

論 説

監査法人における社員構成の多様化と
職業の独立性の保護

—フランスにおける会計監査役会社制度の検討を中心に—

内 田 千 秋

はじめに

- 一 会計監査役会社制度の概要
- 二 会計監査役会社における社員構成
おわりに

はじめに

日本の監査法人制度は、山陽特殊鋼事件を契機として、1966年の公認会計士法の改正により創設された制度である。監査法人は従来、5人以上の公認会計士から組織され（平成19年改正前公認会計士法34条の7第1項）、公認会計士でない者が社員となることは認められていなかった。しかし、平成19年公認会計士法改正により、社員のうち少なくとも5人以上の公認会計士が含まれること（平成19年改正後公認会計士法34条の7第1項）、社員のうち公認会計士である社員の占める割合が100分の75以上であること（同法34条の4第3項、公認会計士法施行規則19条）を条件に、社員資格が非公認会計士に拡大された（同法34条の10の8）。このような社員を「特定社員」という。公認会計士法は、この改正にともない、監査証明業務については、公認会計士である社員のみが業務執行権限を有し（同法34条の10の

2 第 1 項)、監査法人を代表する (同法34条の10の 3 第 1 項) こと、社員の一部から構成される理事会等の機関が任意に置かれる場合には公認会計士である社員の割合が100分の75以上でなければならない (同法34条の13第 4 項、同規則28条) ことなどを定めている。

他方、フランスには、会社等の計算書類の法定監査 (contrôle légal) を行う自由職専門家 (professionnel libéral) として、「会計監査役 (commissaire aux comptes)」が存在するが、会計監査役は、法人を設立して会計監査役職を遂行することができる。このような法人を「会計監査役会社 (société des commissaires aux comptes)」という (フランス商法典 L822-9 条⁽¹⁾)。

フランスにおいても、会計監査役会社制度が創設された当初は、会計監査役会社の社員資格が会計監査役に限定されていたが、会計監査役制度を強化する1984年の改正、自由専門職 (profession libérale) 一般に関する1990年の改正を経て、会計監査役ではない者にも会計監査役会社の社員資格が認められるようになった。このような会計監査役会社の社員構成の多様化にともない、会計監査役会社における会計監査役職の独立性、すなわち会計監査役ではない社員に対する会計監査役である社員の独立性を確保するためのさまざまな規定が置かれることになった。

以下、本稿では、フランスの会計監査役会社においてどのような社員構成が認められているのか、そして、そのような社員構成に対応して会計監

(1) フランスの《société》と日本の「会社」とは、必ずしも概念が一致しない。《société》は、日本法にいう組合を含む概念であり、《société》の中には法人格を有しないものもある。本稿で検討する《société des commissaires aux comptes》は法人格を有するので、本稿では《société》を「会社」と訳す。会社には、民事会社 (société civile) と商事会社 (société commerciale) があるが、会社の目的 (objet) または形態 (forme) により民事会社か商事会社かが決定される (商法典 L210-1 条 1 項)。合名会社、合資会社、有限会社、株式を発行する会社 (株式会社、略式株式会社、株式合資会社) は、目的のいかんを問わず、その形態を理由とした商事会社である (同条 2 項)。他方、自由専門職の遂行は民事目的である。

査役職の独立性を確保するためにどのような仕組みが置かれているのかについて検討する。

一 会計監査役会社制度の概要

フランスでは日本と異なり、さまざまな会社形態を用いて会計監査役会社を設立することが認められている。そこでまず、どのような会計監査役会社の形態が許容されてきたかについて概観する。

1 会計監査役会社の許容

「会社に関する1867年7月24日の法律⁽²⁾」のもとでは、株式会社および株式会社合資会社の監査を行うのは「監査役 (commissaire)」であった。監査役には専門性が要求されておらず、また、会社指揮者からの独立性の保障も不十分であったので、1930年代半ばの一連の監査役制度の強化に関する改正にもかかわらず、監査の実効性は上がらなかった。そこで、「商事会社に関する1966年7月24日の法律第66-537号」(以下、「1966年商事会社法」と略す)⁽³⁾により、「会計監査役 (commissaire aux comptes)」制度が創設⁽⁴⁾され、会計監査役という自由職専門家による計算書類の監査が法定された。

1867年7月24日法のもとでは、法文上、法人監査役が認められるかどうかは明らかでなかった。この点、学説は、1935年8月8日のデクレ・ロワ⁽⁵⁾

(2) Loi du 24 juillet 1867 sur les sociétés.

(3) Loi n° 66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales, *JO* 26 juillet 1966, p. 6402.

(4) 近年までの会計監査役制度の歴史的展開については、拙稿「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―」早法80巻4号(2005年)99頁等を参照。

(5) 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

が定めた刑事責任の対象とされているのが自然人監査役であること、資金
公募会社の専門的監査のための認可監査役 (commissaire agréé) 制度を創
設した1936年6月29日のデクレ⁽⁶⁾が認可監査役名簿の登録対象を自然人に限
定していたことから、法人監査役は認められないと解してきた⁽⁷⁾。

このような解釈に対し、1966年商事会社法は、会計監査役が法人形態す
なわち「会計監査役会社 (société des commissaires aux comptes)」におい
て職業を遂行することを認めた (1966年商事会社法218条2項)⁽⁸⁾。立法過程に
おいて、どのような会社形態が会計監査役会社として許容されるかという
点が審議されたが、利益追求を第一の目標とする商事会社 (société com-
merciale) と一定の名声を確保し独立性を確保すべき会計監査役職の遂行
とは両立しにくいこと、その当時自由職専門家一般のための「専門職民事
会社 (société civile professionnelle)」制度を創設する立法作業が進められ
ていたことから⁽⁹⁾、専門職民事会社形態の会計監査役会社が認められること
になった。

「専門職民事会社に関する1966年11月29日の法律第66-879号」(以下、

attributions des commissaires, *JO* 9 août 1935, p. 8683.

(6) 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 le choix et les attributions des commissaires, *JO* 30 juin 1936, p. 6815.

(7) Rapp., Le DOUAREC, t. III, *Ass. Nat.*, n°1368 (1964-1965), p. 4; D. BASTIAN, La réforme du droit des sociétés commerciales, *JCP* 1968. I. 2183; Pierre MABILAT, Le nouveau statut professionnel des commissaires aux comptes, *Rev. des sociétés* 1970, n° 10, p. 12. et n°117, p. 65.

(8) 1966年商事会社法の下での会計監査役会社制度については、早稲田大学フランス商法研究会『注釈フランス会社法〔第3巻〕』(成文堂、1982年) 1073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、66頁、伊豫田隆俊「フランス商事会社法の監査規定について(1)」大阪経大論集174号(1976年) 409頁、411頁以下参照。

(9) Rapp., Marcel MOLLE, Etienne DAILLY et Edouard LE BELLEGOU, t. I, *Sénat*, n° 81 (1965-66), p. 237.

「1966年専門職民事会社法」と略す)⁽¹⁰⁾によれば、専門職民事会社とは、法令上の身分規程に服し、またはその資格が保護される自由専門職を遂行する自然人を構成員とし（1966年専門職民事会社法1条1項）、構成員の職業を共同で遂行することを目的とする会社である（同条2項）⁽¹¹⁾。会計監査役職については、「会社の会計監査役⁽¹²⁾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」（以下、「1969年8月12日デクレ」と略す）⁽¹²⁾に、会計監査役専門職民事会社に関する規定が盛り込まれた（1969年8月12日デクレ127条ないし178条）⁽¹³⁾。

また、会計監査役とは別に、記帳業務等を行う専門会計士（expert-comptable）および認可会計士（comptable agréée）という自由職専門家が存在するが、専門会計士および認可会計士は、1966年商事会社法以前から会社形態でその職業を遂行することが認められていた。1966年商事会社法制定当時、専門会計士会社または認可会計士会社として、合名会社、有限会社および株式会社形態が認められていたが（1945年9月19日のオルドナンス第45-2138号6条・7条）⁽¹⁴⁾、1966年商事会社法は、特例として、1966年商事

(10) Loi n°66-879 du 29 novembre 1966 relative aux sociétés civiles professionnelles, *JO* du 30 novembre 1966, p. 10451.

(11) 専門職民事会社については、白石裕子「フランスにおける専門職民事会社の法的性質」大東法学9巻2号（2000年）21頁参照。

(12) 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.

