

フランス金融安全法による法定監査人制度 (会計監査役制度) の現代化

—金融の安全に関する2003年8月1日の法律第706号—

〔解 説〕	4 会計監査役の独立性の確保
1 はじめに	5 計算書類監査の効率性の向上
2 立法過程	6 おわりに
3 会計監査役の監督機関と職業組織	〔訳語対照表〕

1 はじめに

2001年以降明るみにされたアメリカにおける会計不正（エンロン，ワールドコム事件など），そして，TMT（科学技術—メディア—電気通信）に関する投機的なバブルの崩壊に続く株式市場の暴落により失われた市場の信頼を回復するために⁽¹⁾，「金融の安全に関する2003年8月1日の法律第706号⁽²⁾」（以下，金融安全法とする）⁽³⁾は，資本市場法および会社法の大改正を実現した。金融

(1) Hubert de Vauplane et Jean-Jacques Daigre, Introduction, in *La loi sur la sécurité financière*, Hubert de Vauplane et Jean-Jacques Daigre (sous la direction de), Revue Banque édition, 2004, p. 10の指摘による。

(2) Loi n° 2003-706 du 1^{er} août 2003 sur la sécurité financière intéressant le droit des sociétés, *JO* 2 août 2003, p. 13220. 金融安全法による会計監査役制度の改正を論じる邦語文献として，たとえば，奥山裕之「フランスの金融安全法」レファ2002年2月号（2002年）63頁以下，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巻11号（2003年）1521頁以下を参照した。

(3) 金融安全法による会計監査役制度の改正に関する仏語文献として，Bernard Bouloc, *Le renforcement de l'efficacité des contrôles effectués par les*

安全法は、第1章においては、市場監督機関の現代化のために、「証券取引委員会 (COB: Commission des opérations de bourse)」および「資本市場評議会 (CMF: Conseil des marchés financiers)」を統合し、「資本市場機関 (AMF: Autorité des marchés financiers)」を創設した⁽⁴⁾。第2章においては、投資家および被保険者の安全のために、金融投資顧問業者に対する規制を置き、銀行および金融の訪問勧誘の現代化および統一化を行なった。第3章においては、会計監査役の独立性を強化するために「計算書類の法定監査の現代化」をはかり、コーポレート・ガバナンスを改善するために「企業の透明性」を目標とした改正を行なった。本立法紹介は、金融安全法による会計監査役制度⁽⁵⁾の改正を検討の対象とするが、第3章第1節「計算書類の法定監査の現代

commissaires aux comptes, *Rev. soc.*, 2003, p. 807; Jean-François Barbiéri, De l'administrateur indépendant à l'auditeur indépendant et efficace, *Bull. Joly*, 2004, n° 1, p. 5; Alain Couret, Les dispositions de la loi sécurité financière intéressant le droit des sociétés, *JCP éd. E*, 2003, n° 1290, p. 1422; Alain Couret et Michel Tudel, Le nouveau contrôle légal des comptes, *D.* 2003, n° 33, *Chron.*, p. 2290, *BCNCC*, n° 131-2003, p. 393; Alain Lienhard, Loi de sécurité financière: quoi de neuf pour les sociétés?, *D.* 2003, n° 29, *Chron.*, p. 1996; Joël Monnet et Henri Hovasse, Commissariat aux comptes, *Dr. des soc.*, 2003, n° 169, p. 26; Hervé le Nabasque, Commentaire des principales dispositions de la loi n° 2003-706 du 1^{er} août 2003 sur la sécurité financière intéressant le droit des sociétés, *Bull. Joly*, 2003, n° 185, p. 859; Haritini. Matsopoulou, Le renforcement de l'indépendance des commissaires aux comptes, *Rev. soc.*, 2003, p. 813; Alain Pietrancosta, La réforme du commissariat aux comptes, in *La loi sur la sécurité financière*, Hubert de Vauplane et Jean-Jacques Daigre (sous la direction de), Revue Banque édition, 2004, p. 227; Didier Poracchia, La loi de sécurité financière et la réforme du commissariat aux comptes, *Dr. pat.*, 2004, n° 122, p. 62を参照した。立法作業中のものとしては、Frédéric Leplat, La modernisation du contrôle légal des comptes dans le projet de loi de sécurité financière, *P. A.* 4 août 2003, n° 154, p. 12; Richard Routier, De nouvelles pistes pour la gouvernance?, *Bull. Joly*, 2003, n° 129, p. 611; *BRDA*, 15-16/03, p. 16を参照した。

