員、取締役会や監査役会の構成員、代表権の保持者には適用されない。また経営財務コンサルタントを専門とすることや、司法・行政の裁判所や官庁・公共機関における代表業務も禁止されている。③の場合には、専門会計士の配偶者、会計監査役会社の社員や補助社員、重要な共通的経済利害関係を持った人々もその対象となる。

2. 会計監査役機能

(1) 機能

1966年の商社法228条によると、会計監査役機能は次の三つにまとめられる。

- ① 年次計算書類が正規かつ真実であり、期末における企業の経営成績および財政・財産状態を忠実に表していることの証明
- ② 企業の計算書類の検査と資産の評定および営業報告書など株主に配付される報告書の情報の真実性に関する検証
- ③ 株主間の平等性を監視

会計監査役機能は①の証明機能をもっとも基本にするが、その際に②と③の機能を果たすことも義務とされる。ただし②の機能を果たす場合には、条文で被監査会社の経営に対する干渉を避けることが (non-immixtion dans la gestion) 求められている。⁽¹⁴⁾ このため専門会計士と異なり、企業における計算書類の作成や会計に関する経営コンサルティング業務などは、会計監査役の仕事ではないと考えられる。さらに厳密に言えば、①や②の機能を果たす際には、たとえ被監査会社の会計システムに誤謬や問題点を発見しても、会計監査役は、改善のための助言・勧告を行うことができないという解釈が成り立つ。これは、会計監査役の経済的独立性に関する規定で一層明解にされる。

(2) 独立性

株式会社 (société anonyme) における会計監査役の経済的独立性は、1966年の商事会社法219条の3、220条、221条、221条の1で規定されている。これは一般利害 (incompatibilités générales) と特別利害 (incompatibilités spéciales) に区分することができる。⁽¹⁵⁾ 法律の条文においては一般利害でその基本的立場を概説し、さらに条文を変えて、特別利害として詳細な具体例を列挙するという形をとっている。

① 一般利害

一般利害については、従来1969年4月12日のデクレの規定が、1984年3月1日の法律によって、1966年の商事会社法219条の3に移行したものである。⁽¹⁶⁾ この結果利害規定そのものが、強い法的強制力を持つものとなり、違反者は従来の懲戒処分ではなく刑法上の処罰が問われることとなった。つまりこの法改正は、会計監査役の独立性強化に大きな役割を果たしたことになる。一般利害は次の三つの項目にまとめられる。

- a 会計監査役の独立性を損なう性格を持つ全ての行為・活動

- b 金銭報酬を受ける仕事 (ただし自分の職業に関連したことを教える場合と、会計監査役や専門会計士のもとで報酬を受けた仕事をする場合は除く)

- c 直接間接を問わず全ての商業活動

② 特別利害

特別利害は、1966年の商事会社法220条を中心に221条、221条の1に詳しく規定されている。ストロウィおよびシュランジェー・ストロウィによれば、⁽¹⁷⁾ この規定の根底をなす原則はごく簡単なもので、要するに監査する者と監査される者が同一人物でないことと監査する者と監査される者が従属関係にないことである。まさにこの規定は、会計監査役の経済的独立性の定義をもっとも具体的に示しているものといってよい。それは大きく直接的利害と間接的利害に分けられ、さらに直接的利害は、会計監査役と被監査会社を結ぶ機能的利害および会計監査役と被監査会社間の経済的利害に分けることが可能である。⁽¹⁸⁾ 前者の機能的利害に関しては次の四つの場合が規定されている。

- a 同じ会社で会計監査役と取締役あるいは業務監査役を兼ねることはできない。
- b 会社の取締役であった者は、辞任後5年間はその会計監査役にはなることができない。
- c 自分が取締役かあるいは業務監査役である会社の親会社か子会社 (株式を資本金の十分の一以上所有しているか所有されている) では、会計監査役にはなることができない。
- d 会社の創業者、現物出資者、特別な恩恵を受けている者は、その会社では会計監査役になることができない。

後者の経済的利害とは、直接的間接的または人を介して、被監査会社、その会社の取締役・創業者またはそれに類する者、被監査会社の親会社か子会社 (株式を資本金の十分の一以上所有しているか所有されている) から、会計監査役の報酬とは別に何らかの報酬を受けている場合である。この規定で明らかのように、会計監査役が、被監査会社に対して、監査以外に助言・観告を行い報酬を受けることは不可能になる。つまり専門会計士はそのままでは会計監査役にはなることができないのである。ただしこれに関して、次の三つの場合のみ例外的に被監査会社から報酬をうけとることができる。