(13) 会計監査役専門職民事会社に関する仏語文献として、Yves GUYON et Georges COQUEREAU, *Le nouveau statut des commissaires aux comptes, Les sociétés civiles professionnelles*, *JCP CI* 1976. 87348 ; *Le commissariat aux comptes, aspects juridiques et techniques*, Litec, 1971, n°s 154 et suiv. ; Maurice RENGAGE, *Les sociétés civiles professionnelles de commissaires aux comptes*, *JCP CI* 1969. 86946参照。

(14) Ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 portant institution de l'Ordre des experts-comptables et réglementant le titre et la profession d'expert-comptable, *BLD* 1945. 343, rect. 1946. 29. その後、1968年10月31日の法律第68-946号（Loi n° 68-946 du 31 octobre 1968 modifiant le statut de l'Ordre des experts

会社法審署前に専門会計士・認可会計士団体の名簿に登録されていた専門会計士会社または認可会計士会社について、社員の少なくとも4分の3が個人として会計監査役名簿に登録されていることを条件として、会計監査役となることを認めた（1966年商事会社法218条3項、1969年8月12日デクレ7条）。これらの専門会計士会社および認可会計士会社は会社形態のいかんを問わず、会計監査役名簿への登録が認められたので、専門職民事会社形態⁽¹⁵⁾しか認められない会計監査役会社との不均衡が指摘されるに至った。

2 会計監査役会社制度の商事会社への拡大

相次ぐ企業の倒産に対処するため、1984年には、「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」（以下、「1984年3月1日法」⁽¹⁶⁾と略す）が制定された。この法律は、企業の経営難予防の一

comptables et des comptables agréés, *JO* 1 novembre 1968, p. 10227) により、有限会社および株式会社のほか、合名会社に代えて民法典に定める民事会社形態が認められた（1945年9月19日オールドナンス6条、7条、11条）。François PASQUALINI et Valeria PASQUALINI-SALERNO, *Rép. Dalloz, Dr. com.* t. IV, 2008, Vo. Expert-comptable, n° 59参照。認可会計士制度は、1994年8月8日の法律第94-679号（Loi n° 94-679 du 8 août 1994 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier, *JO* 10 août 1994, p. 11668）により、専門会計士制度に統合された。鳥山恭一「専門会計士と会計監査役」長浜洋一＝酒巻俊雄＝奥島孝康編『中村眞澄先生・金沢理先生還暦記念〔第1巻〕現代企業法の諸相』（成文堂、1990年）63頁参照。

(15) Roger HOUIN et François GORÉ, *La réforme des sociétés commerciales*, *D.* 1967, chr. p. 121, n° 60, p. 147.

(16) Loi n° 84-148 du 1^{er} mars 1984 relative à la prévention et au règlement amiable des difficultés des entreprises, *JO* 2 mars 1984, p. 751. 1984年3月1日法による会計監査役会社制度の改正について、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)―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日付法律を中心として―」大阪経大論集180号（1985年）58頁、69頁以下、同「フランス監査制度の法的枠組みについて―現行商事会社法の監査規定の再検討―」甲南経営研究41巻1・2号（2000年）109頁、117頁以下、鳥山恭一（立法紹介）日仏法学14号（1986年）89頁、同・前掲（注8）144頁。

方策として、会計監査役制度の強化も行った。会計監査役会社については、会計監査役にとって会計監査役専門職民事会社が利用しにくいものであること⁽¹⁷⁾、専門職民事会社形態しか認められない会計監査役会社と商事会社形態が許容される専門会計士会社・認可会計士会社とでは「差別（discrimination）」が存在することなどが指摘されていたので、それを受けた大幅な改正が行われた。

このような会計監査役会社制度の問題点を解決し、さらに会社監査役以外の者からの「外部の資本」を利用することにより外国事務所に対する会計監査役会社の競争力を高めるため、1984年3月1日法は、⁽¹⁹⁾「会計監査役
の職務は、自然人、または、形態のいかんを問わず、その間で設立される
会社がこれを行う」（1984年3月1日法改正後1966年商社会社法218条2項）と定め、商社会社形態（有限会社、株式会社）の会計監査役会社を許容

(17) Gérard BLANC, La situation du commissaire aux comptes après la loi n° 84-148 du 1^{er} mars 1984, *JCP* 1984. 14304, spéc., n° 16, p. 432によれば、会計監査役専門職民事会社のもとでは、社員が会社外で個人として会計監査役職を遂行することが禁止されていたので（1966年専門職民事会社法4条、1969年8月12日デクレ160条〔競業禁止義務〕）、会計監査役個人の職業活動が阻害されていたという。また、Alain SAYAG et Alexis PALMADE, Le commissariat aux comptes en proie aux réformes, *Rev. des sociétés* 1985, p. 339, spéc., n° 18, p. 353は、会計監査役専門職民事会社があまり設立されなかった理由として、税務上の不利益（専門職民事会社においては、税法上法人格が否認され、会社の利益は社員に分配されたものとして社員に所得税が課される）も掲げている。

(18) Rapp., Etienne DAILLY, *Sénat*, n° 50, p. 63 ; Yves GUYON et Georges COQUEREAU, Les réformes apportées au droit des sociétés par la loi du 1^{er} mars 1984, *JCP E* 1984. I. 13426, spéc., n° 12. 当時会計監査役会社として名簿に登録された会社は、ほぼ専門会計士会社であったという（Jean HÉMAR, François TERRÉ et Pierre MABILAT, *Sociétés commerciales*, t. II, Dalloz, 1974, n° 746, p. 615, footnote (2)）。

(19) Projet de loi, *Ass. Nat.*, n° 1398 (1982-83), Exposé des motifs, p. 5 ; BLANC, *op. cit.* (note 17), n° 17, p. 432.

(20) 1966年商社会社法のもとで特例が認められていた専門会計士会社・認可会計士会社については、もはや特例は認められず、これらの会社が会計監査役職を遂行するためには、1984年3月1日法の施行日から5年の期間内に、1984年3月1日法改正後1966年7月24日法218条2項以下の要件を満たさなければならないことになっ

⁽²⁰⁾した。会計監査役が遂行するのは民事的性格を有する自由専門職であるので、これらの会計監査役会社は、形態を理由とした商事会社 (société commerciale par la forme) ではあるが、民事目的 (objet civil) を有する商事会社であると位置づけられている。⁽²¹⁾

1984年3月1日法は、会計監査役以外の者からの出資を可能とする商事会社形態を許容する代わりに、会計監査役会社における会計監査役職の独立性を確保するため、①会計監査役会社の資本の4分の3を会計監査役が保有すること、②業務執行者、取締役会会長または執行役員会長、監査役会会長および執行役員の職務は、会計監査役が確保すること、③業務執行機関、管理機関、指揮機関または監督機関の構成員の少なくとも4分の3が会計監査役であること、④株主または社員の少なくとも4分の3が会計監査役であること、⑤株主または社員である会計監査役会社の常任代理人は会計監査役であることを定める規定を置いた (同条3項)。

その後、1985年7月11日の法律第85-697号により、有限会社の一形態として有限責任一人企業 (entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée : EURL) 制度が創設された。1966年商事会社法218条2項にもとづき会計監査役有限会社が認められることを理由として、会計監査役が、有限責任一人企業形態でその職業を遂行することも認められている。⁽²³⁾ さらに、1994年1月3日の法律第94-1号により、⁽²⁴⁾ 略式株式会社 (société par actions simplifiée : SAS) 制度が創設されたが、1999年7月12日の法律第99-587号⁽²⁵⁾

た (1984年3月1日法56条)。

(21) BLANC, *op. cit.* (note 17), n° 15, p. 431.

(22) Loi n° 85-697 du 11 juillet 1985 relative à l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) et à l'exploitation agricole à responsabilité limitée (EARL), *JO* 12 juillet 1985, p. 7862.

(23) *BCNCC* n° 67-1987, p. 342.

(24) Loi n° 94-1 du 3 janvier 1994 instituant la société par actions simplifiée, *JO* 4 janv. 1994, p. 129. 略式株式会社制度の創設当初の略式株式会社の社員は、150万フラン以上の全額払込制の資本を有する会社または商工業活動を行う公施設法人に限定されていた (1999年7月12日法改正前1966年商事会社法262-1条)。

により自然人にも社員資格が認められ、一人略式株式会社 (société par actions simplifiée unipersonnelle: SASU) も許容された。略式株式会社および一人略式株式会社も、1966年商事会社法218条2項にもとづき、会計監査役会社として利用することができる⁽²⁶⁾。

3 自由職遂行会社制度の創設

1966年専門職民事会社法の制定以降、専門職民事会社についてはその利用しにくさが指摘される一方で、会計監査役を含む一定の自由専門職（専門会計士、建築家、法的助言士など）については個別立法により商事会社を設立することが認められてきた。そこで、その手法が一般化され⁽²⁸⁾、自由職専門家が、有限会社、株式会社、株式合資会社形態の自由職遂行会社 (société d'exercice libéral) を設立することが認められた。「法令上の身分規程に服し、またはその資格が保護される自由専門職の会社形態での遂行に関する1990年12月31日の法律第90-1258号」（以下、「1990年自由職遂行会社法」と略す⁽²⁹⁾）による。商事会社形態が認められることにより、会社が行

(25) Loi n° 99-587 du 12 juillet 1999 sur l'innovation et la recherche, JO 13 juillet 1999, p. 10396.

(26) *Mémento Audit et commissariat aux comptes 2007-2008*, par Antoine MERCIER, Philippe MERLE et Claudine FLAHAUT-JASSON, Éd. Francis Lefebvre, 2006, n° 1480, p. 54 et n° 1535, p. 59. 商法典 L822-9 条 1 項は会計監査役会社の社員数について特に定めを置いていないので、このような一人会計監査役会社も認められており、個人事務所の法人化に用いられている。

(27) 白石・前掲（注11）24頁は、専門職民事会社制度の限界として、強行規定が多く柔軟性に欠けること、会社債務について社員が無限連帯責任を負うこと、税務上の法人格否認により会社の利益について分配を受けたものとして社員に所得税が課せられることのほか、自由専門職外部からの資金調達認められないこと（民法典 1841条、1966年専門職民事会社法10条1項）を掲げる。

(28) Joël MONÉGER et Thierry GRANIER, *Le commissaire aux comptes*, Dalloz, 1995, n° 298, p. 80.