- (4) 金融安全法第1章による改正部分については、本研究会によりすでに立法紹介が発表されている。白石智則「フランス金融安全法による監督機関の現代化」比法38巻1号(2004年)355頁以下参照。
- (5) フランスにおける「会計監査役 (commissaire aux comptes)」とは、法定監査を行なう職業専門家である。株式会社の監査は、古くは、素人の「監査役

化」において取り上げられた事項のほか、会計監査役制度の改正に関する部分について第 2 節「透明性」における改正事項も取り扱うこととする。

2 立法過程

2001年以降明らかになった会計不正に対処するために、アメリカは、企業開示法と呼ばれるサーベンス・オクスレー法を制定した（2002年）。フランスの金融安全法はそれをうけての制定となったが、会計監査役制度に関する改正については特に、サーベンス・オクスレー法により直接的に影響を受けた部分だけではなく、以前からの国内の立法の成果である部分と EU の影響を受けた部分が混在している。会計監査役の監督機関である会計監査役職高等評議会（HCCC）は、サーベンス・オクスレー法により創設された「上場会社会計監督機構」（PCAOB: Public Company Accounting Oversight Board）のフランス版であるとされており⁽⁶⁾、また、第 2 節の「透明性」に関する改正について

(commissaire)」により行なわれていたが、1966年商社会社法によりこの「会計監査役」が監査を行なうこととなった。1966年改正以前は、株式会社にのみ監査役の選任が義務づけられていたが、現在では、すべての株式会社・株式会社合資会社、一定の基準を超える規模のその他の商社会社（有限会社など）のほか、多くの主体（経済的利益団体など）において会計監査役による法定監査が義務づけられている。株式会社などの会計監査を専門家が担っているという点で、日本の会計監査人をイメージしていただくとういだが、日本と異なり、「会計監査役」という特別の専門家資格が存在する点に注意が必要である。「会計監査役」が監査にとどまることなく、計算書類の証明の任務も担うという点で、公認会計士・監査法人による証券取引法上の財務諸表監査とも重なる部分がある。さらに、その任務は会計監査にとどまらず、業務の適法性監査をも射程としているため（たとえば、利益相反取引に関する報告書の作成の任務など）、日本の監査役に通ずる面もある。いずれにせよ、「会計監査役」が義務づけられる範囲は日本に比べて非常に広いものであり、株式会社については規模または上場・非上場の区別なく、その設置がすべて義務づけられているのである。なお、フランスにおいては、法定監査以外の任務（計算書類の作成、契約監査、コンサルティングなど）を行なう職業専門家として「専門会計士（expert comptable）」が存在する。

- (6) HCCC と PCAOB は、実際には、権限の射程が異なる。まず、PCAOB の監督権限は連邦証券取引所に上場する会社の計算書類の監査を行なう会計士を対象とするのに対して、HCCC は、会計監査役が監査を行なうすべての法人に対してその監督権限を有しているという点に大きな差異がある。また、

もこの法律の影響を受けたといわれている⁽⁷⁾。他方、監査人の独立性については、以前からの立法の延長線上にあると位置づけられている⁽⁸⁾。

金融安全法は、政府提出法律案として、2003年2月5日に元老院第一読会に提出され⁽⁹⁾、同年3月20日に元老院第一読会を通過した⁽¹⁰⁾。その後、同年5月6日に国民議会第一読会を通過し⁽¹¹⁾、同年6月5日に元老院第二読会を通過し⁽¹²⁾、同年7月17日に国民議会第二読会において最終的に決定された⁽¹³⁾。

