

## 論 説

# フランスにおける会計監査役の 任務と民事責任（1）

——会計監査役のフォート（faute）  
に関する判例の分析を通じて——

内 田 千 秋

はじめに

第1部 会計監査役の制度

第1章 会計監査役の地位

第1節 株式会社の準則主義と「監査役」

第2節 「会計監査役」という職業専門家

(以上、本号)

第2章 会計監査役の任務

第3章 会計監査役の民事責任

第2部 判例の分析によるフォートの具体的検討

おわりに

## はじめに

アメリカにおけるエンロン事件から数年、フランスの Pallas Stern 銀行事件<sup>(1)</sup>、イタリアの Parmalat 事件、オランダの Royal Ahold 事件など、世界各国において会計不祥事が明るみにされている。この一連の不祥事をきっかけとして、さまざまな国において、会計監査の職業専門家（以下、

---

(1) フランスでは、戦後最大の倒産事件（120億ユーロ）といわれている（1995年）。Pallas Stern 銀行（BPS）の株主団体は、銀行およびその親会社の元取締役および元会計監査役5名に対して刑事の訴えを提起した。2004年11月4日、破毀院は、虚偽の財務情報の公表（diffusion des fausses informations financières）について無罪判決を言わたした原判決（控訴審）を破毀した（*Le Monde*, 11 novembre 2004）。

「監査人」と呼ぶときはこのことを意味するものとする)の独立性および責任のあり方が再検討されるようになったのである。日本においてはどうか。日本では、商法特例法上の大会社(平成14年以降はみなし大会社等も含む)には会計監査人による計算書類監査、証券取引法上の上場会社には公認会計士・監査法人による財務諸表監査が義務づけられてきた。監査人の独立性については、サーベンス・オクスリー法の制定を受けて、公認会計士法の改正、公認会計士・監査審査会の創設など立法による努力がなされている。一方、監査人の責任、特に民事責任については、監査人に対する訴訟の数、さらには損害賠償請求額が今後増大することが予想されるにもかかわらず、この点に関する裁判例は、日本コッパース事件(しかも有限会社における任意監査の事例である)など数えるほどしかない。裁判所が実際にどのように判断するのか、その基準は明らかになっていないというのが現状である。

他方、フランスにおいては、計算書類の法定監査を行なう者として、「会計監査役 (commissaire aux comptes)」という職業専門家が存在する。日本とは異なり、「会計監査役」による法定監査は、株式会社だけでなく、一定規模以上のその他の会社形態、非常利団体などにもその実施が義務づけられている。会計監査役の有資格者15,000名のうち、民事責任については年間170件、刑事責任については年間30件もの訴えが提起されているが、このように会計監査役の関与する範囲が広く、おそらく訴訟の対象として認識されていることが訴訟の数が多い原因であろう。虚偽の貸借対照表を信頼して会社の株式を取得した第三者から、または、会計監査により従業員の横領が発見されず損害を被った会社などから訴えを提起されるケースが多いようである。

---

(2) Ph. Merle, Responsabilité des commissaires aux comptes: Le point sur la jurisprudence, *P. A.* 25 sept. 2000, n° 191, p. 37参照。フランスにおいても、財務上の保証および透明性の要請から、他の国と同様にますます会計監査役に対する訴訟数と請求額が増加傾向にあるとのことである。

企業の大規模化、複雑化を理由として、現代の会計監査は試査によることを余儀なくされている。しかも、この試査による監査は、必ずしも財務諸表上の不正または誤謬を発見するレベルの監査ではない。その点に、監査人の民事責任を検討する際の困難がある。どの程度の監査を行なえば、たとえ不正を発見することができなくとも、責任があると解されないであろうか。この点について、フランスの判例は、フランス債務法の伝統的概念である「手段債務（obligation de moyens）」に言及することにより、会計監査役の民事責任の基準を作り出すことに成功したのである。会計監査役の任務、特に、監査および証明の任務が「手段債務」であると性質決定することにより、任務の内容は、不正または誤謬を発見することではなく、任務の遂行にあたってつくすべき「注意（diligence）」をつくすことであると解しているのである。裁判所は、会計監査役が注意をつくさなかった場合にそのフォートを認定しているが、それでは、この注意は何を基準として理解されているのであろうか。裁判所の認定したフォートの具体的な検討を行なうことにより、会計監査役がつくすべき注意を明らかにすることができると考えている。なお、会計監査役の任務が「手段債務」として解される前提として、現在の通説・判例では、会計監査役の民事責任が統一的に理解されていることに注目すべきである。会社に対する責任も、第三者に対する責任も、不法行為責任であると解されているのである。これは、現在、会計監査役は会社と契約関係にはないと考えられていることによるものであるが、会計監査役制度の変遷自体にその理由が存在する。

したがって、本稿では、フォートの具体的な検討に入る前に、会計監査役の制度の変遷について概観する。第1部において、会計監査役の地位の変遷を概観し（第1章）、会計監査役の負う任務にはどのようなものがあるのかを明らかにしたうえで（第2章）、会計監査役の民事責任の理論的枠組みを明確にする（第3章）。第2部においては、任務ごとに判例を分類し、具体的事例においてどのようにフォートが判断されてきたかを検討

する。

## 第 1 部 会計監査役の制度

現在、フランスには、「会計監査役 (commissaire aux comptes)」という、法定の会計監査を行なう資格を有する職業専門家が存在する。「会計監査役」の前身は、1867年会社法のもとで、株式会社にその選任が義務づけられた「監査役 (commissaire)」であるが、1966年の会社立法の大改正により、この監査役は、株式会社のほか、さまざまな会社または団体にその選任が義務づけられる「会計監査役」となった。このようにして、1966年を境に会計監査役をとりまく環境が変化したことにより、会計監査役の任務の拡大、会計監査役に対する期待、そしてそれに付随する民事責任のあり方が劇的に変化したことが推測されよう。したがって、第 1 部においては、1966年以前と以降とに分けて、会計監査役の地位、任務、民事責任の枠組みについて、立法・判例・学説の状況を検討していく。とりわけ、民事責任については、その性質（契約責任であるか不法行為責任であるか）、会計監査役の任務の性質（「手段債務」であるか「結果債務」であるか）、立証責任の負担と内容に関して判例・学説の理解の変化が見られるのである（第 3 章参照）。

### 第 1 章 会計監査役の地位

本章では主に、会計監査役の制度に関する立法の展開を概観する。<sup>(3)</sup> 1867

---

(3) フランスにおける監査役・会計監査役制度の展開に関する邦語文献については、1935年・1937年改正までを扱うものとして、中村眞澄「フランス會社法における監査役制度について」早法32卷3・4号(1957年)469頁以下、森川八洲男「フランス会計監査役制度の発展(一)(二・完)」明大商学論叢52卷7・8号(1969年)91頁以下、53卷2号(1970年)19頁以下、1966年改正までを扱うものとして、浦野雄幸『株式会社監査制度論』(商事法務研究会、1970年)34頁以下、野村健太郎「フランスにおける監査制度の展開(一)～(三・完)」産業経理30卷6号24頁

年に株式会社においてその選任が義務づけられた「監査役」は、当初は株主の受任者であると理解されていたが、1930年代半ばの改正を経て、株主の利益だけでなく一般の利益をも擁護する存在として位置づけられるようになった。1966年の改正においては、「監査役」は、専門的能力を有する「会計監査役」という職業専門家に姿を代えた。それ以降の数々の改正によって、会計監査役の関与する領域は拡大し、その任務は、伝統的な監査の任務だけではなく様々な性質を有するものとなっている（なお、任務については、第2章において検討するため、第1章においてはその詳細には立ち入らない）。

## 第1節 株式会社の準則主義と「監査役」

現在の「会計監査役」の原型は、1723年のフランス東インド会社の定款において見られるといわれている。<sup>(4)</sup> フランス東インド会社においては、業務執行を行なう《directeurs》のほか、株主総会から選ばれる《syndics》が、貸借対照表を承認し、年次株主総会においてその説明をする任務を負っていたという。その後、いくつかの私的な会社においても、定款の定めにより「監査役」にあたるものが置かれていたが、この「監査役」が会社の設立の必要条件となるまでには、1863年まで待たなければならなかつ

---

以下、7号17頁以下、8号（1970年）29頁以下、1984年改正までを扱うものとして、奥島孝康『フランス企業法の理論と動態』（成文堂、1998年）88頁以下、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」早法62巻1号（1986年）47頁以下、土橋正「フランスにおける監査制度について—会計監査役を中心に—」青法26巻3・4号（1985年）193頁以下参照。なお、フランスにおける会計監査役制度に関する著書として、伊豫田隆俊『フランス監査制度論』（同文館、2000年）、蟹江章『現代監査の理論』（森山書店、2001年）がある。

(4) J. Hilaire, La formation du commissariat aux comptes de la surveillance par les actionnaires à la certification, in *Le commissariat aux comptes, Renforcement ou dérive?* vol. I, étude du CREDA, Litec, 1995, A. Sayag (sous direction de), n° 6, p. 15参照。

た。

### 一 監査役制度の前身

19世紀初め、「1807年9月20日の商法典 (Code de commerce)」が制定されたが、この商法典は、会社に関しては簡潔な規定を置くのみであり、社員の合意・慣習に多くを委ねるものであった。商法典は、有限責任社員のみを構成員とする「株式会社 (société anonyme)」については許可主義を課す一方で、「株式合資会社 (société en commandite par actions)」については自由設立主義を採用していた。この株式合資会社においては、実務上、業務執行者の広範な権限に対抗するためにその監督機関として、「監査役会 (conseil de surveillance)」が置かれることが多かった。しかし、業務執行者は監査役会を支配しようとして、監督する能力の無い者、無関心な者、さらには業務執行者との馴れ合いがある者を監査役会構成員として選任していたのである。

19世紀前半、株式合資会社の設立数が急増<sup>(5)</sup>し、不祥事の温床となっていたため、立法者は、一時は、株式合資会社を廃止する方向でその作業を進めていた。その後、立法者は、厳格な規範に服せしめればよいとして株式合資会社を存続させ、「株式合資会社に関する1856年7月17日の法律 (Loi du 17 juillet 1856 sur les sociétés en commandite par actions)」を制定し、監査役会の設置を義務づけた。この監査役会の構成員の任務は、会社の帳簿、金庫、財産目録および資産を検証して、総会に対する報告書を作成し配当案に関する意見を付すこととされた。

時期をほぼ同じくして、「有限責任会社に関する1863年5月23日の法律 (Loi 23 mai 1863 sur les sociétés à responsabilité limitée) (以下、「1863年法」

---

(5) この現象は株式合資会社「熱」(《fièvre》des sociétés en commandite par actions) と呼ばれている。Hilaire, *op. cit.* (note 4), n° 8, p. 16参照。株式合資会社の設立が急増した一因として、法律の規制を回避するために株式会社ではなく株式合資会社形態が選択される傾向が高かったということが指摘されている。

と略す)が制定された。この法律は、従来の株式会社とは別個に、資本金200万フラン以下の「有限責任会社 (sociétés à responsabilité limitée)」という新しい会社形態を作り出すものであり、この会社形態は、株式会社へ設立準則主義を導入するために過渡的に導入されたものと評価してよい。この法律によってようやく、政府の許可が要求されない「物的会社 (sociétés de capitaux 資本公司)」の監査組織が登場したのである。<sup>(6)</sup>その後1867年法により株式会社に監査役の選任が義務づけられるが、その監査役の直接の原型は、1863年法が定める「監査役」であると評価されている。<sup>(7)</sup>この「監査役」は、社員の中からまたは社員ではない者から、年次総会により、一人または数人選任される。また、「監査役」は、次年度の株主総会に対して、会社の状況、ならびに取締役が提出する貸借対照表および計算書類に関する報告書を作成することを任務とするものであった(1863年法15条1項)。