(29) Loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 relative à l'exercice sous forme de sociétés des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé, JO 5 janvier 1991, p. 216. 自由職遂行会社について、

う自由専門職とは「無関係の資本家 (capitalistes étrangers)」すなわち単なる「資金提供者 (bailleurs de fonds)」からの資金調達が許容され、自由職専門家にとっては国内および国際的競争に耐えうる組織づくりが可能となり、また、商事会社に適用される有利な税制 (法人税) が適用されることになった。⁽³¹⁾

会計監査役についても、1992年8月3日のデクレ第92-764号により、自由職遂行会社の利用が認められた (1992年8月3日デクレ改正後1969年8月12日デクレ168-1条参照)。しかし、1990年自由職遂行会社法は自由専門職にこれまで認められてきた他の会社形態を排除するものではなく (1990年自由職遂行会社法⁽³²⁾17条)、自由職遂行会社法の一般的な構造は会計監査役会社に関する規定に類似する構造であったので、自由職遂行会社制度は、1966年商事会社法218条2項以下にもとづく会計監査役会社制度に大きな影響を与えるものではなかった。⁽³⁴⁾ なお、会計監査役自由職遂行会社は、

佐藤敏昭「フランス法に於ける自由職業のための会社制度について」弘前大学経済研究15号69頁 (1992年) 参照。また、会計監査役自由職遂行会社を含めたフランスの会計監査役会社に関する文献として、弥永真生『会計監査人の責任の限定』(有斐閣、2000年) 205頁。

(30) Claude CHAMPAUD, *Société d'exercice libéral, RTD. com.* 1991, p. 52, spéc., p. 61. また、佐藤・前掲 (注29) 75頁。

(31) Gaëtane DURAND-LÉPINE, *J.-Cl. Sociétés*, Fasc. 192-10, *Sociétés d'exercice libéral (SEL)*. -Régime général, n° 1; MONÉGER et GRANIER, *op. cit.* (note 28), n° 299, p. 80.

(32) Décret n° 92-764 du 3 août 1992 pris pour l'application à la profession de commissaire aux comptes de la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 relative à l'exercice sous forme de sociétés des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé, *JO* 7 août 1992, p. 10668.

(33) Alain VIANDIER, actualisé par Dominique VIDAL, *J.-Cl. Sociétés Traité*, Fasc. 193-40, *Sociétés de commissaires aux comptes*. -Sociétés autres que les sociétés civiles professionnelles, n° 39; *Mémento Professions Libérales 2003-2004*, Éd. Francis Lefebvre, 2002, n° 1750, p. 198.

(34) たとえば、VIANDIER, *op. cit.* (note 33), n° 3では、この改正により、会計監査役会社の資本構成と会社形態の選択が以前よりも自由になったにすぎないと指摘さ

1966年商事会社法218条2項以下にもとづく会計監査役会社と同様に、民事目的を有しているが、形態を理由とした商事会社である⁽³⁵⁾。

1990年自由職遂行会社法の制定当時に自由職遂行会社として認められていたのは、株式会社形態の自由職遂行株式会社 (société d'exercice libéral à forme anonyme: SELAFA)、有限会社形態の自由職遂行有限会社 (société d'exercice à responsabilité limitée: SELARL)、株式合資会社形態の自由職遂行株式合資会社 (société d'exercice libéral en commandite par actions: SELCA) であった。その後、1999年6月23日の法律第99-515号⁽³⁶⁾により一人会社形態の自由職遂行会社が許容され、自由職遂行有限一人会社 (société d'exercice libéral unipersonnelle à responsabilité limitée: Serarl unipersonnelle) 形態が可能になった。さらに、2001年5月15日の法律第2001-420号 (以下、「2001年5月15日法」と略す)⁽³⁷⁾により、自由職遂行略式株式会社 (société d'exercice libéral par actions simplifiée: SELAS) および自由職遂行一人略式株式会社が認められた (1990年自由職遂行会社法1条1項)。

二 会計監査役会社における社員構成

以上のように、会計監査役会社として、1966年専門職民事会社法にもとづく会計監査役専門職民事会社、商法典L822-9条〔1966年商事会社法⁽³⁸⁾218条2項以下〕にもとづく会計監査役会社、1990年自由職遂行会社法に

れるにとどまっている。

(35) *Ibid.*, n° 42.

(36) Loi n° 99-515 du 23 juin 1999 renforçant l'efficacité de la procédure pénale, *JO* 24 juin 1999, p. 9247.

(37) Loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 relative aux nouvelles régulations économiques, *JO* 16 mai 2001, p. 7776.

(38) 1966年商事会社法は2000年に商法典に組み込まれ、1966年商事会社法218条は商法典L225-218条となった。会計監査役に関する規定は商法典第2編の株式会社

もとづく会計監査役自由職遂行会社が認められている。これらの会計監査役会社は、会計監査役名簿への登録を停止条件として設立され（商法典 R822-74条）、法人格を有する。会計監査役名簿への登録後、これらの会計監査役会社は会計監査役地方協会の構成員となり、「会計監査役会社」の名称を用いて会計監査役職を遂行することができる（同法典 R822-83条、R822-90条⁽³⁹⁾）。

会計監査役会社のうち、会計監査役専門職民事会社は、自然人会計監査役のみを社員とする（1966年専門職民事会社法 1 条 1 項）。社員は、会社の名において会計監査役職を遂行し、その全員またはそのうち数人が業務執行者（gérant）となる（同法11条 1 項）。このように専門職民事会社は、非

に関する規定の中に置かれてきたが、会計監査役の選任が株式会社だけではなくさまざまな団体に義務づけられてきたことから、2001年 5 月 15 日法、2003年 8 月 1 日の法律第2003-706号（Loi n° 2003-706 du 1^{er} août 2003 de sécurité financière, JO 2 août 2003, p. 13220）、2005年 9 月 8 日のオルドナンス第2005-1126号（Ordonnance n° 2005-1126 du 8 septembre 2005 relative au commissariat aux comptes, JO 9 septembre 2005, p. 14638）を経て、その大部分が規制職業に関する商法典第 8 編に移行された。その結果、会計監査役会社に関する商法典 L225-218条 2 項以下は、同法典 L822-9 条となった。

(39) このほか、会計監査役が《société》形態で職業を遂行する場合として、1966年専門職民事会社法36条にもとづく手段民事会社（société civile de moyens）、1990年自由職遂行会社法22条・23条にもとづく自由職匿名組合（société en participation d'exercice libéral : SPPL）形態（商法典 R822-145条以下）等が挙げられる。これらの法的形態について、白石・前掲（注11）28頁以下参照。手段民事会社は、手段の共通化（組織、事務局、事務所費用の共有等）のみを目的として設立される民事会社であり、自然人または法人を問わず、自由職専門家のみから構成される。手段民事会社自体は職業を遂行せず、社員である会計監査役が個人として職業を遂行するので（1966年専門職民事会社法36条 2 項）、会計監査役名簿の登録対象とならない（*Mémento Audit, op. cit.* (note 26), n° 1510, p. 57）。自由職匿名組合は第三者に対して組合員の存在を明らかにする「公開型」匿名組合の一種であり（民法典1871条および1871-2条）、自然人である自由職専門家のみから構成される。法人格を持たず、それ自体は職業を遂行せずに組合員自身が職業を遂行するので、会計監査役自由職匿名組合も会計監査役名簿の登録対象とならない（*Ibid.*, n° 1555, p. 62）。

常に職業的色彩の濃い会社形態である。

それに対し、商法典L822-9条が適用される会計監査役会社および会計監査役自由職遂行会社においては、会計監査役以外の資金提供者からの資金調達が許容されているため、会計監査役ではない社員が存在しうる。このような会社では、会計監査役が職業外部の資本から独立し、会社を支配するためにどのような仕組みが置かれているのであろうか。以下、商法典L822-9条が適用される会計監査役会社と会計監査役自由職遂行会社についてそれぞれ検討を行う。社員構成についてどのような規定が置かれているかを概観した後、会計監査役職の独立性を確保する仕組みとして、①株式または持分の譲渡に関する規制、②会社機関における会計監査役の占めるべき割合、③会計監査役職の遂行方法、④職業組織の関与についてそれぞれ検討する。

1 商法典L822-9条が適用される会計監査役会社

商法典L822-9条は、会計監査役会社の共通規範である。同条1項は会計監査役会社の会社形態を限定しておらず、会計監査役会社として、商事会社のうち株式会社、有限会社（・有限責任一人企業）、略式株式会社（・一人略式株式会社）が用いられることについては異論がない。しかし、合名会社および合資会社（株式合資会社を含む）については、会計監査役は「あらゆる商事活動」を行うことが禁じられているので（商法典L822-10条3号）、商人資格を有することになる合名会社または合資会社の無限責任社員となる（商法典L221-1条参照）ことはできないとして、これらの会社が会計監査役会社となることを否定する見解が多い。⁽⁴⁰⁾

(40) *Mémento Audit, op. cit.* (note 26), n° 1441, p. 51 ; Jean-François BARBIÈRI, *Commissariat aux comptes*, GLN Joly éd. 1996, n° 25, p. 14 ; Didier PORACCHIA, Laure MERLAND et Marie LAMOUREUX, *Rép. Dalloz, Sociétés*, t. II, 2008, Vo. Commissaires aux comptes, n° 152 ; VIANIER, *op. cit.* (note 33), n°s 12 et suiv. このほか、合名会社の無限責任社員の連帯責任は会計監査役にとってリスクが高いとして否定的な立場をとるものもある（BCNCC n° 84-1991, p. 590）。一方、合名会

他方、普通法上の民事会社 (société civile de droit commun : 民法典1845条以下) は、会計監査役会社として用いることができると解されている。⁽⁴¹⁾

(1) 社員構成

①資本基準から議決権基準への変更

会計監査役会社における会計監査役職の独立性を確保するため、1984年3月1日法以来、会計監査役が会計監査役会社の資本の4分の3を保有すること(資本基準)、会計監査役が社員の4分の3を占めることが義務づけられてきた。