会計監査役に関する規定は、「商事会社に関する1966年7月24日の法律」(以

HCCCが司法省のもとに設立されるのに対し、PCAOBはSECのもとに設立される。その他、PCAOBは、懲戒権限、監査実施基準・監査報告書作成基準の作成権限を有している。

- (7) De Vauplane et Daigre, *op. cit.* (note 1), p. 10においては、第1節の「計算書類の法定監査の現代化」と第2節の「透明性」に関する改正は、異なる要請から生じたものであるとし、後者は、コーポレート・ガバナンスにもとづくものであり、2001年以降の出来事に影響を受けているとする。
- (8) たとえば、*ibid.* このほか、CNCCは職業基準を作成することによりこの問題に取り組んできた。なお、サーベンス・オクスレー法の影響にも言及するものについては、Poracchia, *op. cit.* (note 3), p. 64参照。
- (9) Projet de loi, n° 166 (2002-2003)。
- (10) 元老院第一読会においては、Marini 報告書が提出されている (Rapport de M. Philippe Marini, au nom de la commission des finances, n° 206 (2002-2003))。元老院により可決された法案は、Projet de loi, adopté par le Sénat, n° 719 (2002-2003)。
- (11) 国民議会第一読会においては、Goulard 報告書が提出されている (Rapport de M. François Goulard, au nom de la commission des finances, de la l'économie générale et du plan sur le projet de loi n° 807 (2002-2003))。国民議会により可決された法案は、Projet de loi, modifié par l'Assemblée nationale en première lecture, n° 281 (2002-2003)。
- (12) 元老院第二読会においてもまた、Marini 報告書が提出されている (Rapport de M. Philippe Marini, au nom de la commission des finances, n° 319 (2002-2003))。元老院により可決された法案は、Projet de loi, adopté avec modifications par le Sénat en deuxième lecture, n° 901 (2002-2003)。
- (13) 国民議会第二読会においてもまた、Goulard 報告書が提出されている (Rapport de M. François Goulard, au nom de la commission des finances, de la l'économie générale et du plan sur le projet de loi n° 908 (2002-2003))。その後憲法院の合憲性審査に服したが、審査の対象は手続上の問題であり、法案の実質的な内容には変更がない。Décision n° 2003-480 DC du 31 juillet 2003, JO 2 août 2003, p. 13304参照。

下、「1966年法」と略す)において218条ないし235条に置かれていたが、商法典が2000年に法典化されたのにもない、L. 225-218条ないし L. 225-235条にうつされた。その後、いわゆる NRE 法 (2001年)により、会計監査役の地位の統一化のため、規制される職業として商法典第 8 編第 2 章に若干の規定が設けられた。今回の改正により、会計監査役の監督機関および職業組織に関する規定はすべて第 8 編第 2 章にうつされ、会社法上の地位に関する規定のみ株式会社に関する規定 (商法典第 2 編第 2 章第 5 節)の中に残されている。第 8 編第 2 章においては、「一般原則」と題する序節が置かれた後 (新 L. 820-1 条以下)、会計監査役職高等評議会を創設する第 1 節、会計監査役の地位に関する第 2 節が置かれている (名簿の登録・懲戒を定める第 1 款、会計監査役の倫理・独立性を定める第 2 款に分かれている)。なお、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業上の地位に関する1969年8月12日のデクレの変更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1121号⁽¹⁴⁾」(以下、「2003年デクレ」と略す)が、「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810号」(以下、「1969年デクレ」と略す)を改正している。

以下、本稿で条文を掲げる場合には、商法典中の規定については法典名を省略する。今回改正のあった規定については、「新」「旧」を付して表記するが、今回新設された規定 (L. 821-1 条以下)については特に何も付さないこととする。

3 会計監査役の監督機関と職業組織

会計監査役という専門職業は、1966年法による創設以降、職業組織として、会計監査役全国協会 (CNCC: *Compagnie nationale des commissaires aux comptes*) および会計監査役地方協会 (CRCC: *Compagnie régionale des commissaires aux comptes*) を有してきた⁽¹⁵⁾。しかし、金融安全法は、会計

(14) 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 des sociétés et relatif au Haut conseil du commissariat aux comptes, *JO* 27 novembre 2003, p. 20191.