- a 外国で行う副業的な職業活動。
- b 連結集団に含まれる会社の財務諸表の特別監査
- c 公的機関による要請で会社から一時的に委任を受けた場合

間接的利害は、配偶者・親類・縁者と会計監査役会社の社員に関係するものである。具体的には次の四つにまとめられる。

- a 被監査会社の創業者、現物出資者、特別の恩恵を受けている者と第四等まで親戚または婚姻関係がある場合は、その会社の会計監査役になることができない。
- b 会計監査役配偶者が、被監査会社またはその親会社か子会社（株式を資本金の十分の一以上所有しているか所有されている）の社員か役員である場合は、その会社の会計監査役になることができない。
- c 会計監査役会社の社員・株主・取締役の一人が、被監査会社の創業者・出資者やその親戚・婚姻関係の保持者、被監査会社の会社またはその親会社か子会社の役員、被監査会社から監査以外で何らかの報酬を受けている場合は、その会社の会計監査役になることができない。
- d 会計監査役会社の社員か役員が、その会計監査役会社の名で監査を行っているにもかかわらず、彼の配偶者が被監査会社で常時勤務し報酬をうけとっている場合、その会社の会計監査役になることができない。

商社会社法456条で、一般利害規定および特別利害規定の違反者は、2,000から60,000フランの罰金かつ、または二か月から六カ月の懲役に処せられる。

3. 職業会計士の職能分離と会計監査役の独立性

会計監査役は、専門会計士と全く同質のものではないが、大多数は専門会計士の資格を持ったもので、専門会計士および認可会計士協会に所属している。1945年のオルドナンスによれば、専門会計士のもっとも基本的機能は証明機能である。そしてその経済的独立性に関する規定を見ると、その条項は、商社会社法の会計監査役に関する規定と原則的には一致している。専門会計士は、その資格だけでそのまま証明機能を果たすことができるはずである。ところがすでに見たとおり、専門会計士がそのまま監査人になることは、商社会社法

における特別利害の一つに該当するとして不可能になっている。

その理由の一つとして、裁くものと裁かれるものの厳然とした分離というフランス法の伝統的考え方がその底流にあると思われる。またそれに加えて、企業における計算書類の真実性を、専門会計士と会計監査役双方に検証させることができるという利点も忘れることはできない。フランスでは専門会計士が、経営者に対して独立性を保持しながら、計算書類を作成し、その書類に対する監査意見の表明は、新たにまったく別の会計監査役によって行われる。この結果、証明機能を果たす会計監査役の高い独立性が保証されるとともに、二つの専門職業会計士による二重検証から会計情報の高い信頼性を確保できることになる。またこのような職業会計士の職能分離は、会計監査役の独立性確保という点でも非常に効果的なものである。企業を取り巻く利害関係者は、会計監査役と専門会計士の関係を、いわば裁判官と弁護士の関係でとらえることが可能になる。そのため他の国に見られるような、公認会計士は裁判官でもあり弁護士であるという誤解や混乱を避けることができる。また職業会計士業務の拡大にとまなう、監査人の独立性に対する不信感を封じ込めることも可能である。つまりフランスにおいては、会計監査役という職業会計士は証明機能だけを果たし、専門会計士という職業会計士が、別にマネジメント・サービスを提供するという図式が非常に強い説得力を持つからである。企業利害関係者の監査制度に対する信頼を維持するために、これほど巧妙な制度的枠組みを持つ国は他にないであろう。

ところが近年フランスでは、会計監査役の機能の拡充が図られるとともに、会計監査役の経営に本する無干渉の原則に変化が見られ、専門会計士と会計監査役の職能分離が曖昧化する傾向がある。このような新しい展開について次の節で触れることにしたい。

III 会計監査役の機能の拡充

1. 会計監査役の機能の発展

会計監査役が1863年に制度化されたときには、証明機能以外に企業の財政状態の評価、すなわち経営者の能力を評価することも可能であった。⁽¹⁹⁾

しかしその後会計監査役の機能は、本来の証明機

能のみに限定されるようになり、そのような動きは1937年8月31日のデクレで一つの頂点に達した。⁽²⁰⁾

厳密にいつてこのような流れの転換点になったのが1966年の商社会社法である。商社会社法の条文では従来の会計監査における証明機能に加えて、株主に配付される営業報告書などにおける情報の真実性を評価することも可能となった。さらに1984年の商社会社法の改正で、会計監査役に企業倒産の危険性を告知する義務が課され、会計監査役機能は会計監査における証明機能という従来の考え方から訣別し新たな第一歩を踏み出した。