一方、年次計算書類および連結計算書類の法定監査に関するEU第8ディレクティブは、監査事務所 (cabinets d'audit) において法定監査人が占めるべき多数の基準として議決権基準を採用してきた。このディレクティブを改正した2006年5月17日のEUディレクティブ第2006-43号⁽⁴²⁾はさらに、EU構成国において認可された監査事務所または自然人である監査人が、監査事務所の議決権の過半数を占めるべきことを定めた(2006年5月17日ディレクティブ3条b号)。そこで、「2006年5月17日のEUディレクティブ第2006-43号を国内法化する、会計監査役に関する2008年12月8日のオ

社および合資会社形態を認める説は、商法典L822-10条3号は商人資格の取得を禁止しているのではなく、商事活動の遂行のみを禁止しているにすぎないと説明する (MONÉGER et GRANIER, *op. cit.* (note 28), n° 204, p. 55)。会計監査役合資会社については、それを限定なく肯定する立場 (Elie ALFANDALI et Michel JEANTIN, *Sociétés civiles, RTD. com*, 1989, p. 478, spéc. p. 479) のほか、上記否定説に立ちつつも、商事会社形態の会計監査役会社が無限責任社員となる場合に限りて会計監査役合資会社を認める見解がある (VIANDIER, *op. cit.* (note 33), n° 13; PORACCHIA, MERLAND et LAMOUREUX, *Ibid.*)。

(41) Commission nationale d'inscription des commissaires aux comptes, 22 avr. 1988, *JCP E* 1989. II. 15437, note Ch. G.

(42) Directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant le directive 84/253/CE du Conseil, *JOCE* 9 juin 2006, L157, p. 87.

ルドナンス第2008-1278号」(以下、「2008年12月8日オールドナンス」と略す)⁽⁴³⁾は、これまでの資本基準を議決権基準に変更し(4分の3の割合は維持されている)、社員数の割合に関する定めを廃止した。また、これまで会計監査役会社が他の会計監査役会社の社員となることが認められるかについて法文上明らかではなかったが、この点につき、会計監査役会社が他の会計監査役会社の社員となりうることが明文で認められた。⁽⁴⁴⁾ EUの他の構成国

(43) Ordonnance n° 2008-1278 du 8 décembre 2008 transposant la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 et relative au commissaires aux comptes, *JO* 9 décembre, p. 18720. 2008年12月8日オールドナンスに関する文献として、Jean-François BARBIÈRI, *L'europanisation des sociétés de commissaires aux comptes*, *Bull. Joly sociétés* 2009, p. 450; Henri HOVASSE, *Contrôle légal des comptes*, *Dr. des sociétés* 2009, comm. 28; *Revue Lamy Droit des Affaires* 2009/34, n°s 2020 et suiv.; *D.* 2008, p. 3070; Benoît LECOURT, *Adaptation des règles du commissariat aux comptes au droit communautaire*, *Rev. des sociétés* 2009, p. 191; Gérard NOTTÉ, *Commissaires aux comptes*, *JCP E* 2008, n° 562がある。このオールドナンスは、「会社法を共同体法に適合させる各種の規定を定める2008年7月3日の法律第649号(Loi n° 2008-649 du 3 juillet 2008 portant diverses dispositions d'adaptation du droit des sociétés au droit communautaire, *JO* 4 juillet 2008, p. 10705)」32条により国内法化の授權を受けたものである。鳥山恭一(立法紹介) *日仏法学* 25号(2009年) 248頁参照。

(44) 1966年商事会社法218条2項〔商法典L822-9条1項〕は、「会計監査役職務は、自然人、または、形態のいかんを問わず、その間で設立される会社(sociétés constituées entre elles)がこれを行う」と定めているので、法文上、会計監査役会社が他の会計監査役会社の社員となることが認められるかは明らかではなかった。1966年商事会社法制定当初は、この条文にもとづき、会計監査役専門職民事会社の社員は自然人のみに限定されると解されていた(HÉMARD, TERRÉ et MABILAT, *op. cit.* (note 18), n° 844, p. 675; MABILAT, *op. cit.* (note 7), n° 119, p. 66)。1984年3月1日法以降は、会計監査役会社が社員となることを認めない立場は見られなくなった(たとえば、BARBIÈRI, *op. cit.* (note 40), n° 25, p. 14; VIANDIER, *op. cit.* (note 33), n° 16; *BCNCC* n° 105-1997, p. 128)。条文上も、会計監査役会社が他の会計監査役会社の社員となる場合の会計監査役でない社員による資本の保有制限について定める規定が置かれたからである(1966年商事会社法218条3項〔現商法典L822-9条2項〕)。2008年12月8日オールドナンスによっても、商法典L822-9条1項の《entre elles》の表現は変更されなかったため、条文の表現の不正確さが指摘されている(BARBIÈRI, *op. cit.* (note 43), p. 450)。

において法定監査の遂行のために適法に認可された職業専門家（以下、「EU 構成国の法定監査人」とする）についても、会計監査役会社の社員資格が認められている。

以上の改正によれば、会計監査役会社の議決権の4分の3は、自然人会計監査役もしくは会計監査役会社、または EU 構成国の法定監査人が保有しなければならない（2008年12月8日オールドナンス改正後商法典 L822-9 条 2 項）。また、会計監査役会社が他の会計監査役会社の社員となる場合にも、実質的に4分の3の割合が遵守されるべきであるので、会計監査役ではない株主または社員は、2つの会計監査役会社の議決権の全体の25パーセントを超えて保有することはできない（同項）。

議決権の残りの4分の1については、それを保有すべき者について制限が置かれていないので、あらゆる者が出資者となることができると解される。

②出資と議決権の関係

(a) 会計監査役有限会社

有限会社においては従来、金銭出資および現物出資⁽⁴⁵⁾のみが認められてきたが、2001年5月15日法により⁽⁴⁶⁾労務出資（*apport en industrie*）も許容された（同法典 L223-7 条 2 項）。金銭出資および現物出資は資本を構成するが、労務出資は資本を構成しないので（民法典1843-2 条 2 項）、労務出資は、会計監査役有限会社において会計監査役が有する資本の割合には含まれなかった。一方、金銭出資者・現物出資者に会社持分（*parts sociales*）⁽⁴⁷⁾が割り当てられるのと同様に（商法典 L223-2 条）、労務出資者

(45) 現物出資の目的としては、文書、設備、不動産、あらゆる有体財産権または無体財産権、不動産権、動産権のほか、顧客名簿も挙げられる。*Mémento Professions Libérales, op. cit.* (note 33), n° 1414, p. 167.

(46) 労務出資（経験、ノウハウなど）は、自由職専門家のための会社において必要不可欠な出資であることが指摘されている。専門職民事会社について、GUYON et COQUEREAU, *op. cit.* (note 13), n° 177 ; *Mémento Professions Libérales, op. cit.* (note 33), n° 1416, p. 168.

にも会社持分が割り当てられる（民法典1843-2条2項）。社員は、自己が保有する持分の数に相当する議決権を有するから（商法典L223-28条1項）、会計監査役である労務出資社員の議決権も会計監査役が保有する議決権として考慮される。2008年12月8日オールドナンスにより資本基準から議決権基準に変更されたので、この議決権基準を満たせば、会社資本の4分の1を超えて会計監査役でない社員からの出資を受け入れることができるようになった⁽⁴⁸⁾。

(b) 会計監査役株式会社

株式会社においては、一株一議決権が原則であるが（同法典L225-122条第Iパラグラフ）、二年間の記名登録がある株式に対して二倍議決権を付与することが認められている（同法典L225-123条1項）。また、2004年6月24日のオールドナンス第2004-604号（以下、「2004年6月24日オールドナンス」と略す⁽⁴⁹⁾）により創設された優先株式（actions de préférence）制度の枠内で議決権制限株式を発行することもできる（同法典L228-11条）。そこで、会計監査役株式会社が、会計監査役である社員が保有する株式に対して二倍議決権を付与し、あるいは、会計監査役ではない出資者に対して議決権制限株式を発行することも可能であると解される⁽⁵⁰⁾。したがって、資本基準から

(47) 有限会社では、持分均一主義・複数主義がとられている。早稲田大学フランス商法研究会『注釈フランス会社法〔第1巻〕』（成文堂、1976年）197頁参照。

(48) なお、2003年8月1日法律第2003-721号により、有限会社の最低資本金制度は撤廃されている（これまでは7500ユーロ、商法典L223-2条）。

(49) 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 de dispositions ayant modifié la législation commerciale, JO 26 juin 2004. 優先株式（actions de préférence）制度は、従前の議決権のない優先配当株式（actions à dividende prioritaire sans droit de vote）制度等を整理・統合したものである。優先株式制度に関する改正の概要については、鳥山恭一（立法紹介）金融法研究21号（2005年）162頁参照。特定の権利を付与しない「優先株式」も認められるので、議決権制限株式も優先株式である。

(50) 自由職遂行会社では、二倍議決権の付与ないし議決権制限株式の割当てに関する制限が置かれているが（1990年自由職遂行会社法8条、9条）、商法典L822-9

議決権基準への変更によって、会計監査役株式会社においても社員構成の自由度が高まったといえることができる。⁽⁵¹⁾

(c) 会計監査役略式株式会社

略式株式会社では、金銭出資および現物出資のみが認められてきたが、2008年8月4日の法律第2008-776号（以下、「2008年8月4日法」と略す）⁽⁵²⁾により労務出資が許容された（同法典L227-1条4項）。金銭出資および現物出資に対して割り当てられる株式について一株一議決権の原則は課されていないので、略式株式会社においては、二倍以上の複数議決権付株式を発行することも認められる。⁽⁵³⁾ また、労務出資者は労務出資株式（action d'industrie）の割当てを受けるが⁽⁵⁴⁾（同項）、労務出資株式を有する株主から議決権を奪うことは認められない（民法典1844条）⁽⁵⁴⁾。したがって、会計監査役略式株式会社において、一方では、会計監査役が有する株式に複数議決権を付与し、あるいは労務出資を行う会計監査役に労務出資株式を発行することにより、他方では、会計監査役ではない出資者に議決権制限株式を付与することによって（商法典L228-11条）、以前よりも非常に幅広く職業外部の資本を受け入れることが可能になる。⁽⁵⁵⁾

条はそれに相当する規定を置いていない。そこで、会計監査役株式会社において、どの者に対してどのように二倍議決権付株式または議決権制限株式を割り当てるかは自由であると考えられる。

(51) LECOURT, *op. cit.* (note 43), p. 201; NOTTE, *op. cit.* (note 43); *Revue Lamy Droit des Affaires*, *op. cit.* (note 43). なお、会計監査役株式会社の最低資本金は35000ユーロである（同法典L224-2条1項）。*Mémento Audit*, *op. cit.* (note 26), n° 1526, p. 58.