(15) 会計監査役が職業を行なうためには、名簿への登録が必要であり、CRCCのもとに構成される地方登録委員会が名簿の作成および登録の任務を担ってきた。CNCCのもとに組織される全国登録委員会は、地方登録委員会による登

監査役職の運営の監督を強化するために、「会計監査役職高等評議会 (HCCC : Haut Conseil du commissariat aux comptes) を創設したのである (L. 821-1 条 1 項)⁽¹⁶⁾。HCCC の創設にともない、従来の CNCC・CRCC の権限および任務は大きな変更を受けている。

(1) 監督機関と職業組織の枠組み

(a) 会計監査役職高等評議会

会計監査役職高等評議会 (HCCC) は、司法大臣のもとに設立され、CNCC の「協力を得て (avec le concours)」職業の監督を確保し、会計監査役の倫理 (déontologie) および独立性の遵守を監視することを任務とする (L. 821-1 条 1 項ないし 3 項)。HCCC は、この二つの任務を果たすために、良好な職業慣行を特定しかつ促進し、司法大臣のアレテによる認可に先立ち CNCC により作成される職業遂行基準に関して意見を公表し、不服申立機関として会計監査役の登録を確保し、定期監査の方向性および枠組みを決定しかつその実施と結果を監督し、不服申立機関として会計監査役の懲戒を確保しなければならない (同条 4 項ないし 9 項)。

HCCC の構成員は 12 名から構成され、デクレにより任命される。司法官 3 名、AMF 長、経済担当大臣の代理人、大学教授、実務家 3 名および会計監査役 3 名からなることが定められている (L. 821-3 条)⁽¹⁷⁾。会計監査役は構成員

録に関する不服申立について管轄権限を有していた。会計監査役の懲戒は、地方懲戒部により行なわれており、不服申立については、CNCC のもとに組織される全国懲戒部がその管轄を有していた。

- (16) HCCC の内部規則については「会計監査役職高等評議会の内部規則の認可に関する 2004 年 2 月 2 日のアレテ (Arrêté portant homologation du règlement intérieur du Haut conseil du commissariat aux comptes, JO 2 mars 2004, p. 4234)」により定められている。
- (17) より詳しくは、司法官 3 名 (破産院の構成員すなわち破産院院長、会計検査院の司法官、司法系統の司法官)、AMF 長またはその代理人、経済担当大臣の代理人、法律、経済または金融専門の大学教授、経済・金融分野において資格を有する者 3 名 (資金を公募する企業の領域においてその能力のために選ばれた者 2 名、中小企業、経済活動を行なう私法上の法人または非営利団体においてその能力のために選ばれた者 1 名、会計監査役 3 名 (うち、資金を公募する者の計算書類の監査の領域において経験を有する者 2 名) からなる。HCCC の活動が開始されるにあたって、「会計監査役職高等評議会の構成員の任命に関する 2003 年 11 月 29 日のデクレ (Décret du 29 novembre 2003 portant nomi-

の多数を占めていないが⁽¹⁸⁾、このような構成は、職業に対する HCCC の独立性を確保し、一般投資家を保護するという考慮によるものであると説明されている⁽¹⁹⁾。

(b) 会計監査役全国協会・地方協会

1966年以來、会計監査役地方協会（CRCC）は控訴院の管轄ごとに設立されており、会計監査役全国協会（CNCC）は各地方の CRCC を統合し職業を代表する組織として全国に1つ置かれている（1969年デクレ25条以下）。本改正により、CNCC および CRCC の法的性質が明確にされることとなった。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*）⁽²⁰⁾であり、公権力（*pouvoirs publics*）に対して、会計監査役職を代表することを任務とする（L. 821-6 条 1 項）。CRCC は、控訴院の管轄ごとに設立され、法人格を有する（同項）。なお、司法大臣は、CNCC の提案にもつぎ、関係する CRCC の意見を聞いた後に、地方協会の改編を行なうことができるようになった（同項）。