## 二 株主の受任者としての監査役

「会社に関する1867年7月24日の法律 (Loi du 24 juillet 1867 sur les sociétés)」(以下、「1867年法」と略す)は、株式会社に関する規定を全面的に改正し、設立準則主義を導入する代わりに「監査役 (commissaire)」の選任を義務づけた。1867年法は、自由主義のもとにあった1863年法の規定を再び採用し、会社の計算書類の監査の方式の決定については、法律で定めるほか、株主による定款自治に委ねた。<sup>(8)</sup>

(6) 株式合資会社に監査役会の設置が義務づけられたことから、今度は、有限責任会社形態を利用する者が増えたという。J. Monéger et Th. Granier, *Le commissaire aux comptes*, Dalloz, 1995, n° 5, p. 3参照。

(7) このように評価するものとして、たとえば、J. Hémar, F. Terré et P. Mabilat, *Sociétés commerciales*, t. II, Dalloz, 1974, n° 715, p. 587; Y. Chaput, *Le commissaire aux comptes, partenaire de l'entreprise*, Press de sciences po/Creda, 1999, p. 19参照。

(8) たとえば、監査役員の員数など。L. Lacour, *Précis de droit commercial*, Libraires Dalloz, 1912, n° 576, p. 343参照。

## 1 監査役の地位

この1867年法によれば、監査役は年次総会により選任され、その任期は総会から総会までの一年であり、再任は可能である(1867年法32条1項)。総会による監査役の選任がない場合、または、監査役の障碍もしくは監査役による拒絶の場合には、すべての利害関係人の請求にもとづき、会社の本店所在地の商事裁判所所長の命令により監査役の選任または交代が行なわれる(同条3項)。

## 2 監査役の任務

監査役の任務は、次年度の株主総会に対して、会社の状況、ならびに取締役が提出する貸借対照表(bilan)および計算書類(comptes)に関する報告書を作成することである(1867年法32条1項)。また、緊急の場合にはいつでも総会を招集することができた(同条2項)。

## 3 監査役の限定された権限

「有限責任会社」の「監査役」に対しては継続的調査権限が認められていた(1863年法18条)のに対して、1867年法のもとの監査役の調査権限は、総会に先立つ三ヶ月に限定された(1867年法33条1項)<sup>(9)</sup>。立法者は、「毎日行なわれる可能性のある監査役の行為が、会社にとって有益というよりも厄介な詮索となることを危惧」<sup>(10)</sup>したようである。監査役は、総会開催の40日前に、財産目録、貸借対照表および損益計算書の伝達を受ける権利を有するが(同法34条4項)、総会開催の15日前に報告書を株主の閲覧に供さなくてはならないため、実際に監査を行なうことのできる期間は非常に短かった<sup>(11)</sup>(25日間)。

---

(9) 当時、学説は、監査役が継続的調査権を有していないことに加えて、任期・資格要件・権利の内容の違いなどを理由として、株式合資会社の監査役会構成員による監督と監査役の監査との差異を強調していた。たとえば、J. Percerou, *Traité élémentaire de droit commercial*, 8<sup>e</sup> éd., Rousseau, 1931, n° 678, p. 434参照。

(10) 1867年法の提案理由および委員会の報告書においてこのように指摘されている。B. Duvergier, *Collection complète des lois, décrets, ordonnances, règlements et avis du Conseil d'état*, 66<sup>e</sup> éd., 1866, p. 300, (note 2) 参照。



#### 4 監査役の責任

民事責任については、「会社に対する監査役の責任の範囲および効果は、委任の一般原則にしたがってこれを決定する」とのみ定められていた（1867年法43条）。法文上、第三者に対する責任については特に言及されていない。第3章以下で検討するように、監査役と会社に対する関係については判例・学説の対立があったが、会社に対する責任自体は、委任の普通法上の原則にしたがうものと解されていた。第三者に対する責任については、判例・学説により民法典1382条以下に定める不法行為責任であると解されるようになった。なお、責任追及訴訟の管轄裁判所、消滅時効に関する規定は存在しない。

#### 5 立法者の期待と実務との乖離

1867年法は、計算書類の監査の組織を定款自治に委ねており、監査の目的、期間、特に、継続的な性質を付与することにより、監査役の権限を拡張し、監査をより真剣に行なわせることができる<sup>(12)</sup>と解されていた。しかし、実際は、これとは反対であった。取締役は、監査が自己の権利を制限するものであり、自己の尊厳に害をなすものとして容認しがたいと考え、監査役を非常に限定された任務へと追いやったのである。その結果、監査役には、《*commissaire aux comptes*（会計監査役）》という形容が与えられ<sup>(13)</sup>るに至った。これに加えて、1867年法は、もともと、監査役の専門的

(11) このことを批判をするものとして、Lacour, *op. cit.* (note 8), n° 576, p. 343; C. Houpin et H. Bosvieux, *Traité général théorique et pratique des sociétés civiles et commerciales et des associations*, t. II, 7<sup>e</sup> éd., 1935, n° 1112, p. 297参照。

(12) たとえば、Ch. Lyon-Caen et L. Renault, *Traité de droit commercial*, t. II, vol. II, 5<sup>e</sup> éd., 1929, n° 840 bis, p. 304; Lacour, *op. cit.* (note 8), n° 576, p. 343; Houpin et Bosvieux, *op. cit.* (note 11), n° 1112, p. 297参照。

(13) このような指摘をするものとして、M. A. Pose, *Les commissaires de surveillance dans les sociétés anonymes*, Bordeaux, 1924, p. 30参照。なお、監査役は、制定当初から、様々な呼称で呼ばれていた。1900年頃には、《*commissaire de surveillance*》と呼ぶものが多く、たとえば、Ch. Lyon-Caen et L. Renault, *Traité de droit commercial*, t. II, 3<sup>e</sup> éd., 1900; Houpin et Bosvieux, *op. cit.* (note 11)

(14) 能力・信頼性 (honorabilité)・欠格事由に関する規定を置かなかったため、取締役からの独立性が保障されなかった監査役は、取締役会の藁人形 (hommes de paille)<sup>(15)</sup> にすぎなかったのである。このような状況においては、監査は有益というよりも、むしろ有害であったであろう。1929年の大恐慌後に金融不祥事が増加したことは、そのことを物語っている。

### 三 監査役制度の強化と投資家の保護

このような監査役制度の形骸化に対処するため、「取締役の刑事責任ならびに監査役を選任および役割に関して会社に関する1867年7月24日の法

---

がある。この呼称は、株式合資会社法から借用されたものといわれている。その後、監査役の呼び名には、《surveillance》ではなく、《comptes》が含まれるようになった。《commissaire des comptes》の呼称を用いるものとして、Copper-Royer, *Traité des sociétés anonymes*, Libraire Dalloz, t. IV, 4<sup>e</sup> éd. がある。《commissaire aux comptes》または《censures》という呼称が用いられるようになったと指摘するものとして、Lacour, *op. cit.* (note 8), n° 576, p. 343, note (1); P. Pic, *Traité général théorique et pratique de droit commercial des sociétés commerciales*, t. III, 2<sup>e</sup> éd., Paris, 1926, n° 1525, p. 231; Lyon-Caen et Renault, *op. cit.* (note 12) がある。特に、1935年改正以降、《commissaire aux comptes》の呼称を用いるものとして、C. Heurteux, *L'information des actionnaires et des épargnants, étude comparative*, Sirey, 1961; Y. Djian, *Le contrôle de la direction des sociétés anonymes dans les pays du marché commun*, Sirey, 1965がある。

(14) 会計の特別な知識を有する者を選任することを可能にするために、総会が監査役を株主外から自由に選任できることが認められたにもかかわらず、実際には、取締役の提案または取締役の勧めにより、能力がないか、取締役からの十分な独立性のない監査役が選任されていた。会社の従業員である会計係を監査役に選任する例も多かったようである。S. Blind, *La présentation et le contrôle des comptes des sociétés anonymes en Angleterre et en France*, Sirey, 1945, p. 120 et s. 参照。Lyon-Caen et Renault は、監査役が、専門会計士または資格を有する者の名簿にもとづく選任が義務づけられること、さらには商事裁判所所長により選任されることを主張していた。Lyon-Caen et Renault, *op. cit.* (note 12) n° 839 et note (3), p. 300 et s. 参照。法案の中にも、裁判所による選任を提案するものもあった (たとえば、Lesaché 法案) が、結局のところ、この提案は実現されなかった。

(15) たとえば、Monéger et Granier, *op. cit.* (note 6), n° 7, p. 4でこのような表現が用いられている。

律を改正する1935年8月8日のデクレ・ロワ（Décret-loi du 8 août 1935 modifiant la loi du 24 juillet 1867 sur les sociétés en ce qui concerne la responsabilité pénale des administrateurs et le choix et les attributions des commissaires, *JO* 9 août 1935, p. 8683）」（以下、「1935年のデクレ・ロワ」と略す）は、イギリス法・ドイツ法などを参考にしつつ、監査役の法的地位・権限・責任を強化した。まず、「資金公募会社」において、一定の能力の保証がある「認可監査役」の存在を義務づけ、十分とは言えないが、職業組織の基礎を創設した。さらに、監査役の独立性確保を目的として、監査役の欠格事由および禁止が定められたほか、「会社に関する1867年7月24日の法律および株主総会における議決権を定める1933年11月13日の法律の様々な規定の改正または補充に関する1937年8月31日のデクレ・ロワ（Décret-loi du 31 août 1937 portant modification ou complément aux divers dispositions de la loi du 24 juillet 1867 sur les sociétés et de la loi du 13 novembre 1933 réglementant le droit de vote dans les assemblées d'actionnaires, *JO* 1<sup>er</sup> sept. 1937, p.10052）」（以下、「1937年のデクレ・ロワ」と略す）により、監査役の任期が<sup>(16)</sup>3年に伸張された。

## 1 独立性の強化

### （1）任期

監査役の任期については、二段階の改正がなされている。改正前は、監査役は年次総会（assemblée annuelle）において選任され、その任期が一年と定められていた。1935年のデクレ・ロワは、通常総会（assemblée générale）において選任されるとのみ定め、通常の監査役の任期について

---

(16) これらの改正に関する邦語文献として、神戸大学外国法研究会『佛蘭西商法〔I〕』（有菱閣、復刻版、1991年）、大隅健一郎「佛蘭西に於ける株式會社法の改正」論叢35巻2号（1936年）109頁以下、同「一九三七年に於ける佛蘭西會社法の改正」論叢40巻1号（1939年）151頁以下参照。これらの改正のもとの監査役制度に関しては、山村忠平「フランス監査役制度」企業会計6巻5号（1954年）871頁以下、中村眞澄「フランス會社法における監査役制度について（上）・（下）」商事19号10頁以下、商事20号（1956年）5頁以下参照。