(52) Loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie, *JO* 5 août 2008, p. 12471.

(53) Philippe MERLE, *Droit commercial, Sociétés commerciales*, 13^e éd., Dalloz, 2009, n° 595-10, p. 735.

(54) Paul LE CANNU et Bruno DONDERO, *Droit des sociétés*, 3^e éd., Montchrestien, 2009, n° 966, p. 648; Tribaut MASSART, La modernisation de la SAS ou comment apporter moins pour gagner plus, *Bull. Joly Sociétés* 2008, § 136, p. 632.

(55) なお、2008年8月4日法により、略式株式会社の最低資本金制度が撤廃されて

（２） 会計監査役職の独立性を確保する仕組み

①株式または持分の譲渡

会計監査役が会計監査役会社の議決権の4分の3を有することを実質的に確保するため、商法典L822-9条および同法典R822-100条以下は、会計監査役である社員が死亡した場合、または会計監査役である社員が懲戒上の制裁を受けて職業を遂行できなくなった場合の強制譲渡に関する特則を置いている。このほか、強制譲渡であれ任意譲渡であれ、第三者に対する譲渡の場合の承認手続が定められている。

（a） 相続の場合の強制譲渡

会計監査役である社員が死亡した場合には、その承継人は2年の期間内に、株式または持分を会計監査役に譲渡しなければならない（商法典L822-9条5項⁽⁵⁶⁾）。このように会計監査役への譲渡が義務づけられているが、承継人が会計監査役である場合には、新たな社員として会社の承認を受ければ、社員となることができると解されている⁽⁵⁷⁾。なお、承継人が会計監査役でない場合にも、商法典L822-9条に定める議決権基準が満たされていれば、承継人が会計監査役でない社員として株式または持分を保有することも、会計監査役でない者に株式または持分を譲渡することもできると解されている⁽⁵⁸⁾（入社についての会社の承認は必要である）。

（b） 懲戒上の制裁に基づく強制譲渡

会計監査役である株主または社員が、3ヶ月以上の一時的禁止（*interdiction temporaire*）⁽⁵⁹⁾の懲戒上の制裁を受けた場合には、あらかじめ定款に

いる（これまでは35000ユーロ、同法典L227-1条3項）。

(56) 普通法上の有限会社では、相続時の持分の移転は原則自由であり、定款で承認条項を設けることができるにすぎない（商法典L223-13条）。普通法上の株式会社では、上場会社をのぞき定款に承認条項を置くことができるが、相続等の際には当該承認条項は適用されない（同法典L228-23条1項）。

(57) PORACCHIA, MERLAND et LAMOUREUX, *op. cit.* (note 40), n° 154 ; VIANDIER, *op. cit.* (note 33), n° 23.

(58) VIANDIER, *Ibid.*, n° 24.

定めを置くことを条件として、他の社員の全員一致により、その者を「退社 (se retirer)」させることができる (同法典 R822-100条 1 項)。「退社」の決定があった場合には、当該社員の保有する持分は、商法典 L822-9 条 2 項の意味における会計監査役⁽⁶⁰⁾の持分として考慮されなくなる。したがって、会計監査役が保有する資本の部分⁽⁶¹⁾を維持するために必要な場合には、当該社員は、強制退社の通知日から 6 ヶ月の期間内に持分または資本証券の全部または一部を譲渡しなければならない (同項)。

また、社員が会計監査役名簿の登録抹消の制裁を受けた場合にも、当該社員は、会計監査役が保有する資本の部分⁽⁶¹⁾を維持するために、登録抹消の確定日から 6 ヶ月以内に、持分または資本証券の全部または一部を譲渡しなければならない。一時的禁止の場合と異なり、当該社員の持分は、社員の意思に関係なく強制譲渡の対象となる (同法典 R822-101条)。

(c) 新しい社員の承認

株式または持分の譲渡において、新しい社員の加入は事前の承認に服する。定款の定めにより、株主総会または持分所持人総会の承認、あるいは取締役会もしくは監査役会または業務執行者の承認が必要である (同法典 L822-9 条 6 項)。普通法上の各会社の承認手続きにかかわらず、商法典 L822-9 条 6 項の規定が適用される (各会計監査役会社における承認手続きについては、同法典 R822-143条参照)。社員間の譲渡の場合には承認は不要であるが、新しい社員については、その者が会計監査役であっても承認手続

(59) 懲戒上の制裁は、地方懲戒部 (地方登録委員会) により言い渡されるが (同法典 L822-6 条、L822-7 条)、自然人会計監査役を対象とする懲戒上の制裁には、戒告 (avertissement)、譴責 (blâme)、5 年を超えない期間の一時的禁止、名簿登録抹消がある (同法典 L822-8 条)。会計監査役会社およびその社員も同様の制裁を受ける (同法典 R822-99条)。

(60) BCNCC n° 106-1997, p. 316.

(61) 2008年12月8日オールドナンス改正後も、商法典 R822-100条および R822-101条は、強制譲渡が行われる場合の基準を資本基準としているが (改正されていない)、同オールドナンスの趣旨からはこれらの条文の「資本の部分」という表現を「議決権割合」と読み替える必要が出てくるであろう。

⁽⁶²⁾に服する点で、会計監査役会社における人的要素（*intuitus personae*）が重視されている。

②会社機関

会社運営の面からも会計監査役職の外部の資本に対する独立性を担保するため、業務執行者、取締役会会長または執行役員会長、監査役会会長および執行役員の職務は、自然人会計監査役または EU 構成国の法定監査人が引き受けなければならないこと、業務執行機関、管理機関、指揮機関または監督機関の構成員の少なくとも 4 分の 3 は、自然人会計監査役および EU 構成国の法定監査人でなければならないことが定められている（2008 年 12 月 8 日オールドナンス改正後同法典 L822-9 条 3 項）。なお、商法典 L822-9 条は、これらの会社指揮者が会計監査役会社の社員であることまでは要求していない。

(a) 会計監査役有限会社

有限会社においては、一人または数人の自然人が業務執行者となるが、その者が社員であるか否かを問わない（同法典 L223-18 条 1 項）。会計監査役有限会社の場合には、自然人会計監査役または EU 構成国の法定監査人が業務執行者となる（同法典 L822-9 条 3 項）。会計監査役有限責任一人企業⁽⁶³⁾についても同様である。

(b) 会計監査役株式会社

株式会社においては、取締役会が置かれる旧型（一層制）（同法典 L225-17 条以下）と、執行役員および監査役会が置かれる新型（二層制）とを選択することが可能である（同法典 L225-57 条以下）。旧型の場合にはさらに、会社全般の指揮権限を取締役会会長が有する方式と、取締役会が選任する執行役員が有する方式（分離型）とを選択することができる（同法典 L225-51-1 条 1 項⁽⁶⁴⁾）。会計監査役株式会社においては、旧型の場合には取締

(62) BARBIERI, *op. cit.* (note 40), n° 34, p. 20.

(63) *Mémento Audit, op. cit.* (note 26), n° 1461, p. 53.

役員会長および執行役員、新型の場合には執行役員会長および監査役員会長は自然人会計監査役または EU 構成国の法定監査人でなければならない。また、旧型の場合に取締役会、新型の場合に執行役員および監査役会の構成員の 4 分の 3 は、自然人会計監査役または EU 構成国の法定監査人でなければならない (同法典 L822-9 条 3 項)。なお、取締役および監査役会構成員について資格株制度が採用されている場合 (同法典 L225-25 条、L225-72 条)⁽⁶⁵⁾ をのぞき、これらの会社指揮者が株主であることまでは要求されていない。また、会社指揮者が従業員の地位を兼ねる場合については、普通法上の株式会社において課されている従業員兼務取締役に対する人数制限と勤続年数の制限の適用が排除されている (同法典 L822-9 条 3 項)。

(c) 会計監査役略式株式会社

略式株式会社の組織は原則自由であり、社長を置くことが義務づけられているにすぎない (同法典 L227-1 条 3 項)。他方、定款の定めにより、取締役会、執行役員会、監査役会、委員会などの合議機関を置くこともできる。⁽⁶⁶⁾ 商法典 L822-9 条 3 項は会計監査役略式株式会社の会社指揮者について言及していないが、社長と、定款の定めで合議機関を置く場合のその構成員の 4 分の 3 は会計監査役でなければならないと解されている。⁽⁶⁷⁾ 会計

(64) 鳥山恭一「コーポレート・ガバナンスとフランス会社法 (上)・(下)」監査役 459 号 13 頁・460 号 69 頁 (2002 年)。

(65) 普通法上の株式会社においては、従来、取締役および監査役会構成員が株主でなければならないという資格株制度が置かれてきたが、2008 年 8 月 4 日法の改正により、定款で定めた場合にのみ資格株制度を採用することができるという制度になった。

(66) MERLE, *op. cit.* (note 53), n° 595-7, p. 731.