(2) 監督機関と職業組織との関係

L. 821-1 条 2 項の文言によれば、「HCCC は、CNCC の協力を得て、職業の監督を確保する」と定められている。この「協力」という文言については、この「協力」は実際には平等なものではない⁽²¹⁾、さらには、従属を意味していると指摘されている⁽²²⁾。また、立法者は、会計監査役職の規律自体につい

nation des membres du Haut Conseil du commissariat aux comptes, *JO* 30 novembre 2003, p. 20524) により、その構成員が任命されている。なお、HCCC 長およびその構成員の任期は 6 年であり、3 年ごとに半数が改選される。再任も可能である（L. 821-3 条 3 項）。

(18) そのように指摘するものとして、Le Nabasque, *op. cit.* (note 3), p. 882 参照。

(19) Monet et Hovasse, *op. cit.* (note 3), n° 4, p.26 参照。

(20) 公益施設（*établissement d'utilité publique*）とは、「一般的利益を有する活動を管理し、それゆえ有利な法制度の適用を受ける私法人」のことをいう。中村＝新倉＝今関『フランス法律用語辞典（第2版）』（三省堂、2002年）参照。

(21) Jean-François Barbièri, *Premières identifications des «bonnes pratiques professionnelles» par le Haut conseil du commissariat aux comptes : quelques observations sur le rôle respectif de la Compagnie nationale et du Haut conseil*, *Bull. Joly*, 2003, n° 242, p. 1155, et spéc. n° 2.

て、「自主規律 (auto-régulation)」から、「共有された規律 (régulation partagée)」へ向けて組織することが目的であると述べている⁽²³⁾。このようにして、職業の構造に大きな変動が生じたと考えられるため、HCCCの権限とCNCCの権限との関係に留意しつつ、HCCCの権限を検討する。

(a) 良好な職業慣行の特定および促進

HCCCは、良好な職業慣行 (bonnes pratiques professionnelles) を特定しかつ促進しなければならない (L. 821-1条5項)。HCCCは、司法大臣、経済担当大臣、CNCC長またはAMF長、CRCC長、またはすべての会計監査役から、良好な慣行の特定および促進に関する質問を提起される (1969年デクレ1-5条1項2項, 2003年デクレにより改正)。

(b) 職業遂行基準作成の際の意見の公表

HCCCは、司法大臣のアレテによる認可 (homologation) に先立ち、CNCCにより作成される職業遂行基準 (normes d'exercice professionnel) に関して意見を表明する (L. 821-1条6項)。この意見は、AMF、銀行委員会 (CB: Commission bancaire) および保険・共済組合・相互扶助機関監督委員会 (CCAMIP: Commission du contrôle des assurances, des mutuelles et des institutions de prévoyance) の管轄に関係する場合には、これらの機関への諮問の後に、司法大臣により受け入れられる (L. 821-2条)。この意見は諮問的なものであり、司法大臣を拘束するものではない⁽²⁴⁾。これらの手続の後に、司法大臣は、CNCCにより採択された職業遂行基準に強制力を付与することが

(22) このほか、HCCCは階層的にはCNCCよりも高位ではあるが、二つの機関の協力により職業の適切な運営がなされると指摘するものについては、Poracchia, *op. cit.* (note 3), p. 64.

(23) 国民議会第一読会においてGoulard報告書によりそのように述べられている。Rapp. Goulard, *op. cit.* (note 11), p. 350. もっとも、立法者は、会計監査役職は、以前から、自己規律と司法省の監督から成り立ってきたと述べている。ここで意味する自己規律とは、司法省の監督 (登録・懲戒を行なう構成員として司法官・大学教授が含まれていること) の部分をのぞいたものであろう。他方、学説は、ここでいう司法省の監督のもとに置かれていた状態に加えて、資金公募会社の監査の組織がCNCCとCOBにより担われてきたことをあげて、すでに自己規律の状態にはなかったと評価しているようである。たとえば、Courret et Tudel, *op. cit.* (note 3), n° 10, p. 398参照。