は定めなかったのである。認可監査役の任期（3年）および設立時の監査役の任期（1年）との整合性がないこと、一応の地位の安定性は図られたものの定款または総会の意思に監査役の任期の決定が委ねられていることが問題視されたが、1937年のデクレ・ロワにより3年の任期が定められる<sup>(17)</sup>（1867年法32条1項、1937年のデクレ・ロワにより改正）ことによって一応の決着が着いた。しかし、監査役の任期を伸張することによって、総会による監査役の随時解任（*révocation ad nutum*）が認められるかという別の問題が引き起こされ、会社と監査役との関係に関する議論に発展した。<sup>(18)</sup>

## （2）欠格事由と禁止

欠格事由と禁止は、1935年のデクレ・ロワにより、新たに1867年法律33条1項にその規定が置かれた。取締役または出資者の4親等内の親戚または配偶者（1号）、監査役の職務以外の職務を理由として、取締役から、または、会社または会社の資本の1/10を有するすべての企業もしくは会社が少なくとも資本の1/10を有するすべての企業から、賃金または報酬を何らかのかたちで受領する者（2号）は、監査役になることができない。これのほか、業務執行者または取締役の職務の遂行が禁止されている者、またはこの職務を遂行する権利を奪われた者は監査役になることができない

(17) 1935年のデクレ・ロワによる改正は、黙示的ではあるが監査役の地位の安定性を確立し監査の継続性を補完するものとして評価されていたが（ANSA, *Le décret du 31 août 1937 modifiant divers articles de la loi du 24 juillet 1867 sur les sociétés par actions*, Paris, 1937, p. 59 et s.）、反面、実際に監査役の任期については、会社側が善意でこの制度を適用することに期待するのみであったという状況をうかがうことができる（ANSA, *Le décret-loi du 8 août 1935 et 1936*, n° 61, p. 42）。

(18) 従来、会社と監査役との関係は一般的には委任と解されてきたが、この改正を契機として、監査役の委任は、法律による委任であり、総会による随時解任は認められないとする見解が登場した。さらには、当時の「制度理論」にもとづき、監査役を「制度」と解する見解も登場した。1966年以降は、一般的に、契約的観念が放棄され、会社と監査役は法律上の関係にあり、会社に対する会計監査役の責任は、契約責任ではなく不法行為責任であると解されるに至っている。この点に関する学説と判例の検討については、第3章参照。

ことが定められた（3号）。これらの者の配偶者もまた、監査役になることができないことになった（4号）。

## 2 資金公募会社における認可監査役制度

投資家の保護の観点から、「資金を公募する会社 (société faisant appel public à l'épargne)」(以下、「資金公募会社」という)には、少なくとも1名の「認可監査役 (commissaire agréé)」を選任することが義務づけられた。認可監査役には一定の専門的能力が要求され、認可監査役の職務を行なうには、会社の本店所在地を管轄する控訴院の所在地に置かれる委員会により作成される名簿に登録されていることが必要である(1867年法33条3項、1935年のデクレ・ロワにより改正)。1935年のデクレ・ロワにより委任を受けた「取締役の刑事責任および監査役の任務に関して会社に関する1867年7月24日の法律を改正する1935年8月8日のデクレ4条の適用のための特別執行令を対象とする1936年6月29日のデクレ (Décret du 29 juin 1936 portant règlement d'administration publique pour l'application de l'art. 4 du décret du 8 août 1935 modifiant la loi du 24 juillet 1867 sur les sociétés en ce qui concerne la responsabilité pénale des administrateurs et les attributions des commissaires, JO 30 juin 1936, p. 6815)」により、名簿を作成する委員会の性質<sup>(19)</sup>および構成員、候補者の要件<sup>(20)</sup>などが詳細に定められている。資金公募会社において、認可監査役の選任がない場合には、商事裁判所によりその選任が行なわれ、この認可監査役は、株主総会により選任された監査役

(19) この委員会は、非営利団体 (association) の性質を有し、「認可監査役協会 (Compagnies des commissaires agréés)」と名づけられ、認可監査役の地位および内部規則を調整し、推奨される報酬表を提案し、懲戒権限を行使する (1936年デクレ7条ないし11条)。認可監査役の職業組織については、鳥山恭一「専門会計士と会計監査役—フランスの会計士制度—」中村眞澄＝金澤理還暦記念『現代企業法の諸相』(成文堂、1990年) 63頁以下参照。

(20) 認可監査役名簿への登録は、専門試験合格者のほか、委員会が明らかに専門的能力を有していると認めた候補者についても認められる。この適用除外については、委員会の構成員の中に会計の専門家が存在せず (司法官など)、専門的能力を判断できる者がいないとして非難されていた。

と同一の権限を有し、同一の任期でこの職権を行使する。認可監査役の選任が、資金公募会社以外の会社に義務づけられなかったことについては、会計監査の専門家が絶対的に少なかったことに原因があったようである<sup>(21)</sup>。当時から、将来的には、すべての会社に選任が義務づけられることが必要であると考えられており、この願いは30年後の1966年になってようやくかなえられることになるのである。

### 3 監査役の任務の縮小と拡大

1935年改正により、帳簿 (livres)・金庫 (caisse)・証券資産 (portefeuille)・財産 (valeurs) を検証し、取締役会報告書における計算書類に関する情報の正確性 (exactitude) を監査することが監査役の任務とされ (1867年法32条1項、1935年のデクレ・ロワにより改正)、1937年改正により、取締役会の作成する財産目録 (inventaires)・貸借対照表の正規性 (régularité) および誠実性 (sincérité) を監査することもその任務とされた (同条2項、1937年のデクレ・ロワにより改正)。1867年法のもとでは調査権限が3ヶ月に限定されていたが、この改正により、継続的監査権限が認められた (同条2項、1935年のデクレ・ロワにより改正)。監査役は自己の《mandat》(委任)の履行について株主総会に対して説明をする報告書を作成し、発見した不正規な事項および不正確な事項をそれに記載しなければならない (同法34条3項、1935年デクレ・ロワにより改正)。1867年法40条に定める取引 (利益相反取引) に関する特別報告書の作成もその任務である。

他方、1935年改正以前は、監査役の報告書の対象として「会社の状況」が掲げられていたが、この改正により、この文言が削除されたことによ

(21) このような指摘をするものとして、Blind, *op. cit.* (note 14), p. 126 et s. 参照。

Blind は、当時、公募はしていないが規模の大きな会社が存在しており、このような会社が倒産した場合には影響が大きいこと、監査役が単なる株主の受任者ではなく一般的利益の受任者となったことを理由として、すべての会社に監査役を選任することを主張した。

って監査役の任務の性質は、（法律上も）会計上の性質に限定されたと言われるようになった。<sup>(23)</sup>

#### 4 監査役の民事責任の明確化と刑事責任の強化

民事責任に関しては、株式合資会社の監査役会構成員の民事責任に関する15条が準用されたことから、監査役は、取締役の犯罪を了知していながら、総会に対する報告書においてその旨を明らかにしなかった場合には、その犯罪について民事上責任を負うこととなった（1867年法45条2項、1935年のデクレ・ロワにより改正）。

1935年以前は、刑事責任については特別な法文はなく、監査役は、虚偽の事実の公表、詐欺、架空配当の軽罪の共犯が認められた場合にのみ刑事責任を負っていた。改正以降は、欠格事由に関する規定に違反した場合（同法33条7項、1935年のデクレ・ロワにより改正）、禁止に関する規定に違反した場合（同条8項、1935年のデクレ・ロワにより改正）、虚偽の情報を故意に提供または追認した場合（同法34条5項、1935年のデクレ・ロワにより改正）、職業上の秘密に抵触する場合（同条6項、1935年のデクレ・ロワにより改正、刑法典378条）、共和国検事への告発を怠った場合、新株引受優先権排除の際に不正確な記載を提供し追認した場合に刑事責任が定められている。これらの制裁は、立法者が監査役の任務としてその点を重要視していることを示しているとの評価がある。<sup>(24)</sup>

---

(22) 「会社の状況」という文言は、業務執行に介入してはならないとする原則との関係上、当時問題とされていた。

(23) Blind, *op. cit.* (note 14), p. 157は、このように指摘する。Lisbonne もまた、この改正は、監査役を真の《*commissaires des comptes*》にしたと述べている。J. Lisbonne, *Les commissaires de surveillance dans les sociétés anonymes*, Paris, 1936, n° 103, p. 89参照。他方、これらの法律はこの注文を明確にしたにすぎず、投資家の保護という目的からも会計上の性質に限定すべきではないとする見解については、H. Solus, *La réforme du droit des sociétés par les décrets-lois de 1935 et 1937*, Sirey, 1938, n° 256 et s., p. 227 et s.

(24) H. Bosvieux, *La nouvelle réglementation du mandat des commissaires aux comptes*, J. S. 1936, p. 145 et spéc., p. 174参照。

## 第 2 節 「会計監査役」という職業専門家

このようにして、戦間期の改正は、監査役制度の強化を狙ったものであった。しかしながら、1966年改正に至るまでの30年間、状況は変化しなかったといわれている。認可監査役に要求される教育および能力条件が完全に十分な程度にまで定められておらず、認可監査役を選任する義務を負うのは資金公募会社に限られており、その他の会社においては選任が完全に自由であったからである。<sup>(25)</sup>

1966年の大改正により、ようやく、この状況は打開された。これまでも、イギリスの「認許会計士協会 (Institut des 《chartered accountants》)」の「会計士 (auditeurs)」、アメリカの「公認会計士協会 (Institut des 《experts-comptables》)」の構成員、ドイツの「決算監査人 (Wirtschaftsprüfer)」に関する比較法研究は盛んに行なわれてきたが、この改正により、新しいフランスの監査人が、これらの国の監査人が有する能力、独立性、名声 (prestige) を獲得することが期待されたのである。<sup>(26)</sup>

### 一 会計監査役の専門化と任務の拡大

1867年以來の会社法を全面的に改正した「商事会社に関する1966年7月24日の法律第66-537号 (Loi n° 66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales, JO 26 juillet, p. 6402)」(以下、「1966年法」と略す)<sup>(27)</sup> および

(25) これらの理由をあげるものとして、Hémard, Terré et Mabilat, *op. cit.* (note 7), n° 718, p. 590 et s. 参照。

(26) 1966年法の提案理由においてそのような期待が寄せられている。Projet de loi n° 1003, *Ass. Nat.*, p. 14参照。同旨、Hémard, Terré et Mabilat, *op. cit.* (note 7), n° 719, p. 590 et s.; R. Houin et F. Goré, *La réforme des sociétés commerciales*, D. 1967, chr. p. 121, et spéc., n° 60, p. 147.