2. 会計監査役の助言・勧告の可能性

会計監査役は、商社会社法228条で被監査会社の経営に干渉することを禁じられていることはすでに述べたとおりである。ところが実際にはこの商事法が1966年に制定されるときに、会計監査役が被監査会社の経営に干渉する可能性を示唆する条文がすでに折り込まれている。商社会社法の第230条で会計監査役は、次の場合に取締役会かつ、または監査役会に報告すべきことを明示している。

- (1) 貸借対照表やその他の報告書の項目に修正を必要とする。
- (2) 法規違反や誤謬の発見

1967年3月23日のデクレ243条は、株主総会の招集の少なくとも一カ月前に年次報告書を会計監査役が閲覧可能にすることを義務づけている。つまり会計監査役は、年次報告書が株主総会に提出される前に、それを訂正させることが可能とされるのである。⁽²¹⁾ また商社会社法の229条では会計監査役が必要と認めたときには、いつでも被監査会社に介入することを認めている。ゆえに会計監査役は、被監査会社に対して、年次計算書類の修正やその法的遵守性をうながす助言を合法的に行うことができることになる。このことは、実際に実務では会計監査の期間中に、会計監査役と被監査会社の間で頻繁な問答のやり取りが行われることを公認するものでもある。またさらに1990年に全国会計監査役協会が公表した監査基準は、⁽²²⁾ 会計監査役がその見解を述べることや助言を行うことがその職務に含まれることを認めている。会計監査役は、年次報告書において特定の取引が真実かつ正規に表されているかについての質問に答えることができ、その取引が未実現であることや年次

計算書類の作成中を理由に、質問を拒絶することはできないとしているのである。会計監査役は、作成される計算書類に与える影響を考慮すれば、広い意味で企業の経営に無関心でいることはできないことになる。それゆえに改善が必要な点を経営者に知らせることは有益なこととされるのである。しかし会計監査役がその見解を述べたり助言を行うときは、法に規定された職務に関係のあるものであり、独立性、利害規定、被監査会社に対する経営の無干渉の原則から逸脱してはいけないとされる。

このように会計監査役の助言・勧告の可能性については、商社会社法228条の解釈よりはるかに柔軟な解釈が現実には可能であり、専門会計士と会計監査役の職能分離は、実際はかなり曖昧性もっていることが理解できる。また会計監査役が、被監査会社の経営に対する完全な無干渉を貫いているという見解にはやや疑問が生じてくるのである。また1966年の商社会社法の制定時に、このような芽がすでにあったことも以上からよく理解できるであろう。さらに1984年に、この流れを決定づけるような会計監査人の機能の拡充が図られた。それがすでに述べた倒産危険性の告知である。

3. 倒産危険性の告知

1984年3月1日の法律によって、商社会社法の230条の1に、「会計監査役が職務の遂行中に、企業経営の継続性に危険性を生じるような事実を発見した場合には常に、取締役会に説明を求め、取締役会はそれに答えなければならない。」という条文が組み込まれた。会計監査役が企業経営の継続性を評価する義務は、必ずしも1984年にはじまったわけではない。なぜなら継続企業の原則そのものが、そもそも年次計算書類作成の際にもっとも基本となる原則の一つであるからである。それにもかかわらず、企業の倒産可能性の告知という義務が、法律の条文に明記されたことの影響は決して小さくない。企業経営の継続性を証価するためには、企業の内部・外部を含めた非常に多くの要素の評価・判断が必要になる。このため、会計監査役が単なる会計の専門家に止まることはもはや許されず、企業の経営およびその経営環境についても深い洞察が必要とされることになる。また会計監査役は、企業の継続が危機に立たされている場合、その再建案の評価も行わなければならない