(67) *Mémento Audit, op. cit.* (note 26), n° 1536, p. 60. 明文の定めがないことを根拠に法人会計監査役が社長となることを認める見解もある (BCNCC n° 145-2007, p. 163, 同法典 L227-7 条参照)。なお、2008 年 12 月 8 日オールドナンスの改正の趣旨からすれば、EU 構成国の法定監査人にも会計監査役略式株式会社における会社機関の地位を認めなければならないであろう。

監査役一人略式株式会社の社長も同様である。⁽⁶⁸⁾

③会計監査役職の遂行

会計監査役会社において、会社の名において会計監査役の職務を遂行するのは、その社員、株主または会社指揮者である自然人会計監査役である（同法典 L822-9 条 4 項）。会計監査役である会社指揮者にまで職務の遂行が認められているのは、商法典 L822-9 条が適用される会計監査役会社では、社員でない会計監査役を会社指揮者とすることが認められているから⁽⁶⁹⁾である。反対に、社員であっても会計監査役でない社員には、会計監査役の職務の遂行は認められない。会計監査役会社が法定監査の任務を遂行する際に発行する報告書または文書には、当該会計監査役会社の法定代理人が行う会社の署名のほか、この報告書または文書の作成に関与したこの会社の社員、株主または会社指揮者である会計監査役の署名が記載される（同法典 R822-94 条）。

なお、会計監査役は、会計監査役会社の名で職務を遂行する場合、原則として一つの会計監査役会社内でしかその職業を遂行することができない⁽⁷⁰⁾（同法典 L822-9 条 4 項）。ただし、ある会計監査役会社において会社の名

(68) *Mémento Audit, op. cit.* (note 26), n° 1481, p. 54.

(69) *VIANDIER, op. cit.* (note 33), n° 32. また、2008年12月8日オールドナンスが商法典 L822-9 条 4 項を改正しなかったため、EU 構成国の法定監査人が会計監査役会社の名において職務を遂行しうるかどうかについては注文中明らかではない。この点につき、*BARBIERI, op. cit.* (note 43), p. 451は、EU 構成国の法定監査人が会計監査役会社の社員または会社指揮者となりうることから（2008年12月8日オールドナンス改正後同法典 L822-9 条 2 項、3 項）、EU 構成国の法定監査人も会社の名において職務を遂行しうると解している。

(70) *Commission nationale d'inscription sur la liste des commissaires aux comptes, Décision du 24 octobre 1986, BCNCC n° 67-1987, p. 86.* 例外として、一方の会計監査役会社が他方の会計監査役会社の資本の過半数を保有している場合、または2つの会計監査役会社の社員の半数以上が共通している場合には、会計監査役は、2つの会計監査役会社内で職業を遂行することができる（同法典 L822-9 条 7 項）。

で職務を遂行しながら、他の会計監査役会社において出資のみを行う社員となること（社内では職務を遂行しない⁽⁷¹⁾）、あるいは個人で会計監査役⁽⁷¹⁾の職業を行うことは認められている。

④職業組織の関与

会計監査役名簿は、控訴院の管轄ごとに地方登録委員会により作成され、管理される（同法典 R822-2 条 1 項）。会計監査役会社の登録請求時には、社員は、会社定款の写し、登録の申請書のほか、社員の名簿（各社員の氏名、住所、会計監査役名簿への登録、社員の有する資本証券または持分の数が記載される）、業務執行機関、指揮機関、管理機関または監督機関の構成員の名簿（会計監査役である者は会計監査役名簿への登録を証明するものを提出する）を提出する必要がある（同法典 R822-75 条）。

また、社員の退社・加入、合議機関の構成員の退任・選任の場合には、会計監査役会社は、地方登録委員会に対して名簿登録の変更を請求しなければならない（同法典 R822-89 条 1 項）。商法典 L822-9 条等の法令上の要請が満たされていない場合には補正が認められるが、補正期間中に補正しなかった場合には、当該会計監査役会社は、地方登録委員会によって登録抹消が言い渡される（同条 3 項）。

2 会計監査役自由職遂行会社

自由職遂行会社として認められているのは、株式会社形態の自由職遂行株式会社、有限会社形態の自由職遂行有限会社・自由職遂行有限一人会社、株式合資会社形態の自由職遂行株式合資会社、略式株式会社形態の自由職遂行略式株式会社・自由職遂行一人略式株式会社である。

会計監査役会社として明文で認められているのは、自由職遂行有限会社（・自由職遂行有限責任一人企業）、自由職遂行株式会社、自由職遂行略式株式会社（・自由職遂行一人略式株式会社）であり（商法典 R822-136 条参照）、自由職遂行株式合資会社を会計監査役会社として用いることができるかに

については見解が分かれている。⁽⁷²⁾

（１）社員構成

①社員の類型

名簿に登録された会計監査役は、商法典 L822-9 条および1990年自由職遂行会社法 5 条に定める条件にしたがい、同法 5 条に定める者とともに、自由職遂行会社を設立することができる（商法典 R822-137条）。1990年自由職遂行会社法 5 条以下は、会社の資金調達能力を妨げずに社員の独立性を保護するために、会社の資本を保有することができる法人または自然人⁽⁷³⁾の類型を詳細に定めている。

まず、社内で職業を遂行する会計監査役が、直接または間接的に、資本の過半数および議決権の過半数を保有することが義務づけられている（1990年自由職遂行会社法 5 条 1 項）。社内で職業を遂行する会計監査役に限定されていること、資本基準だけではなく議決権基準も置かれている点に特徴がある。間接的な保有として⁽⁷⁴⁾、一般租税法典220条の4A に定める条

(71) たとえば、VIANDIER, *op. cit.* (note 33), n° 33参照。

(72) 肯定するものとして VIANDIER, *Ibid.*, n° 54参照。これに対して、*Mémento Audit, op. cit.* (note 26), n° 1545, p. 60は、自然人会計監査役が商人資格を有することになる株式合資会社の無限責任社員となることができないことを理由に自由職遂行株式合資会社形態の会社監査役会社を認めない。しかし、自由職遂行株式合資会社の無限責任社員は商人資格を有しないことが定められているので（1990年自由職遂行会社法13条 2 項）、後者の見解の理由づけは妥当ではないと考えられる。

(73) VIANDIER, *op. cit.* (note 33), n° 46. また、佐藤・前掲（注29）73頁以下参照。

(74) 2008年 8 月 4 日法改正により、自由専門職財務的参加会社 (société de participations financières de professions libérales : SPFPL) が自由職遂行会社の議決権の過半数を保有することが認められた（2008年 8 月 4 日法改正後1990年自由職遂行会社法 5 条 1 項）。自由専門職財務的参加会社とは、2001年12月11日の法律第 2001-1168号 (Loi n° 2001-1168 du 11 décembre 2001 portant mesures urgentes de réformes à caractère économique et financier, JO 12 décembre 2001, p. 19703) により創設された、自由職遂行会社の株式または持分を保有することを目的とする持株会社である。もともとは、自由職遂行会社の資本の過半数を保有することのみが認められていた（1990年自由職遂行会社法 5 - 1 条）。自由専門職財務的参加会社

件に従い設立された会社、すなわち企業の全部または一部の資本を従業員が取得することのみを目的として設立された会社（従業員企業取得持株会社）を介しての保有が認められている。また、学説によれば、同法 5 条だけでなくその適用除外規定である同法 5-1 条も会計監査役自由職遂行会社に適用されると解されており、この場合、資本の過半数を社外で職業を遂行する自然人会計監査役または会計監査役会社が保有することができ⁽⁷⁵⁾る。

残りの資本および議決権は、①社外で会計監査役職を遂行する自然人または法人（自然人会計監査役または会計監査役会社）、②すべての職業活動を停止したが、社内で会計監査役職を遂行していた自然人会計監査役（10年間のみ）、③②の死亡後 5 年の期間内はその承継人、または④従業員企業取得持株会社（全ての構成員が社内で職業を遂行する場合）が保有しなければならない（同法 5 条 2 項）。したがって、自由職遂行会社は、元社員（②の類型）と死亡した社員の承継人（③の類型）による資本の保有について他の会社形態よりも柔軟性を有して⁽⁷⁶⁾いる。

このほか、自由職遂行会社においては、全くの外部からの資金調達⁽⁷⁷⁾が認められており、資本の 2 分の 1 まであらゆる自然人または法人が保有することが認められる（同法 6 条 1 項）。各自由専門職への適用については、コ

は、その適用を認めるコンセイユ・デタの議を経たデクレの定めがなければ各自由専門職について用いることはできない。会計監査役については、このようなデクレの定めがないので、この持株会社の利用はできないものと解されている。VIAN-DIER, *Ibid.*, n° 39; *Mémento Audit, op. cit.* (note 26), n° 1547, p. 61 参照。

(75) *Mémento Audit, Ibid.*, n° 1032, p. 39 et n° 1547, p. 61; VIAN-DIER, *op. cit.* (note 33), n° 47. また、1990年自由職遂行会社法 5-1 条について Bernard SAINTOURENS, *Sociétés d'exercice libéral, Rép. Dalloz. Sociétés*, t. IV. 2008, n° 25; DURAND-LÉPINE, *op. cit.* (note 31), n° 501 参照。

(76) *Mémento Audit, op. cit.* (note 26), n° 1549, p. 62.