(27) 1966年法による会計監査役に関する規定の改正に関する邦語文献として、中村眞澄「フランス新会社法における会計監査役」早法45巻1・2号(1970年)79頁以下、早稲田大学フランス商法研究会『注釈フランス会社法(第三巻)』(成文堂、



「商事会社に関する1967年3月23日のデクレ第67-236号（Décret n° 67-236 du 23 mars 1967 sur sociétés commerciales, *JO* 24 mars 1967 p. 2843）」（以下、「1967年デクレ」と略す）は、監査に関する規定の大幅な改正を行なった。「監査役」という名称は「会計監査役（*commissaire aux comptes*）」という名称に改められ、「会計監査役」の権限、義務および責任が強化されている。また、1966年法により委任を受けた「会社の会計監査役の職業組織および職業上の地位に関する1969年8月12日のデクレ第69-810号（Décret n° 69-810 du 12 août 1969 relatif à l'organisation de la profession et au statut professionnel des commissaires aux comptes de société, *JO* 29 août 1969, p. 8688）」（以下、「1969年デクレ」と略す）は、会計監査役の職業専門化と職業組織化を推し進めた。

### 1 会社における会計監査役の地位

会計監査役は、1966年法により、株式会社についてはすべて、少なくとも1人の選任が義務づけられた（1966年法218条。なお、同法495条により8年の移行期間が設けられている<sup>(28)</sup>）。会計監査役は、控訴院の作成する名簿から選出され、株主総会により選任が承認される（同法223条1項）。会計監査役の任期は6年と定められ、再任も認められた（同法224条1項）。

会計監査役の選任は、株式会社のほか、すべての株式合資会社（同法<sup>(29)</sup>251条）、資本額30万フランを超える有限会社（*société à responsabilité*

---

1982年）1065頁以下、山口幸五郎「フランス新会社法から見た試案」商事470号（1968年）596頁以下、山村忠平「フランス改正会社法における監査制度（一）」横浜市大論叢19巻2号（1968年）1頁以下を参照。1966年改正後の会計監査役に関する邦語文献として、会田義雄「欧米の会計事情—12—フランスの会計と監査の事情」産業経理38巻11号（1978年）84頁以下がある。

(28) 1966年法により監査役会を有する二層制の株式会社が創設された（株式合資会社における「監査役会」とは別のものである）。この監査役会と会計監査役の任務とは重複せず、前者は業務執行の監査を行ない、会計監査役は計算書類の監査を行なうものと考えられている。Y. Guyon et G. Coquerreau, *Le commissariat aux comptes, aspects juridique et technique*, Litec, 1971, n° 44, p. 44参照。

(29) 株式合資会社においては、会計監査役は、監査役会構成員とともに、計算書類

limitée) (同法64条、1967年デクレ43条) に義務づけられた。1966年法以降、<sup>(30)</sup> 様々な主体に会計監査役の選任が義務づけられるようになったが、立法者は、株式会社における規定を準用し、または、独自に規定を置くなどして<sup>(31)</sup> 会計監査役の地位の統一化を図ろうとしたのである<sup>(32)</sup> (以下、会計監査役に関する規定の参照条文を掲げる場合には、原則として、株式会社における会計監査役の条文を掲げることにする)。

また、資金公募会社および資本額が500万フランを超える会社については、2名以上の選任が要求されている (同法223条3項、同デクレ<sup>(33)</sup>186条)。会計監査役の選任がない場合には、商事裁判所所長がレフェレにより裁判上選任する (同法224条3項、同デクレ187条)。

## 2 「会計監査役」の職業専門化

### (1) 職業組織

---

の監査を行なう旨が定められている (1966年法254条、257条)。

(30) 資本額基準が用いられた背景には、会計監査を免れるためだけに、大企業の指揮者が、株式会社よりも有限会社を選択しようとするのを回避する目的があったと説明されている。Guyon et Coquerreau, *op. cit.* (note 28), n° 47, p. 45参照。

(31) たとえば、1967年9月23日のオルドナンス第67-821号10条により債券を発行する経済的利益団体に、1970年12月31日の法律第70-1300号18条により資金を公募する民事会社に、会計監査役の選任が義務づけられている。

(32) 資本金が30万フランに満たない有限会社においても、株主の多数決により、または商事裁判所所長のレフェレによる決定により、会計監査役を選任することができる。地位の統一性の観点から、こうして選任された任意の会計監査役についても強制で選任されたものと同じ地位を有するものと考えられている。なお、その他の法人については、当時、株式会社における会計監査役の地位は適用されないので、意思自治の原則が働くと考えられていたようである。Guyon et Coquerreau, *op. cit.* (note 28), n° 11, p. 21 et s. 参照。

(33) これらの二つの基準が設けられた理由として、Guyon et Coquerreau は、資金公募という基準については、取引市場の安全性の確保が考慮されたこと、資本額という基準については、作業の量が多いことが見込まれるため二重の監査が必要と考えられたことをあげている。Guyon et Coquerreau, *op. cit.* (note 28), n° 45, p. 45参照。なお、Hémard, Terré et Mabilat によれば、前者の基準については従来の実務を踏襲したに過ぎないという。Hémard, Terré et Mabilat, *op. cit.* (note 7), n° 885, p. 696 et s. 参照。

会計監査役の職業組織については、1969年デクレにより、「会計監査役地方協会（Compagnie régionale des commissaires aux comptes）」と「会計監査役全国協会（Compagnie nationale des commissaires aux comptes）」（以下、CNCCとする）の二段階の組織が定められた。会計監査役の登録と懲戒処分はそれぞれ、地方協会のもとにある「地方登録委員会（commission d'inscription）」と「地方懲戒部（chambre de discipline）」により行なわれる。これらの登録および懲戒の不服申立機関として、「全国登録委員会」および「全国懲戒部」が組織される。

## （2）職業資格の取得要件

会計監査役の職務を行なうためには名簿に登録されることが必要であるが、登録申請者はまず、25歳を超えており（年齢要件<sup>(34)</sup>）、フランス国籍を有する者または EC 加盟国の帰属民でなければならない（国籍要件）（1969年デクレ 3条 1項）。専門的能力については、少なくとも 3 年間の職業実習（stage professionnel）を行ないその証明書（certificat）を受領したうえで職業適性試験に合格すること（能力要件）がその要件とされている（同条 3 項）。上級会計監査証明書（certificat supérieur de révision comptable）を有する者または専門会計士の場合には、職業実習および職業適性試験が免除される。例外として、10年間の実務経験者にも、職業への道が開かれている。これらの要件に加えて、地方登録委員会により、道徳性（moralité）および職業上の適性（aptitude professionnelle）が十分であると判断されてはじめて、会計監査役は名簿に登録される（同条 1 項<sup>(35)</sup>）。

(34) 実際に登録を申請することのできる免状を得るまでには長い年月がかかることから、この年齢要件は、非常に限られた利益しか有していないとして、1993年1月4日のデクレ第93-9号により廃止された。Monéger et Granier, *op. cit.* (note 6), n° 186, p. 51 et s. 参照。

(35) 1966年法・1969年デクレにおける会計監査役の資格に関する邦語文献として、たとえば、青木修「フランス会計監査役制度と公認会計士」會計95巻2号（1969年）18頁以下、土橋正「監査役の資格について」喜多祐退官記念『商事法の現代的課題』（中央経済社、1985年）173頁以下がある。

### (3) 職業上の義務

会計監査役には、選任された場合にはその選任について地方協会に通知すること (同デクレ65条)、地方協会による監査および検証に応じること (同デクレ66条)、監査帳簿を作成すること (同条)、個人的広告を差控えること (同デクレ75条)、欠格事由に該当する活動を行わないこと (同デクレ82条)、職業上の秘密を守ること (1966年法233条)、専門家責任保険に加入すること (同デクレ84条、164条)、協会に対して年会費を支払うことなどの義務が課せられている。

## 3 取締役に対する独立性強化

### (1) 解任

解任 (relèvement) については、これまでと同様に総会の権限に属するが、以前の判例を踏襲し、フォートまたは障碍 (empêchement) がある場合、すなわち正当な理由がある場合に限定される (1966年法227条)。学説によれば、フォートがある場合とは、会計監査役の任務を不適切に遂行した場合であり、障碍がある場合とは、欠格事由の発生、名簿からの抹消、<sup>(36)</sup> 長引く病気などがある場合である。

### (2) 忌避

会計監査役の忌避 (récusation) は、1966年改正以前には存在しなかった制度である。会社資本の少なくとも10%を保有する (少数) 株主は、総会により選任された会計監査役の忌避を裁判上請求し、代替りの会計監査役の選任を請求することができる (同法225条、1967年デクレ188条)。請求には理由が付されなければならない、任命より30日以内に申し立てられなければならない。忌避の後に裁判上任命された会計監査役は、裁判所によってのみ解任することができる。

### (3) 欠格事由・禁止

---

(36) そのように解するものとして、Guyon et Coquerreau, *op. cit.* (note 28), n° 143, p. 119参照。欠格事由の発生、名簿からの抹消がフォートにあたるという見解もある。Hémar, Terré et Mabilat, *op. cit.* (note 7), n° 954, p. 755 et s. 参照。

欠格事由には、一般的欠格事由（incompatibilité générale）と個別的欠格事由（incompatibilité spéciale）とがあり、それぞれ、1969年デクレ82条と1966年法220条とに定められている。

一般的欠格事由は、会計監査役の独立性を害する性質を有するすべての活動を禁止することを目的としており、会計監査役名簿に登録される場合には、株式会社の取締役会会長、執行役会構成員、単独執行役員、有限会社・株式合資会社の業務執行者になることができないとするものである（1969年デクレ82条1項）。

個別的欠格事由は、会社との一定の関係において考慮され、法文に定める地位にある者のみに適用されるという意味で「個別的」である。会社または子会社の発起人、現物出資者、特別利益受益者、取締役、執行役会構成員<sup>(37)</sup>または監査役会構成員になることはできないことなどが定められた。（同法220条1号）。

また、指揮、管理または監督の任務についていた者は、職務の停止後5年間は会計監査役になることができない（同法221条）。これらのほか、一定の犯罪を言いわたされた者、会社の業務執行権または管理権を剥奪された者などは、会計監査役になることを禁止されている。

#### （4）報 酬

報酬については、1966年法以前は、会社と監査役との契約によりその額が定められていた（無償の場合も存在した）。1966年法は、会計監査役の報酬の決定方法をデクレに委任し（同法232条）、1969年デクレ119条ないし

---

(37) このほか、220条に定められているところによれば、第1号に掲げられた者の4親等以内の親戚であってはならない（2号）。被監査会社の資本の10%を保有する会社または被監査会社が資本の10%を保有する会社の取締役、執行役会構成員または監査役会構成員になることはできない（3号）。会計監査役の職務以外の職務を理由として、何らかの賃金または報酬を、会社だけではなく1号に定める者および3号に定める会社から受領している者は会計監査役になることはできない（4号）。会計監査役会社の社員が1号ないし4号の欠格事由に当てはまる場合には、会計監査役になることはできない（5号）。

126条は、会社が会計監査役の報酬を負担するという枠組みの中で、会計監査役の独立性を保証するために、料率表 (barème) にもとづき会計監査役の報酬を決定するという方法を採用している。

#### 4 大幅な任務の拡大

##### (1) 一般的任務

会計監査役はまず、伝統的な任務として、会社指揮者により決定され総会の承認を要する年次計算書類の正規性および誠実性を監査する任務を負う (1966年法228条1項)<sup>(38)</sup>。さらに、会計監査役は、業務執行への介入 (immixtion dans la gestion) となる場合をのぞき、継続的任務 (mission permanente) として、会社の帳簿および資産を検証する。1966年法は、この監査の任務に加えて、年次計算書類の正規性かつ誠実性の「証明 (certification)」という新たな任務を定めた。会計監査役は、この証明について通常総会に報告書を提出するが、この任務を負うことにより、株主その他の第三者に対する情報提供者 (informateur) という非常に重要な役割を果たすことになったと評されている<sup>(40)</sup>。

##### (2) 特別な任務

会計監査役はまた、取締役会報告書または執行役会報告書および株主宛ての書類において、会社の財務状況および計算書類に関して与えられた情報の誠実性を検証し、株主間の平等が遵守されたことを確認し、高額報酬受領者の報酬総額の正確性の証明を行わなければならない (同条2項ないし4項)。そのほか、1966年改正以前に会計監査役の任務とされていた