ない。⁽²³⁾ ブランによれば、⁽²⁴⁾ 実質的にこの新しい義務は、会計監査役が被監査会社の経営に対する無干渉の原則を貫くことを不可能にするものと言える。

4. 開示情報の限定的検証

さらに1984年の法律は、商事会社法340条の1で、一定の規模に達した企業に対して、見積情報として見積成果計算書と見積資金計画表の作成を求めることになった。⁽²⁵⁾ そして商事会社法の340条の2で、これらの報告書は、会計監査役に送付されることが義務づけられ、会計監査役は、必要性があれば、取締役会に対する報告書の中でそれらについて意見を表明しなければならなくなった。この場合会計監査役は、計算書類の正規性や真実性を保証 (certification) する義務はなく、限定的検証 (examen limité)⁽²⁶⁾ を行えばよい。つまり会計監査役は、計算書類の情報が、職務中すでに把握している企業の経営内容と一致していることを確認すればよいことになる。限定的検証とは、判断を下すのに必要な情報を経営者から受け取り、それを分析的に検証することを指す。それは、具体的には次のような三点に留意して行われる。⁽²⁷⁾

- (1) 開示情報が、合理的な判断に基づいて作成されている。
- (2) 用いられている基準が、会計法規に合致し、ふだん年次計算書類を作成する際の基準と同様なものである。
- (3) 開示情報が、内容の不十分さのため、利用者の判断を誤らせるものではないことを保証する。

また見積情報については見積情報の論理的一貫性のみならず見積情報作成の基礎となった仮説の検証も含まれる。このような会計監査役の機能の拡大は、被監査会社の経営を身近に注意深く監視することを余儀なくされる。つまり会計監査役が、被監査会社の経営に対して無干渉を保つことをより難しくするのである。

5. 企業における情報循環の中核としての会計監査役

以上のような展開を受けて、フランスにおける会計監査役は、現在では事実上企業における情報の「仲介者」としての機能が高まりつつあるといってもよい。⁽²⁸⁾ この動きは、明らかに会計監査役の被監査会社に対する無干渉の原則に大きな一石を

投じるものである。つまり情報社会の進展にもかかわらず、いまだブラック・ボックス化している企業の経営状況の開示は社会的要請であり、会計監査役はその中心的役割を果たさなければならない。そのため、会計監査役の独立性をある程度犠牲にしても、その機能の多様化と効率化は避けられないという考え方がこの基盤にあると考えられる。会計監査役が新たに果たす、企業における情報循環の担い手としての役割は次の二つにまとめられる。

(1) 情報の受信者としての会計監査役⁽²⁹⁾

- ① 営業報告書の受理 (商事会社法228条)
 - ② 見積計算書類の受理 (同340-2条)
 - ③ 証券取引所上場企業における半期計算書類の受理 (1967年3月23日のデクレ297-1条)
 - ④ 株主に委託された専門家の作成する経営報告書の受理 (商事会社法226条64-2条)
 - ⑤ 企業倒産の危険性について、株主からよせられた資問書に対する取締役会の返答の受理 (同226-1条64-2条)
 - ⑥ 企業委員会の取締役会に対する説明要求や報告書の受理 (同230-3条)
- #### (2) 情報の発信者としての会計監査役⁽³⁰⁾
- ① 見積計算書類が提出されない場合、取締役会や企業委員会に報告書を送付する。(同340-2条340-3条)
 - ② 会計監査役による倒産危険性の告知にもかかわらず、企業が倒産の危機にさらされている場合、株主総会と企業委員会に報告書を送付する。(同230-1条)

6. 会計監査役設置義務の拡大

1984年3月1日の法律によって、会計監査役を設置義務が、従来の株式会社や株式合資会社 (société en commandite par action) のみならず、次の三つの基準の内二つを満たせば、有限会社 (société à responsabilité limitée)、⁽³¹⁾ 合資会社 (société en commandite simple)、⁽³²⁾ 合名会社 (société en nom collectif) ⁽³³⁾ にも課されるようになった。

- (1) 貸借対照表の資産額が1,000万フランを越える。
- (2) 純売上高が2,000万フランを越える
- (3) 従業員数が50人を越える。

この改正は、専門会計士と会計監査役による計算書類の二重検証の対象を拡大することを狙いと

していると考えられる。しかし現実には企業の規模がある程度大きくなると、自社スタッフによって計算書類の作成が可能になり、専門会計士の必要性は薄れる。そのため実際には、専門会計士も会計監査役もない企業に対して、新たに会計監査役を設置を義務づけたというほうが妥当であろう。また証券取引所などに上場している大企業などは、一般に会計監査役のみであろうから、専門会計士と会計監査役による二重の検証が行われる企業は、実質的にはごく限られたものになると考えられる。ところで会計監査役を設置義務の拡大は、新たな問題に目を向けさせることになった。それは、この基準に満たない中小会社の監査である。フランスではこのような企業の監査を会計監査役か、それとも専門会計士に任せるべきかが問題となり、場合によっては両者の職能分離が一層曖昧化する可能性も出てきている。