(77) 2008年 8 月 4 日法による改正までは、あらゆる自然人または法人が保有することが認められるのは資本の 4 分の 1 までであった（1990年自由職遂行会社法 6 条 1 項）。自由職遂行株式合資会社についてはもともと、定款の定めによりあらゆる自然人または法人が資本の 2 分の 1 まで保有することが認められてきた（同条 2 項）。

ンセイユ・デタの議を経たデクレの定めによる。会計監査役自由職遂行会社においては、資本の4分の1までの保有が認められている（商法典R822-138条）。これらの自然人または法人については、会社が行う自由専門職との関係も、社員との個人的関係または家族的関係も特に必要とされていない。⁽⁷⁸⁾

このように、自由職遂行会社においてはさまざまな社員の類型が許容されているが、会計監査役自由職遂行会社において、自然人会計監査役および会計監査役会社のみが会社の資本を保有することを定款で定めることもできる。⁽⁷⁹⁾

②議決権

自由専門職の遂行と議決権の保有には一定の対応関係が必要であるとの観点から、⁽⁸⁰⁾株式を発行する自由職遂行会社においては、二倍議決権付株式、2004年6月24日オールドナンス以前の議決権なき優先配当株式、同オールドナンスにもとづく優先株式の発行について特則が置かれている。

自由職遂行株式会社、自由職遂行略式株式会社および自由職遂行株式会社合資会社が発行する株式には二倍議決権を付与することができるが、社内で職業を遂行する会計監査役に対してでなければ、その保有する株式に二倍議決権を付与することはできない⁽⁸¹⁾（1990年自由職遂行会社法8条2項）。この場合、社内で職業を遂行する社員間の平等を⁽⁸²⁾図るため、二倍議決権付株

(78) DURAND-LÉPINE, *op. cit.* (note 31), n° 56; SAINTOURENS, *op. cit.* (note 75), n° 34.

(79) *Rép. min.* n° 2859 : *JO Sénat* Q 30 juin 1994, p. 1623; DURAND-LÉPINE, *op. cit.* (note 31), n° 57.

(80) VIANDIER, *op. cit.* (note 33), n° 59.

(81) また、二倍議決権付株式が社内で職業を遂行する社員以外に移転される場合にはその二倍議決権は失われる（1990年自由職遂行会社法8条4項）。

(82) 自由職遂行略式株式会社は複数議決権付株式を発行することができるが、複数議決権付株式を社員間で分配すべき旨を定める規定は置かれていない。そこで、DURAND-LÉPINE, *op. cit.* (note 31), n° 33は、複数議決権付株式は社内で職業を遂行する自由職専門家の間で分配されることを定款に定めるべきであるとする。

式は、原則として、社内で職業を遂行するすべての社員に割り当てられなければならない(同条3項)。

社内で職業を遂行する会計監査役は、反対に、2004年6月24日オルドナンス施行前に存在した議決権なき優先配当株式、あるいは施行日以前の総会決議にもとづき発行された議決権なき優先配当株式を保有することはできない(同法9条1項)。さらに、優先株式に付与される特別な権利は、資本および議決権の配分の原則の適用、または会社指揮者が社内で職業を遂行する自由職専門家たる社員でなければならないという規定(同法12条)を妨げるものであってはならない(同法9条2項)。

また、2001年5月15日法の改正により有限会社において、2008年8月4日法の改正により略式株式会社において労務出資が認められるようになったが、自由職遂行有限会社、自由職遂行略式株式会社においても労務出資が認められる⁽⁸³⁾。このような労務出資は資本を構成しないが、労務出資に対して割り当てられる持分および労務出資株式にも議決権が認められる(民法典1844条)。

(2) 会計監査役職の独立性を確保する仕組み

① 株式または持分の譲渡

(a) 社員が死亡した場合

自由職遂行会社においては、上述のように、かつて社内で職業を遂行していた社員が職業活動を停止しその後死亡した場合について、他の会計監査役会社よりも柔軟な規定が置かれている。すなわち、当該社員の承継人は、当該社員の死亡後5年の期間内は社員の地位を有することが認められている(1990年自由職遂行会社法5条2項3号)。社内で職業を遂行する社

(83) Sophie SCHILLER et Pierre-Louis PÉRIN, Les apports en industrie dans les SAS, *Rev. des sociétés* 2009, p. 59 et spéc., n° 29, p. 80. 同文献によれば、労務出資はノウハウや経験などを出資の目的とするので、自由専門職を遂行する組織において用いられることが最も多いと指摘されている。

員が職業活動を停止する前に死亡した場合の承継人についても同様に解さ
⁽⁸⁴⁾れている。

(b) 懲戒上の制裁にもとづく強制譲渡

会計監査役である社員が懲戒上の制裁を受けた場合には、商法典L822-9条が適用される会計監査役会社と同様に、株式または持分の強制譲渡に関する規定の適用がある（商法典R822-100条、R822-101条）。

(c) 新しい社員の承認

会計監査役自由職遂行会社において、社員がその持分または資本証券の一部または全部を第三者に譲渡する場合には、商法典L822-9条の規定が適用される会計監査役会社と同様に、事前の承認が必要とされる（同法典R822-143条）。承認条件は1990年自由職遂行会社法10条の定めるところにしたがうが、自由職遂行会社のどの会社類型においても、社内で職業を遂行する会計監査役の多数決による承認が必要とされている。⁽⁸⁵⁾

②会社の機関

自由職遂行会社の運営については、各商事会社の運営に関する普通法上の規定が適用されるが、社内で職業を遂行する自由職専門家の独立性を高めるために適用除外規定が置かれており、会社指揮者が社内で職業を遂行する社員であることが義務づけられている（1990年自由職遂行会社法12条1項）。したがって、自由職遂行有限会社の業務執行者、自由職遂行株式会

(84) SAINTOURENS, *op. cit.* (note 75), n° 31.

(85) 新しい社員の承認は、自由職遂行有限会社では、社内で職業を遂行する持分所持人の4分の3の多数（1990年自由職遂行会社法10条1項）、自由職遂行株式会社では、定款の定めにより、社内で職業を遂行する株主の3分の2、または社内で職業を遂行する監査役会構成員または取締役会構成員の3分の2の多数、自由職遂行株式合資会社では、無限責任社員の3分の2の多数（同条2項）、自由職遂行略式株式会社では、社内で職業を遂行する社員の3分の2の多数（同条3項）をもって行われる。

(86) DURAND-LÉPINE, *op. cit.* (note 31), n° 36.

社の取締役会会長、執行役員構成員、監査役会会長および執行役員、自由職遂行略式株式会社の社長および指揮者は、社内でその職業を遂行する社員でなければならない。

さらに、自由職遂行株式会社の取締役会構成員または監査役会構成員の少なくとも3分の2は、社内でその職業を遂行する社員でなければならない(同項)、自由職遂行略式会社において、定款の定めによりこのような合議機関を設けた場合にも同様に解することになるであろう。また、取締役および監査役会構成員は、普通法上の株式会社において定められている従業員の地位との兼任に関する制限を受けない(同条2項)。

③会計監査役職の遂行

自由職遂行会社において、職業上の行為は、職業を遂行するための資格を有する社員を介することによって行われる(同法1条4項)。会計監査役自由職遂行会社において、職業上の行為を行うことができるのは会計監査役資格を有する社員のみであり、会計監査役資格を有しない社員は職業上の行為を行うことができない。

④職業組織の関与

会計監査役会社は、名簿登録の請求時に、地方登録委員会に対して、株主名簿または社員名簿と合議機関の構成員の名簿を提出しなければならないが(商法典 R822-75条)、会計監査役自由職遂行会社はこれに加えて、会計監査役資格を有しない株主または社員の詳細を記載した名簿(氏名、住所、職業、会社における職務、その保有する株式または持分が記載される)も提出する必要がある(同法典 R822-139条)。そして、社員の入社・退社、合議機関の構成員の退任・選任があった場合には、会計監査役自由職遂行会社は、登録の変更を請求する必要がある。変更内容が法令上の規定に違反しており当該会計監査役会社が補正期間中に補正しなかった場合には、地方登録委員会によって、その登録抹消が言い渡される(同法典 R822-89

条)。

このほか、1990年自由職遂行会社法5条(社員構成)に定める条件を満たさなくなった場合について、利害関係人の請求にもとづく裁判上の解散も定められている(1990年自由職遂行会社法5条4項)。

おわりに

1 フランスの会計監査役会社における社員構成の多様化

以上のように、フランスでは、多くの会計監査役会社形態において、会計監査役でない者が社員となることが認められており、会計監査役会社における社員構成および資本構成が多様化している。商法典L822-9条が適用される会計監査役会社においては、自然人会計監査役、会計監査役会社およびEU構成国の法定監査人が議決権の4分の3を保有すれば足り、議決権の4分の1まで会計監査役でない社員が保有することができる。そして、一方では会計監査役である社員に複数議決権付株式を付与し、あるいは会計監査役である社員から労務出資を募りその議決権を算定することにより、他方では会計監査役でない社員に議決権制限株式を発行することにより、会計監査役でない社員から資本の4分の1よりも多くの出資を募ることも可能である。自由職遂行会社においても、原則として社内で職業を遂行する自然人会計監査役が資本および議決権の過半数を保有し、残りを会計監査役職に関係する者が保有しなければならないが、資本の4分の1まで会計監査役ではない者からの出資が認められる。これらの会計監査役ではない社員については特に資格制限も設けられていない。