(38) 年次計算書類とは、財産目録 (inventaire)・一般経営計算書 (compte d'exploitation générale)・損益計算書 (compte de pertes et profits)・貸借対照表 (bilan) である (商法典9条)。会社指揮者は、会計監査役に対して、これらの書類を伝達しなければならない (1967年デクレ243条)。

(39) 「正規性 (régularité)」および「誠実性 (sincérité)」の概念については、第2章参照。

(40) そのように指摘するものとして、R. Contin, *Le contrôle de la gestion des sociétés anonymes*, Litec, 1975, n<sup>os</sup> 336, p. 230 et s. 参照。

ものに加えて、会社の運営の様々な局面における会計監査役の任務が定められている（たとえば、増資または減資の場合の特別報告書など。第2章参照）。

### （3）証券取引委員会規則

1967年に制度化された「証券取引委員会（Commission des opérations de bourse）」（以下、COBとする）<sup>(41)</sup>は、その勧告（規則制定権限を有してからは規則）において、投資家に提供される情報の信頼性を確保するために、会計監査役の任務を明確にする試みを始めた（投資家への情報提供のための文書、半期報告書、公開買付、重要事実の開示など）。

### （4）職業基準

CNCCは、1971年以降、会計監査役の独立性および任務の遂行の指針および果たすべき注意について勧告（recommandation）を公表し始めた。（職業組織により作成された勧告および基準と、裁判所によるフォートの認定との関係については第3章以下参照）。

## 5 権利と義務の強化

1966年法により、会計監査役の調査権が拡大されたのと同時に、さまざまな情報提供義務が課されるようになった。

### （1）調査権

会計監査役は、年度中いつでも、妥当であると判断する検証および監査を行なうことができ、かつ、任務の遂行に有益であると判断する会社の書類、特に契約書（contrats）、帳簿（livres）、会計書類（documents comptables）、議事録（procès-verbaux）の閲覧を請求することができる（1966年法229条）。これらの閲覧は、現場で（sur place）行なわれる（本店所在地、営業上の事業所、支店など）。会計監査役はこれらの書類の複写を行なうことができる。<sup>(42)</sup>この調査権は、会計監査役の選任する専門家または協力者も

---

(41) 証券取引委員会を制度化したのは、「証券取引委員会を制度化し有価証券所持人への情報提供および一定の証券取引の公示に関する1967年9月28日のオルドナンス第67-833号」である。

行使することができる (同条 2 項)。この調査権は、親会社および子会社にまで及ぶ (同条 3 項)。第三者に対する調査権については、会社の計算において行為を行なった第三者 (同条 5 項) に対して情報提供を請求することができるにとどまる。書証の閲覧を望む場合には、裁判上の決定による許可が必要である。

## (2) 会議への参加

年次計算書類を検討しまたは決定する取締役会または執行役会のすべての会議、および株主総会には、会計監査役を招集しなければならない (同法 231 条)。これには、監査役会の会議も含まれると解されている<sup>(43)</sup>。招集される総会は、種類を問わない (特別総会、通常総会または種類総会)<sup>(44)</sup>。

## (3) 情報提供義務

会計監査役はまず、総会に対して、任務の遂行において明らかになった不正規な事項および不正確な事項を報告する義務を負う (同法 233 条 3 項)。次に、取締役会または執行役会もしくは監査役会に対しては、実施した監査・検証および試査、会計書類の変更すべき項目・改善点、発見した不正規な事項または不正確な事項、前年度と比較した当該営業年度の成果に関する所見・修正点に関する結論を報告すべきことが定められている (同法 230 条 1 号ないし 4 号)。そのほか、会計監査役には、企業委員会 (comité<sup>(45)</sup> d'entreprise) に対する情報提供義務、犯罪行為を認識した場合の共和国検事への告発義務 (同法 233 条)、資金公募会社の場合の COB に対する情報

(42) Hémard, Terré et Mabilat, *op. cit.* (note 7), n° 1025, p. 816 参照。

(43) たとえば、Hémard, Terré et Mabilat, *op. cit.* (note 7), n° 1037, p. 825 ; Guyon et Coquerreau, *op. cit.* (note 28), n° 100, p. 82 et s. がある。

(44) そのように解するものとして、Hémard, Terré et Mabilat, *op. cit.* (note 7), n° 1036, p. 823 ; Guyon et Coquerreau, *op. cit.* (note 28), n° 99, p. 82 参照。

(45) 企業委員会は、「企業委員会の創設に関する 1945 年 2 月 22 日のオールドナンス」により創設されたものであるが、50 人を超えて従業員を雇用している株式会社とその設置が義務づけられる。企業委員会は、会計監査役に対して、当該営業年度の計算書類に関する様々な書類および会社の財務状況について説明を請求することができる (1945 年オールドナンス 3 条)。



提供義務（1969年デクレ67条3項<sup>(46)</sup>）が課せられている。このようにして、会計監査役は、会社の内部者に対する情報提供義務だけではなく、従業員、さらには行政庁、国家に対してもまた情報提供義務を負うようになったのである。

## 6 会計監査役会社に関する規定

1966年法は、規模の大きな会社の監査は規模の大きな事務所により行なわれていることを考慮に入れて、会計監査役が会社形態でその職務を行うことを認めた（1966年法218条2項<sup>(47)</sup>）。この「会計監査役会社（société des commissaires aux comptes）」は、専門職民事会社（société civile professionnelle）形態のみが認められた。会計監査役の個人的責任の原則から法人格によってその責任が回避されてはならないこと、会計監査役は商人ではないと解されていることから、商事会社（特に資本公司）形態が認められなかったとされている。他方、1966年法審署前に専門会計士・認可会計士団体の名簿（tableau de l'ordre des experts comptables et des comptables agréés）に登録されている会社については、会社形態のいかんを問わず、会計監査役となることが認められている（同法218条3項<sup>(48)</sup>）。

会計監査役の職務は、登録された会計監査役会社において、社員、株主または会社指揮者である自然人会計監査役により、会社の名前でこれを行なわなければならない。また、会計監査役会社の提出するあらゆる報告書または文書は、会社の署名以外に、その作成に参加した1人または数人の

(46) 会計監査役は、資金公募会社の会計監査役候補者となった場合には、COBにその旨を伝達し（1969年デクレ64条）、また、監査帳簿が請求された場合にはそれを伝達し、被監査会社に関するあらゆる情報を請求された場合にはそれに応じなければならない（同デクレ67条）。

(47) このように指摘するものとして、Houin et Goré, *op. cit.* (note 26), n° 60, p. 147参照。

(48) この適用除外は、学説より批難を受けている。専門会計士・認可会計士会社については、1945年9月19日のオールドナンスにより資本公司形態が認められているにもかかわらず、会計監査役会社が専門職民事会社に限定されていることは不均衡であると指摘するものとして、*Ibid.*

社員たる会計監査役の署名を含んでいなければならない (1969年デクレ69条)。

## 7 責任・責任追及制度

### (1) 民事責任

会計監査役の民事責任については、監査役の会社に対する責任のみを規定する1867年法43条とは対照的に、「会計監査役は、会社および第三者に対して、その職務の遂行においてなした自己のフォートおよび懈怠の損害を生ぜしめる結果について責任を負う」として、対会社責任だけでなく対第三者責任もまた定められた (1966年法234条)。この法文によれば、会計監査役は、フォート、損害、およびフォートと損害との因果関係が存在する場合に、会社および第三者に対して責任を負うことになるが、この条文からは、責任の性質が何であるのか、立証責任は原告または被告のどちらにあるのかは明らかではない (この点については、第3章参照)。また、1867年法と同様に、「取締役または執行役会構成員が犯した犯罪につき認識していながら株主総会への報告書においてその旨を明らかにしなかった場合をのぞき、会計監査役はその犯罪について民事上責任を負う」(同法2項) ことが定められた。さらに、会計監査役の共和国検事への告発義務における免責が定められている (同法233条2項)。責任追及制度については、消滅時効に関して取締役の責任制度が準用されたにすぎず、管轄裁判所・会社訴権の個人的行使 (*action sociale ut singuli*) 等に関する規定は存在しない (同法235条参照)。

### (2) 刑事責任

刑事責任については、1966年改正前と比べてそれほど大きな改正はなされて<sup>(49)</sup>いない。会計監査役が刑事責任を負うのは、職業を違法に遂行した場

---

(49) 法人が刑罰を受けることができるのかという問題は1966年改正以前より存在した。一般的に否定的に解されており、法人監査役が認められない1つの理由とされていたほどである (なお、代表者に刑罰を言いわたすことができるとする見解もあった。Blind, *op. cit.* (note 14), p. 124 et s.参照)。1966年改正以降は、法人である

合（1969年デクレ85条）、会計監査役の肩書きを不法に使用した場合（同デクレ86条）、法定の欠格事由に違反した場合（同法456条）、職業上の秘密に違反した場合（同法457条2項、刑法典378条）、故意に会社の状況に関する虚偽の情報を提供または追認した場合（1966年法457条1項）、株式の引受優先権排除に関する報告書における不正確な記載を故意に追認した場合（同法452条）、一般報告書において被監査会社による他の会社への参加取得に関する記載がなかった場合（同法481条1号）、犯罪行為を共和国検事へ告発しなかった場合（同法457条1項）である。このほか、会計監査役は、普通法上の犯罪、または取締役が犯した犯罪の共犯の罪（信用の濫用、詐欺等）に処せられることがある。

### （3）懲戒上の責任

職業の遂行に関係しない場合であっても、職業に関する法律、規則および規範に違反し、重大な懈怠をなし、「名誉 (probité)」および「尊厳 (honneur)」に反する行為を行なった場合にはすべて、会計監査役に懲戒上のフォート (faute disciplinaire) があるとされる（同デクレ88条）。懲戒裁判所である地方懲戒部により裁判が行なわれるが、その不服申立機関は全国懲戒部である。懲戒罰には、戒告 (avertissement)、譴責 (réprimande)、5年を超えない期間の一時的停止 (suspension à temps pour une durée n'excdant pas cinq ans)、および、登録抹消 (radiation de la liste) がある（同デクレ89条）。

## 二 会計法と企業経営難予防制度の確立

1980年代半ばには、会計監査役制度に関わる二つの大きな改正があっ

---

会計監査役会社ではなく、会社の計算において職務を行なった社員が刑事責任を負うと解されるようになった。Hémar, Terré et Mabilat, *op. cit.* (note 7), n° 1035, p. 842; Guyon et Coquerreau, *op. cit.* (note 28) n° 397, p. 292参照。その後、1994年3月1日に施行された新刑法典により、その社員が会社の計算において刑事犯罪を犯した場合に限定されるが、法人にもまた、刑事責任が課されることが認められた（刑法典121-2条）。