7. 専門会計士会社と会計監査役会社の並立

フランスにおいて、日本の監査法人に匹敵するものは、職業会計士の職能分離を反映して二つの種類がある。それは、専門会計士会社と会計監査役会社である。フランスにおける専門会計士会社

むすびにかえて

フランスにおける専門会計士と会計監査役の職能分離は、歴史的な産物であるとともに、会計監査役の独立性を保証するための一つの巧妙な手段であった。またこれは、二つの職業会計士による計算書類の二重監視という点で大きな効果があった。このような制度的枠組みには、会計監査役を裁判官または検査官とみなし、絶対的な独立性のもとにその職務を遂行させるという配慮と、それとは別に企業に対する助言・勧告者として専門会計士を適正に機能させようという配慮が汲み取れるのである。

ところが近年会計監査役の機能の拡充や監査環境の変化によって、専門会計士と会計監査役の職能分離が曖昧になってきた。従来の裁判官としての会計監査役、という枠組みでは果たすことのできない機能拡充が行われはじめたのである。それは、会計監査役が、単なる会計の専門家ではなく、企業の経営全般を広く見渡すことのできる経営の

のほとんどは、有限会社あるいは株式会社の形をとり、会計監査役会社も1984年3月1日の法律によって、専門会計士会社とほぼ同様な形態をとることが可能となった。1945年のオールドナンス第7条によると、専門会計士会社の株主または社員の内少なくとも三人は、登録専門会計士でなければならない。また資本金の半分以上は専門会計士が所有し、社長または代表者も専門会計士でなくてはならないとしている。それに対して会計監査役会社は、1984年に改正された1966年の商事会社法218条に会社の形態が規定されている。それによると、資本金の三分の二は、会計監査役が所有し、社長または代表者は会計監査役であるとともに、会社の役員は三分の二は、会計監査役でなければならないとしている。以上のことから、専門会計士や専門会計士会社の役員・社員が、会計監査役会社の社員となり、会計監査役会社の名前で会計監査役の職務を遂行することが可能であることが理解できる。つまりこれは、専門会計士と会計監査役の職能分離が現実にはいっそう曖昧となり、会計監査役の独立性に新たな問題を投げかける可能性を示唆していることになる。

専門家に生まれ変わることを強いているように思われる。このため会計監査役は、企業の経営者と頻繁に情報の交換を進める必要が生まれ、企業経営に無干渉の立場を貫くことが非常に難しくなった。会計監査役に、むしろ企業に対する助言・勧告者という機能を期待するようになってきたと言ってもよい。会計監査役と専門会計士の機能は長い目でみれば徐々に薄れていく可能性が高いのである。しかしこれに対して支払う犠牲も決して小さなものではない。会計監査役の独立性の確保は以前よりいっそう難しくなるであろうし、独立性の懷疑者からは厳しい批判にさらわれるであろう。会計監査役の独立性とその機能の多様化や効率化の間には、一種のトレード・オフの関係があり、両者の釣合いは社会の要請によって決められるものであるかもしれない。フランスではその振り子は、後者の機能の多様化・効率化に傾きはじめたようである。