そして、会計監査役ではない社員からの出資が認められる代わりに、会計監査役会社における会計監査役職の独立性を確保するための多くの規定が置かれている。第一に、社員が死亡した場合または社員が懲戒上の制裁を受けて会計監査役職を遂行することができなくなった場合について株式または持分の強制譲渡を定める規定が置かれているが、そのような規定が

置かれることにより、職業を遂行しうる会計監査役が所定の割合の議決権（自由職遂行会社の場合には資本割合および議決権割合）を保有することが実質的に確保されている。第二に、会社指揮者、および合議機関の一定割合の構成員が会計監査役でなければならないと定められることにより（自由職遂行会社の場合には社内で職業を遂行する社員たる会計監査役でなければならない）、会計監査役会社の経営における会計監査役職の独立性が確保されている。第三に、会社内部での会計監査役職の職務の遂行が社員または指揮者である会計監査役のみに認められることによって（自由職遂行会社の場合には社員のみに認められている）、会計監査役の職務の遂行における会計監査役職の独立性と会計監査役職の専門性が確保されている。第四に、職業組織（地方登録委員会）が会計監査役会社の登録実務を担い、地方登録委員会が登録の段階と登録内容の変更の段階において会計監査役会社の社員構成および機関構成に関する規定が遵守されているかを確認するという仕組みが設けられることにより、これらの規定の実効性が担保されている。

2 日本の特定社員制度との相違

日本においても、平成19年の公認会計士法改正により、公認会計士でない者を社員とする特定社員制度が認められているが、フランスの制度とは異なる面が存在する。

まず、特定社員制度の趣旨に関する相違点である。日本では、監査法人の適切な業務運営の確保および実効性ある組織的監査の実施を目的として、経営、財務、内部統制、IT等の専門家が特定社員となることが想定されている。⁽⁸⁷⁾ 特定社員は、日本公認会計士協会の作成する特定社員名簿に

(87) 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・強化について」(平成18年2月22日) 3頁、公認会計士法改正対策プロジェクト・チーム特定社員・自主規制対応作業部会「特定社員制度 Q&A」(平成20年4月15日) 1頁(Q1)。特定社員の欠格事由の規定振りからも、特定社員として、税理士、弁護士などの専門家が想定されているものと考えられる(公認会計士法34条の10の10第11号参照)。

登録され（公認会計士法34条の10の8）、監査証明業務以外の業務および実務補習についてのみ、監査法人を代表する権限および当該業務を執行する権限を有する（同法34条の10の2第2項、34条の10の3第2項）。他方、フランスにおいて、会計監査役ではない者からの出資を許容した1984年3月1日法が目的としていたのは、とくに英米系の会計事務所との国際的競争に対抗できるように会計監査役会社の組織的基盤を強化することであった（1990年自由職遂行会社法の制定経緯についても同様の指摘ができる）。したがって、日本においては、特定社員を監査法人の業務に積極的に関与させることが想定されているのに対し、フランスにおいては、会計監査役でない社員は単なる資金の提供者として位置づけられているように思われる。このことは、フランスでは、会計監査役でない社員を登録する制度は存在せず、これらの社員の個人的能力または専門資格、あるいはこれらの社員が自然人であるか法人であるかが問題とされていないこと⁽⁸⁸⁾、会計監査役でない社員には会社の名において職務を遂行することが認められていないこと（もっとも、監査証明業務以外の業務も行うことができる日本の監査法人とは異なり、フランスの会計監査役会社は、計算書類の法定監査（監査証明）を行うことを唯一の目的としている）からも明らかである。

第二に、日本の監査法人とフランスの会計監査役会社の法人形態に関する相違点である。日本の無限責任監査法人は合名会社に関する規定を多く準用しており、平成19年公認会計士法改正により創設された有限責任監査法人は合同会社に関する規定を多く準用しているが、どちらも持分会社モデルとする特別の法人形態である。他方、フランスの会計監査役会社のうち、会計監査役でない者を社員とすることが認められる会社形態は、有限会社（société à responsabilité limitée：SARL）、株式会社（société anonyme：SA）、略式株式会社（société par actions simplifiée：SAS）等である（自由職遂行会社も含む）。

(88) 日本の特定社員は、欠格事由の規定等から、自然人に限定されると解されている。羽藤秀雄『公認会計士法〔新版〕』（同文館出版、2009年）235頁。

日本の持分会社では、各社員が業務執行権限を有するのが原則であり(会社法590条1項)、会社の業務執行の決定も社員の頭数多数決をもって行われる(同条2項⁽⁸⁹⁾)。監査法人においても、社員は業務執行権限を有するが(公認会計士法34条の10の2)、特に大規模な監査法人においては、定款の定めにより、社員のうち一部を構成員とする理事会等の合議体が置かれ、この理事会により監査法人の意思決定が行われてきた⁽⁹⁰⁾。他方、フランスのSARL、SA、SASでは、社員は業務執行権限を有さず、総会に参加し議決権を行使する権利を有するにすぎない。SARLでは一つの持分につき一つの議決権が認められ(持分複数主義)、SAにおいても一株一議決権が原則である(SASでは大幅な定款自治が認められる)ので、総会決議は頭数多数決ではなく資本多数決によって行われる。また、会社の管理・業務執行は会社指揮者および合議機関が行うが、会社指揮者および合議機関の構成員が社員であることは要求されていない。

日本の特定社員制度には、公認会計士が社員に占める割合について下限が置かれているが(同法34条の4第3項、公認会計士法施行規則19条〔100分の75以上〕)、このような規定は、米国やEU主要国において社員割合に下限が置かれていること等を踏まえて定められたものであると説明されている⁽⁹¹⁾。フランスでは、2008年12月8日オールドナンスにより社員割合に関する基準が廃止されたが(現在は議決権基準のみ)、日本の監査法人が持分会社をモデルにしていること(頭数多数決制)を前提とすれば、社員割合という基準も、なお合理性を有しているといえることができる。また、合議機関における監査人の占める割合について、フランスの商法典L822-9条が適用される会計監査役会社では、会計監査役が合議機関の構成員の4分の3を占めることが要求されているが、普通法上のSAと同様に、この合議

(89) 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3』別冊法セミ201号(日本評論社、2009年)19頁以下〔今泉邦子〕。

(90) 羽藤・前掲注(87)243・244頁。

(91) 羽藤・前掲注(87)243頁。

機関の構成員が必ずしも社員でなければならないことが義務づけられているわけではない。それに対し、日本では、監査法人の重要な意思決定を行うための合議体（理事会）が置かれる場合には、この合議体は社員の一部から構成されるので、社員たる公認会計士がその4分の3を占めることが要求されている（同法34条の13第4項、同規則28条）。公認会計士以外の者が監査法人を支配することを回避する⁽⁹²⁾ため、合議体のうち公認会計士が占める割合の下限が定められることは必要であり、日本の監査法人が所有と経営の分離していない持分会社をモデルにしている以上は、社員である公認会計士の割合を基準とすることは妥当であろう。

3 今後の特定社員制度の展望

以上のように、特定社員の制度趣旨とそもそもの法人形態が異なるので、日本とフランスの制度とで、監査人の独立性を確保する仕組みについて相違が生じるのは当然といえる。しかし、特定社員制度の用いられ方によっては、今後、本稿で検討したようなフランス法上の仕組みが参考になる場面が生じる可能性がある。

たとえば、有限責任監査法人において最低資本金を満たすために（同法34条の27第1項3号、公認会計士法施行令22条〔社員の総数×100万円〕）、または、監査法人の規模を拡大するために、今後、公認会計士ではない者、すなわち特定社員からの資金調達が重要視される可能性がある。このような資金調達の側面が強調された場合に、たとえば株式会社をモデルとした監査法人の類型が創設されることも考えられる⁽⁹³⁾。株式会社モデルの下で、株

(92) 弥永真生「公認会計士法等の改正」ジュリスト1344号（2007年）2頁以下、4頁。

(93) フランスで用いられている会計監査役会社の大部分は有限責任形態の会社であり、規定の柔軟性等の観点から、会計監査役自由職遂行会社よりも商法典L822-9条が適用される会計監査役商事会社が好まれている。そのうちのほとんどはSARL形態であるが（弥永・前掲（注29）205頁）、大規模な会計監査役会社（特に四大会計事務所）ではSA形態が用いられている。Mement *Audit*, op. cit.

式制度、一株一議決権の原則の適用を受けるとすれば、社員割合ではなく、資本基準ないし議決権基準が用いられるのが適切であり、議決権基準の実質を確保する仕組み、株式の譲渡に関する規制等が置かれる必要性も生じるであろう（会社法 2 条 5 号に定める「公開会社」でない会社ということになるであろう）。また、監査法人における運営および監査証明業務の執行について公認会計士の独立性を図る必要から、取締役会が設置される場合にはその一定割合は公認会計士でなければならず代表取締役は公認会計士でなければならない、監査証明業務の執行は社員または役員である公認会計士のみが行うといった規定を置くこと等が考えられる。このような場合に特に、本稿で検討してきたフランスの会計監査役会社制度の仕組みを参考にしうるであろう。

平成19年の公認会計士法は、特定社員制度を導入するとともに、有限責任監査法人の設立を認めた。監査法人と社員の責任のあり方については、フランスの会計監査役会社と社員の責任に関する検討とともに別稿で論じる予定であり、別稿での検討も踏まえて、監査法人制度の総合的な研究を行いたいと考えている。

* 本稿は、平成20年度・21年度科学研究費補助金（特別研究員奨励費：20・56641）にもとづく研究成果の一部である。