た。一つは、EC 第 4 ディレクティブおよび EC 第 7 ディレクティブの国内法化により、会計監査役の任務の領域が拡大されたことである。年次計算書類に関する第 4 ディレクティブの国内法化については、「1978年 7 月 25日の EC 理事会により採択された第 4 ディレクティブとの商人および一定の会社の会計上の義務の調和に関する 1983年 4 月 30日の法律第 83-353号 (Loi n° 83-353 relative à la mise en harmonie des obligations comptables des commerçants et des certaines sociétés avec la IV<sup>e</sup> directive adoptée par le Conseil des Communautés européennes le 25 juillet 1978, JO 3 mai 1983, p. 1335)」(以下、「1983年 4 月 30日法」と略す<sup>(50)</sup>)により、連結計算書類に関する第 7 ディレクティブの国内法化については、「一定の商事会社および公企業の連結計算書類に関する 1985年 1 月 3 日の法律第 85-11号 (Loi n° 85-11 du 3 janvier 1985 relative aux comptes consolidés de certaines sociétés commerciales et entreprises publiques, JO 4 janvier 1985, p. 101)」(以下、「1985年法」と略す)により行なわれている。

もう一つは、1970年代の石油ショックに始まる景気停滞により増大し続ける企業の倒産に対応するため、企業の経営難予防のための制度に会計監査役を組み込もうとする動きである。「企業の経営難の予防および同意整理に関する 1984年 3 月 1 日の法律第 84-148号 (Loi n° 84-148 du 1<sup>er</sup> mars 1984 relative à la prévention et au règlement amiable des difficultés des entreprises, JO 2 mars 1984, p. 751)」(以下、「1984年法」と略す<sup>(51)</sup>)により、会

(50) 1983年 4 月 30日法に関する邦語文献については、たとえば、奥島孝康・前掲(3) 378頁以下、加瀬幸喜(立法紹介)日仏13号(1985年)136頁以下、黒川保美「EC 第4次指令の国内化」会計学研究11号(1985年)157頁以下がある。

(51) 1984年法による改正に関する邦語文献として、たとえば、鳥山恭一(立法紹介)日仏14号(1986年)87頁以下、伊豫田隆俊「経営難予防立法によるフランス商事会社法の監査規定等の改正について(1)(2・完)」大阪経大論集180号(1987年)58頁以下、181・182号(1988年)61頁以下、同「フランス商事会社法の監査規定について(1)(2・完)」大阪経大論集174号(1986年)409頁以下、175号(1987年)27頁以下がある。1980年代以降の会計監査役制度に関する邦語文献として、たとえば、吉見宏「会計士監査の形成」経済論究70号(1988年)225頁以下、

計監査役制度の強化が行なわれ、予測的書類および警告制度に関する規定が置かれた。この改正にともない、1967年デクレおよび1969年デクレは、それぞれ、「企業の経営難の予防および同意整理に関する1984年3月1日の法第84-148号の適用のための1985年3月1日のデクレ第85-295号 (Décret n° 85-295 du 1<sup>er</sup> mars 1985 pris pour l'application de la loi n° 84-148 du 1<sup>er</sup> mars 1984 relative à la prévention et au règlement amiable des difficultés des entreprises, *JO* 5 mars 1985, p. 2704)」(以下、「1985年3月1日デクレ」とする) および「会計監査役 of 職業組織および職業上の地位に関する1969年8月12日のデクレを改正する1985年7月3日のデクレ第85-665号 (Décret n° 85-665 du 3 juillet 1985 modifiant la décret n° 69-810 du 12 août 1969 relatif à l'organisation de la profession et au statut professionnel des commissaires aux comptes *JO* 4 juillet, p. 7508)」(以下、「1985年7月3日デクレ」とする) により改正されている。

#### 1 会計監査役制度の適用範囲の拡大

1984年法は、警告義務の創設にともない、会計監査役の選任が義務づけられる領域をさらに拡大させている。株式会社および株式合資会社については、改正前と同様にすべて選任が義務づけられるが、有限会社、合名会社 (société en nom collectif)、単純合資会社 (société par actions simplifiée) については、一定の基準を超えた場合にその選任が義務づけられるようになった。これらの会社は、従業員数50名、税引後売上高 (chiffre d'affaires) 200万フランおよび貸借対照表の総額1000万フランという3つの基準

---

D. Duret-Ferrai=石田清絵「フランスにおける監査制度」監査役294号 (1991年) 16頁以下、野村健太郎「フランスの会計監査管見」商大論集43巻4・5号 (1992年) 163頁以下、同「フランス監査制度の展開」産業経理51巻4号 (1992年) 22頁以下、小林量「ドイツ・フランスにおける監査制度」蓮井良憲=今井宏古希記念『企業監査とリスク管理の法構造』(法律文化社、1994年)、伊豫田隆俊「フランス監査制度の法的枠組みについて」甲南経営研究41巻1・2号 (2000年) 109頁以下参照、遠藤仁「フランスの経営管理機構と会計・監査制度」監査449号 (2001年) 23頁以下がある。

のうち2つを上回る場合には、会計監査役を選任しなければならない。これらの商事会社だけではなく、経済活動の大きさを理由として、経済活動を行なう私法上の法人 (personnes morales de droit privé ayant une activité économique)、国有企業 (entreprise nationale)、および公施設法人 (établissement public) についてもこの基準のもとで選任が義務づけられている。その他、金融活動を行なう団体には規模に関係なく会計監査役の選任が義務づけられている<sup>(52)</sup> (銀行、金庫など)。

---

(52) なお、2004年現在、会計監査役の選任が義務づけられる主体は以下の通りである。規模に関わらず選任が義務づけられるものとして、株式会社、株式合資会社、略式株式会社、債券を発行する非営利団体、仲介公益非営利団体 (association d'utilité publique relais)、スポーツ非営利団体 (association sportive)、裁判上の管理者および清算人、フランス銀行 (Banque de France)、貯蓄金庫 (caisse d'épargne)、農業共済組合金庫 (Caisse de mutualité sociale agricole)、裁判扶助弁護士金銭決済金庫 (Carpa Aide juridictionnelle)、資金管理弁護士金銭決済金庫 (Carpa Maniement des fonds)、商工会議所 (chambre de commerce et d'industrie)、住宅同業者委員会 (comité interprofessionnel du logement)、与信機関 (établissement de crédit)、公証役場 (étude de notaires)、企業財団 (fondation d'entreprise)、公益施設認可財団 (fondation reconnues d'utilité publique)、投資合同基金 (fonds communs de placement)、個人貯蓄年金団体 (groupement d'épargne retraite populaire)、福利厚生機構 (institution de prévoyance)、退職年金機構 (institution de retraite)、贈与受益者機構 (organisme bénéficiaire de dons)、起業支援機構 (organisme de soutien à la création d'entreprise)、政治団体 (parti politique)、労働者生産協同組合 (société coopérative ouvrière de production)、保険会社 (société d'assurance)、地方混合経済会社 (société d'économie mixte locale)、資金公募民事会社 (société civile faisant appel public à l'épargne)、著作権料受領協会 (société de perception de droits d'auteur)、SICAV、様々な財産の管理者 (gestionnaire de biens divers)、公会計原則に服する国の公益施設または連結計算書類を作成する私会計に服する国の公施設法人 (2名) などがある。3つのうち2つの基準を超えた場合 (貸借対照表総額155万ユーロ、税引後売上高310万ユーロ、従業員数50名) に会計監査役の選任が課されるものとしては、合名会社、単純合資会社、有限会社、経済活動を行なう商人ではない私法上の法人、公会計原則に服さない公企業および国家の公施設法人、その他一定の基準によるものとしては、職業教育機構 (organisme de formation)、共済組合 (mutuelle)、農業共同組合 (société coopérative agricole)、経済的利益団体、ヨーロッパ経済的利益団体、公的補助金を受領する非営利団体などがある。A. Mer-

## 2 会計監査役の独立性の強化

1969年デクレの後、「1969年デクレを変更する1976年12月7日のデクレ第76-1141号<sup>(53)</sup>」（以下、「1976年デクレ」と略す）により、会計監査役の職業上の地位、特に、登録条件、登録手続、資金公募会社における候補者、職業活動の監督、欠格事由、懲戒制度、報酬に関する改正があった。さらに、1984年法は、解任、忌避、欠格事由、禁止、報酬について改正を行なうほか、補充会計監査役を義務づけ、会計監査役が再任されなかった場合に總會において説明を受ける権利（1966年法227-1条、1984年法により新設）、控訴院のもとでの宣誓（serment）を定めている（同法219-4条、1984年法により新設<sup>(54)</sup>）。

### （1）解任

1984年法律は、会計監査役の独立性を根本的に保障するために、株主總會から会計監査役の解任権限を奪った。解任は商事裁判所所長によりレフェレをもって行なわれる（同法227条、1984年法により改正）。裁判上解任を請求することができる者は、取締役会、執行役会、株主總會または会社資本の少なくとも10%を保有する株主だけではなく、企業委員会、検察官、資金公募会社の場合には COB にまで拡大された。

### （2）忌避

---

cier et Ph. Merle, *Mémento pratique, Audit et commissariat aux comptes 2005-2006*, Francis lefevre, 2004, n° 1871, p. 65 et s. 参照（なお、紙幅の都合により参照条文は省略した）。

(53) このデクレによる改正については、P. Mabilat, *Les modifications apportées au statut professionnel des commissaires aux comptes par le décret du 7 décembre 1976*, *JCP*, éd. G, 1977, I, doct. 2835, p. 4 参照。

(54) 1984年改正以降の会計監査役の職業上の地位に関するものとして、吉岡正道「フランスにおける会計監査人の法的地位」*産業経理*52巻1号（1992年）125頁以下、蟹江章「フランスの会計監査役の独立性」*経済学研究*49巻2号（1999年）177頁以下、同「フランスの会計監査役の『名簿』登録制度と職業組織」*経済学研究*49巻3号249頁以下、伊豫田隆俊「フランス監査制度の現状と動向—試験制度を中心に—」*甲南経営研究*45巻1号（2004年）1頁以下参照。

忌避については、申立権者が拡大され、会社資本の少なくとも10%を保有する少数株主だけではなく、企業委員会、検察官、資金公募会社の場合には COB にまでも忌避の申立を裁判上請求することが認められた (同法 225 条 1 項、1984 年法により改正)。

### (3) 補欠会計監査役

補欠会計監査役 (suppléant) については、1966 年法のもとではその選任は総会の権限であったが、1984 年改正により、その選任が義務づけられた (同法 223 条 2 項、1984 年法により改正)。このような補充会計監査役制度の導入により監査の継続性が法的にも確保されることとなった。<sup>(55)</sup>

### (4) 欠格事由および禁止

一般的欠格事由については、1976 年デクレにより新設された 81-1 条 (「会計監査役職務は、会計監査役独立性を害するあらゆる活動または行為、特に賃金を受領するあらゆる職またはあらゆる商事活動と兼職できない」) が、1984 年改正により 1966 年法 219-3 条 (1984 年法により新設) に組み込まれた。他方、会計監査役会社に商事会社形態が認められたことによって、商事会社の会社指揮者になることを禁止する 1969 年デクレ 82 条は廃止された。

個別的欠格事由については、1984 年改正により、取締役またはその配偶者からの「人を介しての」報酬の受領も禁止された (同法 220 条 4 号、1984 年法により改正)。今後は、親会社、子会社だけではなく孫会社の従業員となることもまた欠格事由となる。他方、外部で行なわれる補完的任務は 4 号の適用除外とされ<sup>(56)</sup> (たとえば、組織変更の際の事前の評価など)、配偶者が

---

(55) このように評価するものとして、G. Blanc, *La situation du commissaire aux comptes après la loi n° 84-148 du 1<sup>er</sup> mars 1984*, *JCP* éd. E, 1984, II. 14304, p. 429 et spéc., n° 27, p. 434 参照。