注

- (1) フランスにおいて、いわゆる日本の監査役に対応するものは、監査役会(conseil de surveillance)の構成者である監査役(commissaire de surveillance)であり、本小稿で問題にする会計監査役とは一線を画する。なおフランスにおける会計監査役の機能について、最近では次の論文がある。嶺輝子「フランスの財務監査」長崎大学経済学部研究年報第四巻 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」早稲田法学第62巻第1号
- (2) A. Lemaignan, "Déontologie de l' expert-comptable" . (1987), p. 83.
- (3) A. Lemaignan, op. cit., p. 64.
- (4) B. Zuber, M. Ghiliotti, et J. Brault, "La profession comptable en France et en Europe", Revue française de Comptabilité, (juin 1989), N°202. pp. 34-35. , 詳しくは A. Lemaignan, op. cit., pp. 80-111.
- (5) B. Zuber, M. Ghiliotti, et J. Brault. op. cit., p. 34.
- (6) A. Viandier, "Droit Comptable", (1984), p. 78.
- (7) たとえば, 医師会 (Ordre des médecins) 弁護士会 (Ordre des avocats)
- (8) A. Viandier, op. cit., p. 80.
- (9) A. Viandier, op. cit., p. 83.
- (10) A. Viandier, op. cit., p. 84.
- (11) B. Zuber, M. Ghiliotti, et J. Brault. op. cit. p. 34.
- (12) A. Viandier, op. cit., p. 160.
- (13) A. Viandier, op. cit., pp. 65-68. Ordre des Experts-Comptables et des Comptables Agréés, "Recommandations á l' usage des membres de l' Ordre : 3. Comportement professionnel", supplément à la Revue Française de Comptabilité (février 1986) , N° 165., pp. 2-3.
- (14) 会計監査役の被監査会社の経営に対する無干渉の原則については次の文献を参照されたい。M.-C. Devises, "L' immixtion dans la gestion d' une societe", Economie et Comptabilité, (décembre 1980), pp. 3-15., (mars 1981), pp. 3-11. J. Cohen-Scali, "La non-immixtion dans la gestion", Cahier de l' Institut Français des Experts Comptables N°15., Supplément à Economie et Comptabilité, (décembre 1981),
- (15) A. Viandier, op. cit., p. 115.
- (16) A. Viandier, op. cit., p. 116.
- (17) H. Stolowy et N. Schlanger-Stolowy, "Les incompatibilités à l' exercice du commissariat aux comptes" Revue Française de Comptabilité, (décembre 1987) ,N° 185., p.60.
- (18) A. Viandier, op. cit. pp. 117-121.
- (19) A. Viandier, op. cit. p. 142.
- (20) A. Viandier, op. cit. p. 142.
- (21) E. du Pontavice, "Les taches du commissaires aux comptes depuis la loi du 24 juillet 1966. les décrets des 23 mars et 6 juin 1967, et l' ordonnance du 23 septembre 1967". Revue des Sociétés, (1968), p. 28.
- (22) Conseil National des Commissaires aux Comptes, "Normes relatives à l' exercice des missions", (mars 1990). pp. 14-15.
- (23) 詳しくは次の文献を参照されたい。J.-P. Payran "Prévention et traitement des difficultés dans les Entreprises", (1986) Conseil National des Commissaires aux Comptes, "Note d' Information No 7. «Alerte»", (juin 1985) Carrefour Institut Français des Experts-Comptables du 13 octobre 1982, "Prévention des difficultés des entreprises", Supplément à Economie et Comptabilité (décembre 1982)
- (24) G. Blanc, "La situation du commissaires aux comptes après la loi n° 84-148 du 1^{er} mars 1984", La Semaine Juridique, Juris Class eur Périodique éd. E. 1984. II, 14304. n° 33.
- (25) 野村健太郎著「フランス企業会計」平成2年469-472頁参照。
- (26) Conseil National des Commissaires aux Comptes, "Examen par le commissaire aux comptes des documents prévisionnels de la loi du 1^{er} mars 1984", Bulletin du Conseil National des Commissaires aux Comptes. (décembre 1985), N° 60. pp.413-420. Conseil National des Commissaires aux Comptes, op. cit., (mars 1990), p. 34. A. Welchamn et J.-C. Boutier, "Le Commissaire aux comptes et les documents prévisionnels", Economie et Comptabilité, (juin 1986) ,

pp. 3-8.

(27) Conseil National des Commissaires aux Comptes, "Recommandation relative à l'examen limité", Bulletin du Conseil National des Commissaires aux Comptes, (septembre 1985), N° 59. p. 307. J. Raffegau. P. Dufils, Corre et C. Lopater, "Memento pratique Francis Lefevre-comptable", (1988), § 5355.

(28) G. Blanc, op. cit., n° 46.

(29) G. Blanc, op. cit., n° 45.

(30) G. Blanc, op. cit., n° 44.(31) Loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales, article 64.

Décret du 23 mars 1967 sur les sociétés commerciales, article 43.

(32) Loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales, article 24. Décret du 23 mars 1967 sur les sociétés commerciales, article 17.

(33) Loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales, article 17-1. Décret du 23 mars 1967 sur les sociétés commerciales, article 12.