(56) 欠格事由が強化された一方で、緩和された理由として、英米の大手事務所との競争に負けないようにするための理由づけがなされている。A. Sayag et A. Palmade, *Le commissariat aux comptes en proie aux réformes*, *Rev. soc.*, 1985, p. 13 et spéc., n° 11, p. 348 参照。



欠格となるのは、継続的な活動として賃金を受領している場合（たとえば、助言業務）にのみ限定された（同条6号、1984年法により改正）。会計監査役会社の社員の場合も同様である（同条5号、1984年法により改正、同条7号、1984年法により新設）。

禁止については、1966年法は、監査役が5年以内に会社指揮者となることを禁止していたが、1984年改正は、元会社指揮者が5年以内に会計監査役となることも禁止した（同法221-1条、1984年法により新設）。

### （5）報酬

報酬については、被監査法人の税引前貸借対照表総額と営業費用・財務収益総額とを足した数値にもとづき通常の作業時間数を設定した表を参照したうえで、監査時間数を見積もった後に、会社指揮者と協議して時間当たりの報酬額を決めるという手続に改正された（同法232条1項、1984年法により改正、1969年デクレ120条以下、1985年7月3日デクレにより改正）。また、報酬に関する訴訟について管轄のある裁判所は、地方懲戒部（不服申立は全国懲戒部）であることが明文化された（同法232条2項、1984年法により改正）。

## 3 改正法による会計監査役の任務の拡大

### （1）会計法による計算書類に関する規定の変更

1983年4月30日法（「会計法 (loi comptable)」とよばれる）により、従来の計算書類の概念が変更され、年次計算書類 (comptes annuels) は、貸借対照表 (bilan)、成果計算書 (compte de résultat) および付属明細書 (annexe) から成るものと定められた（商法典9条、1983年4月30日法により改正）。また、英米法上の概念である「真実かつ公正な概観 (A true and fair view)」が「忠実な概観 (image fidèle)<sup>(57)</sup>」として取り入れられたのにもない、会計監査役は、年次計算書類が正規かつ誠実であることだけでなく、企業の当該営業年度の取引、企業の財務状況および企業の資産の忠

(57) 《image fidèle》という概念と、従来の「正規性」および「誠実性」の概念との関係については、第2章で検討する。

実な概観を示すことを証明することとなった (1966年法228条 1 項、1983年 4 月30日法により改正)。さらに、会計監査役の任務として、連結計算書 (comptes consolidés) を証明し、グループの業務執行に関する報告書 (rapport sur la gestion du group) において与えられる情報の誠実性と、連結計算書類との一致を確認すべきことが定められている (同法228条 2 項、1985年法により改正)。

### (2) 予測的書類に関する任務

1984年改正は、情報開示を強化することを目的として、従業員100名以上、または純売上高4000万フラン以上の商事会社に対して、予測的書類 (documents prévisionnels)<sup>(58)</sup> を作成することを義務づけている (同法340-1 条、1984年法により改正、1967年デクレ244条、1985年 3 月 1 日デクレにより改正)。会計監査役は、予測的書類の伝達を受けた後、予測的書類により与えられる情報の誠実性について保証 (attestation) しなければならない (同デクレ297条第 I パラグラフ 4 項、1985年 3 月 1 日デクレにより改正)。

### (3) 警告手続の創設

1984年改正は、企業の経営難の予防的措置として、「警告手続 (procédure d'alerte)」を創設した (同法230-1 条以下、1984年法により新設)。企業の経営の継続性 (continuité d'exploitaion、いわゆる《going concern》) を危うくする事実を発見した場合には、会計監査役は、会社指揮者に対してその事実について説明を請求し (第 1 段階)、回答がない場合またはそれが不十分であった場合には、取締役会または監査役会に対して説明を請求し (第 2 段階)、手続が遵守されなかった場合または回答が不十分であった場

---

(58) 予測的書類は、各期には、「経営価値控除後の実現可能かつ処分可能な資産および請求可能な負債に関する状況報告書 (situation de l'actif réalisable et disponible, valeurs d'exploitation exclues, et du passif exigible)」を含むものであり、毎年、「資金調達表 (tableau de financement)」、「予測的資金調達計画書 (plan de financement prévisionnel)」および「予測的成果計算書 (compte de résultat prévisionnel)」を含むものである (1967年デクレ244-1 条、1985年 3 月 1 日デクレにより改正)。

合には、特別報告書を作成し総会さらには企業委員会に提出しなければならない（第3段階）。警告手続が取られた場合には、会計監査役に一定の免責が認められている。（同法234条2項、1984年法により改正）。

#### （4）投資の促進と出資の保護にともなう任務の拡大

会社の設立手続・増資手続を簡易化し資金調達手段の多様化の要請にこたえるために、「投資の促進および出資の保護に関する1983年1月3日の<sup>(59)</sup>法律」（以下、「1983年1月3日法」と略す）は、新たに、新株引受優先権排除における手続の変更、新たな種類の証券（新株引受権付社債、投資証券、参加証券）の発行を認め、議決のない優先配当株式の発行手続を簡易化し、株式による配当を認めた。これらの改正にともない、会計監査役の任務にも変更が加えられた（第2章で詳しく論じる）。

#### 4 会計監査役の任務の遂行状況の改善

会計監査役が、外国の事務所との国際競争に耐え、そしてますます増えゆく新たな任務を果たさなければならないとする要請から、1984年改正<sup>(60)</sup>は、会計監査役会社が、あらゆる形態、特に商事会社形態において会計監査役の職務を行なうことを認めた（1966年法218条、1984年法により改正<sup>(61)</sup>）。なお、専門家としての性格を確保するために、この会計監査役会社については、その自然人会社指揮者はすべて会計監査役であり、合議体である指

(59) この法律に関する立法紹介として、奥島孝康（立法紹介）日仏13号（1984年）129頁以下、早稲田大学フランス商法研究会「1983年のフランス改正会社法」比法18巻2号（1984年）1頁以下がある。

(60) これらの要請を満たすために、商事会社はより効率的な構造を提供するものであると評価する見解として、Blanc, *op. cit.* (note 55), n° 17, p. 432参照。

(61) このようにして、会計監査役に対して、その職務を行なう法的形態を選択する自由が与えられた。個人または専門職民事会社（手段民事会社（société civile de moyens）も含む）の形態のほか、有限会社、株式会社、普通法上の民事会社、経済的利益団体の形態も可能になった。その後も新しい企業・会社形態が認められるにつれ、会計監査役会社の選択の幅も拡大していった。たとえば、自由職会社に関する1990年12月31日の法律に定める自由職会社（société d'exercice libéral）（自由職株式会社、自由職有限会社、自由職有限責任一人会社がある）など。

揮機関または監督機関の3/4を会計監査役が占めており、かつ、会社資本の3/4の資本を会計監査役が有していることが要求されている。

会計監査役の複数選任強制については、監査の統一の必要性および責任の分散の懸念の点から原則廃止とされたが、連結計算書類の作成の公表が義務づけられる会社については複数制が強制されることになった(同法<sup>(62)</sup>223条2項、1984年法により改正)。

### 三 会計監査役の地位の統一化

会社立法の法典化(codification)の後、NRE法による会社法の大きな改正があった。NRE法こと、「新しい経済の制御に関する2001年5月15日の法律第2001-420号(Loi n° 420-2001 du 15 mai 2001 sur nouvelle régulation économique, JO 16 mai 2001, p. 7776)」(以下、「2001年法」と略す)は、商法典第8編「規制される職業(professions réglementées)」の第2章に会計監査役に関する規定を挿入した。株式会社の会計監査役に適用されるL. 225-218条からL. 225-242条の規定を、この法律は、「その任務において定められている証明の性質がどのようなものであれ、すべての法人において選任される」会計監査役に準用することによって、会計監査役の地位の統一化を図っている(L. 820-1条)<sup>(63)</sup>。そのほか、この第8編には、倫理規範(code de déontologie)に関する規定、刑事制裁に関する規定が組み入れられている。倫理規範がデクレにより承認を受ける旨が定められたこと

(62) なお、複数制の支持者は、企業長に対する権威の均衡、潜在顧客の増大(特に小規模事務所のため)のために維持すべきであると主張した。結局のところ、本文に掲げた反対派の主張が聞き入れられたが、国際的に名高い英米の監査事務所に監査業務を独占されることが懸念され、連結計算書類作成会社についてのみ複数制を認められたという経緯がある。Sayag et Palmade, *op. cit.* (note 56), n° 13, p. 349 参照。

(63) この統一化により不確実性が払拭され、選任が義務づけられる主体だけではなく、定款上選任している主体にもこの統一化は拡張されると指摘する見解として、Cl. Champaud et D. Danet, *RTD. com.* 2002, chr. n° 12, p. 101 et spéc. p. 102 参照。

について、これをもって、私法上の職業団体である CNCC により作成される職業基準に、国家により一定の権威が与えられたと評価する見解も<sup>(64)</sup>ある。

会計監査役の裁判上の解任請求権（L. 225-230条1項、2項）と忌避申立権（L. 225-233条1項、2項）については、10%ではなく5%を保有する株主および L. 225-120条に定める団体（資金公募会社において株式の5%を保有する株主は株主団体を形成することができる）に認められた。

また、2001年法が目的とする透明性の観点から、通常の条件で締結された日常取引の公示、会社受任者の報酬およびすべての性質の利得の個別開示などいくつかの規定が導入されたのにもない、会計監査役に新しい任務が課されるようになった（これらの任務については第2章参照）。

#### 四 エンロン・ショックと会計監査役制度

アメリカのサーベンス・オクスレー法制定の後、フランスにおいて制定された「金融の安全性に関する2003年8月1日の法律第2003-706号（Loi n° 2003-706 du 1<sup>er</sup> août 2003 sur la sécurité financière, *JO* 2 août 2003 p. 13220）」（以下、「2003年法」と略す）は、会計監査役制度、特に会計監査役の独立性に関する規定を改正するものであった。会計監査役に関する多くの規定が商法典第8編「規制される職業」の第2章に移され、L. 820-1条以下には、会計監査役職高等評議会を創設する規定、独立性の向上を目的とする規定（ローテーション制、証明業務と非証明業務の分離など）が置かれて<sup>(65)</sup>いる。この改正にもない、「会社の会計監査役の職業組織および職

(64) このように解する見解に対して、NRE 法が CNCC に基準の作成権限を認めたと評価しつつも、デクレによる承認に服せしめたのは、中間団体を危惧する保護的国家統制からぬけだせなかったことを意味すると述べる見解もある。Champaud et Danet, *op. cit.* (note 63), p. 101 et s. 参照。

(65) 2003年法における会計監査役制度の改正に関する邦語文献として、たとえば、鳥山恭一「フランス（海外金融法の動向）」金融法研究20号（2004年）134頁以下、中川美佐子「フランスにおけるコーポレート・ガバナンスに関する一考察」際商31

業上の地位に関する1969年8月12日のデクレの改正ならびに会計監査役職高等評議会に関する2003年11月25日のデクレ第2003-1121号 (Décret n° 2003-1121 du 25 novembre 2003 portant modification du décret n° 69-810 du 12 août 1969 relatif à l'organisation de la profession et au statut professionnel des commissaires aux comptes de sociétés et relatif au Haut Conseil du commissariat aux comptes, *JO* 27 nov. 2003, p. 20191) により、1969年デクレが改正されている。

### 1 会計監査役職の監督機関の創設

2003年法は、司法大臣のもとに設立され、CNCCの協力を得て職業の監視を確保することを目的とする「会計監査役職高等評議会 (Haut Conseil du commissariat aux comptes)」(以下、HCCCとする)を創設した。HCCCは、会計監査役の倫理および独立性の遵守を監視する(L. 821-1条1項、2003年法により新設)。職業倫理規範 (code de déontologie de la profession) は、HCCCの意見の後、さらに資金を公募する者の会計監査役については「資本市場機構 (Autorité du marché financier)」(以下、AMFとする)<sup>(66)</sup>の意見の後にコンセイユ・デタにより承認される(L. 822-16条、2003年法により新設)。HCCCは、良好な職業慣行 (bonnes pratiques professionnelles)<sup>(67)</sup>を特定し、促進する。また、司法大臣のアレテによる認可前にCNCCにより作成された職業遂行基準 (normes d'exercice professionnel)<sup>(68)</sup>に関する意見を公表する(L. 821-1条2項、2003年法により新設)。

---

卷11号(2003年)1521頁以下等がある。

(66) 2003年法により、「証券取引委員会 (COB)」と、「資本市場評議会 (Conseil du marché financier : CMF)」が統合され、資本市場機構 (AMF) が創設された。

(67) 良好な慣行と職業遂行基準の関係について、良好な慣行とは、基準で定められていない領域の職業慣習で基準となりうるものであると位置づける見解については、D. Poracchia, *La loi de sécurité financière et la réforme du commissariat aux comptes*, *Dr. pat.*, 2004, n° 122, p. 62 et spéc., p. 63. 同旨、A. Couret et M. Tudel, *Le nouveau contrôle légal des comptes*, *BCNCC*, n° 131-2003, p. 393 et spéc. n° 13, p. 399参照。

(68) CNCCが公表していた勧告 (recommandation) は、1984年に勧告集となっ

HCCC の創設にともない、CNCC および地方協会の法的性質および任務の内容も改正された。CNCC は、司法大臣のもとに設立され、法人格を付与される公益施設 (établissement d'utilité publique) であり、公権力 (pouvoirs publics) に対して、会計監査役という職業を代表する責務を負う (L. 821-6 条 1 項、2003 年法により新設)。CRCC は、控訴院の管轄ごとに設立され、法人格を有し (同条 3 項)、地方協会のもとに組織される地方登録委員会および地方懲戒部は、それぞれ、会計監査役の登録権限、懲戒権限を有する。その不服申立機関は、以前は CNCC であったが、2003 年法施行以降は HCCC となる。

会計監査役職の監督が強化され、会計監査役は、検査 (inspection)、定期監査 (contrôle périodique)、臨時監査 (contrôle occasionnel) に服する (L. 821-7 条以下、2003 年法により新設)。監督を実際に行なう、または方式を定めるなどして HCCC、CNCC、地方協会、AMF がそれぞれ役割を果たしている。

## 2 職業上の地位の確立と独立性の強化

### (1) 欠格事由と禁止

L. 225-224 条ないし L. 225-226 条 (1966 年法 220 条以下) において定められていた欠格事由は、L. 822-11 条ないし L. 822-13 条に移行した。

1966 年法 220 条には欠格事由にあたるものが個別列挙されていたが、2003 年法においては、この方式は採用されず一般的な表現がとられるようになった。これ以降、会計監査役は、自己がその計算書類の証明の任務を行なう者、これを支配する者またはこれにより支配される者のもとで、直接または間接に利益を獲得し、受領しまたは保持することはできない (L.

---

た。1987 年以降、CNCC は、「勧告」ではなく、「基準」を公表することにつとめている。現在この基準は、地位・独立性、一般的任務、付随的任務、特別の任務から構成されている。職業遂行基準が L. 821-1 条に定める手続を受けることが定められたことにより、この基準に規範力が認められたと位置づけるものについては、J. Monet et H. Hovasse, *Réforme du contrôle légal des comptes*, *Dr. soc.*, 2003, n° 169 et spéc. n° 9, p. 27 参照。

822-11条第 I パラグラフ 1 項、2003年法により新設)。人的、財務上および職業上の関係で何が欠格事由にあたるかは倫理規範が定める。特に、会計監査役が、構成員が共通の利益を有する国際的または国内の総合的ネットワーク (réseaux pluridisciplinaires) に所属している場合に注意が必要である (同パラグラフ 2 項、2003年法により新設)。

また、禁止については、証明業務と非証明業務が分離され、会計監査役は、自己がその計算書類の証明の任務を行なう者、これを支配する者またはこれにより支配される者のもとで、会計監査役の任務と直接関係しないその他の業務を行なうことができない (L.822-11条第 II パラグラフ 1 項、2003年法により新設)。会計監査役は、さらに、自己と同じネットワークにある者が会計監査役の任務と直接関係しないサービスを提供している会社のもとで、計算書類の証明の任務を行なうことはできない (同パラグラフ 2 項、2003年法により新設)<sup>(69)</sup>。1966年法221条および221-1条は、それぞれ、L. 822-12条および L. 822-13条となった。

## (2) 選 任

会計監査役の選任については、コーポレート・ガバナンスの観点および情報開示の観点から改正が行なわれている。前者の観点から、2003年法は、取締役会または監査役会のほか、5%をこえて会社資本に相当する部分を有する株主および L. 225-105条に定める株主団体の提案により通常総

---

(69) フランスにおいては、現在、国際的ネットワークを有する大手監査法人による市場の寡占化が進んでいるという。このようなネットワークに所属する会計監査役の独立性については従来から疑問が投げかけられていた。このような懸念から、CNCCとCOBは、1999年に、「会計監査役倫理独立性委員会 (Comité de déontologie de l'indépendance des commissaires aux comptes)」を発足させた。委員会においては、特に、ネットワークにおける会計監査役の独立性が議論の対象とされていた。会計監査役の独立性に関する近年のフランスの動きについては、弥永真生『監査人の外観的独立性』(商事法務、2002年)に詳しい。近年のフランスの会計士事務所の状況、業務の内容と報酬の関連性については、蟹江章「フランスにおける監査のコスト・パフォーマンス」加藤恭彦ほか『監査のコスト・パフォーマンス—日米欧国際比較』(同文館出版、2003年)70頁以下参照。



会で選任されることを定めている（L. 225-228条1項、2003年法により改正）。また、資金公募会社において、取締役会会議が候補者を選挙する場合には、取締役を兼職する執行役員（directeur général）および担当執行役員（directeur général délégué）はこれに参加することができないものと定めている（L. 225-228条1項、2003年法により改正）。

後者の観点から、会計監査役が過去2年間に出資検査役（commissaire aux apports）または合併検査役（commissaire à fusion）であった場合には、選任の際にその情報を開示することが求められている。監査業務を唯一の業務とせず、かつその構成員が共通の利益を有しているネットワークに所属していることと、そのネットワークから受領している報酬総額についてもまた、選任の際に書面をもって被監査者に伝達されなければならない。この報酬については、任期中も開示が求められる（L. 820-3条1項、2003年法により改正）。

### （3）交代制

会社からの独立性をさらに強化するために、ローテーション制が採用された。立法者は、友好関係が築かれてはならないとして、<sup>(70)</sup> 自然人会計監査役または会計監査役会社の署名者は、6年をこえて、資金公募会社等の計算書類を証明することができないと定めた（L. 822-14条、2003年法により新設）。これ以降は、資金公募会社以外の会社の場合にのみ同一の会計監査役の再任が可能となる。

## 3 任務の明確化と権限の拡大

### （1）任 務

証明の任務については、その評価を「根拠づけ（justification）」なければならないとされた（L. 225-228条1項、2003年法により改正）。また、内部

(70) このように指摘するものとして、B. Bouloc, *Le renforcement de l'efficacité des contrôles effectués par les commissaires aux comptes*, *Rev. soc.*, 2003, p. 807 et spéc. p. 809がある。

(71) 以前は、証明を拒絶する場合または限定を付する場合にのみ理由を説明すべきことが定められていた（1967年デクレ193条）。

統制手続に関する報告書の提出が取締役会会長・監査役会会長に対して義務づけられたのに応じて、会計監査役に対しても、会計・財務情報の形成および処理に関して実施される内部統制に関する報告書について所見を述べるものとされた (L. 225-235条 1 項、2 項、2003年法により改正)

さらに、「商事会社により発行される有価証券制度に関する2004年6月24日のオルドナンス (Ordonnance n° 2004-604 du 24 juin 2004 portant réforme du régime des valeurs mobilières émises par les sociétés commerciales et extension à l'outre-mer des dispositions ayant modifié la législation commerciale, *JO* 26 juin 2004, p. 11612)」(以下、「2004年オルドナンス」と略す)により、有価証券制度に関する大改正が行なわれたのを受けて、会計監査役の任務にも変更が加えられている。

## (2) 権 限

会計監査役は、計算書類を検討しまたは決定する取締役会、執行役会だけでなく監査役会会議にも招集されなければならない (L. 225-238条、2003年法により改正<sup>(72)</sup>)。

## (3) 義 務

AMF が創設されたことにともない、AMF に対する情報提供義務が明確化された。会計監査役の選任または再任時には、AMF は候補者の提案について通知を受け、その所見は総会および当該会計監査役に伝達される (通貨金融法典 L. 621-22条第 I パラグラフ)。その他、会計監査役が証明を拒絶した場合 (同条第 II パラグラフ)、警告手続を行なった場合、不正確な事項・不正規な事項を発見した場合には、それぞれ AMF に通知を行なう (同条第 IV パラグラフ)。これらの場合、職業上の秘密は排除されている (同条第 V パラグラフ)。また、会計監査役は、AMF に対する質問権を有している (同条第 II パラグラフ)。

---

(72) それまでの学説を受け、会計監査役の会議出席権限は、明文をもって監査役会の会議に拡大された。このことにより情報提供を受ける機会が増えたとして、任務の拡大が指摘されている。Bouloc, *op. cit.* (note 78), p. 810 et s. 参照。

#### （4）共同会計監査役制

会計監査役が複数存在する場合には（連結計算書類を提出する会社においてはそれが義務づけられている）、これらの会計監査役は、職業遂行基準に定める規定にしたがい、計算書類作成の状況および方式に関する対審的検査（examen contradictoire）により監査を行なう（L. 225-228条、2003年法により改正<sup>(73)</sup>）。各会計監査役によりつくされる注意の配分の原則については、CNCC が作成し HCCC の承認を受けた職業遂行規準により定められる。（以下、次号）

※なお、脱稿後、1969年デクレを改正する2005年5月27日のデクレ第2005-599号が制定された。HCCC の創設について定める2003年11月25日のデクレに次いで、HCCC と職業組織との役割・任務に関する大幅な改正を行なっている。

※本稿は、2004年度早稲田大学特定課題研究助成費（課題番号 2004 B-810）にもとづく研究成果の一部である。

---

(73) 2つの事務所が任務を引受ける場合に、両事務所の規模の違いにより適切な監査が阻害されることが危惧されたため、「対審的検査」が義務づけられたという。Courret et Tudel, *op. cit.* (note 67), n° 35, p. 411 ; J.-F. Barbièri, De l'administrateur indépendant à l'auditeur indépendant et efficace, *Bull. Joly*, § 1, p. 5 et spéc. n° 25, p. 18参照。