(24) Monet et Hovasse, *op. cit.* (note 3), n° 9, p. 27参照。

できる⁽²⁵⁾。

ここではまず、CNCCにより作成された基準と、HCCCが「良好な職業慣行」として特定した職業慣行との関係が問題となる。学説によれば、良好な職業慣行とは、職業遂行基準を明確にする、または、職業遂行基準が存在していなかった分野を占める職業慣行のことであるという。HCCCにより良好な職業慣行として特定された場合には職業遂行基準になりうるが、特定されなかった場合には、アレテにより認可を受けず職業に適用されないことが妥当であると考えられている⁽²⁶⁾。

さらに問題となるのは、将来の職業遂行基準の作成権限が実際にはどちらにあるのかということである。職業遂行基準の作成の主な役割はCNCCにあり、HCCCは単なる意見を公表するだけであるとする見解もある⁽²⁷⁾。他方、事前に特定された「良好な職業慣行」は短期間のうちに職業遂行基準に組み入れられるとされており⁽²⁸⁾、ここから、HCCCは、これらの基準の作成の連鎖の両端に位置し（すなわち、慣行の特定と基準に対する意見の付与）、この作成過程を監督するのであり、CNCCは一つの鎖に過ぎないと述べる見解もある⁽²⁹⁾。

(c) 登録

HCCCは、CRCCのもとに組織される地方登録委員会（commission régionale d'inscription）の決定の不服申立機関として会計監査役の登録を確保する（L. 821-1条7項）。地方登録委員会の決定の不服申立機関は、以前はCNCCのもとに組織される全国登録委員会（commission nationale d'inscription）であった。

これのほか、地方登録委員会の構成員について変更があった。司法系統の職業裁判官および商事裁判所の構成員は登録委員会の構成員から外されている（旧 L. 225-220条と比較のこと）。なお、登録委員会の構成員は、司法大臣のアレテにより任命され、その任期は3年である（L. 822-2条）。

(25) たとえば、*Ibid.*

(26) Poracchia, *op. cit.* (note 3), p. 63 et s. の指摘による。

(27) Poracchia, *op. cit.* (note 3), p. 62参照。

(28) このように指摘するものとして、Rapp. Marini, *op. cit.* (note 10), p. 477; Couret et Tudel, *op. cit.* (note 3), n° 13, p. 400.

(29) Barbièri, *op. cit.* (note 21), n° 6, p. 1158.

(d) 懲戒

HCCC は、地方懲戒部 (chambre régionale de disciplinaire) によりなされる判決の不服申立機関として会計監査役の懲戒を確保する (L. 821-1 条 9 項)。地方懲戒部の判決に対する不服申立についてもまた、全国懲戒部 (chambre nationale de disciplinaire) ではなく、HCCC が終審として行なうこととなった⁽³⁰⁾。

(e) 会計監査役職の監督

以前は、職業の監督は、CNCC および CRCC の管轄権限に属していた (1969年デクレ66条5項)。これに加えて、資金公募会社において計算書類の証明の任務を負う会計監査役については、CNCC と COB のもとで組織される全国活動検討委員会 (CENA : comité d'examen national d'activité) により監督が行なわれていたのである。本改正により、会計監査役が服すべき監督は、検査、定期監査、臨時監査であるとされ (L. 821-7 条以下)、特に後二者について HCCC の役割が定められている。

① 検査

司法大臣が行なうものとして検査 (inspection) があるが、このために司法大臣は、AMF、CNCC、CB または CCAMIP の協力を要求することができる (L. 821-8 条 1 項)。資金公募者または集団投資機構 (organisme de placements collectifs) の会計監査役の場合には、AMF は検査のイニシアチブをとり、CNCC の協力を要求することができる (同条 2 項)。

② 定期監査

HCCC は、定期監査 (contrôle périodique) の方向性および枠組みを決定しかつその実施と結果を監視しなければならない (L. 821-1 条 8 項)。

(30) これのほか、懲戒上の訴えの手続きにつき、提訴権者の範囲が拡大された (L. 822-7 条)。以前は、主として、政府委員により訴えの提起が行なわれていたが、今後は、司法大臣、共和国検事、CNCC 長、CRCC 長により行なわれる。また、特に重大性を有する行為が、刑事制裁または懲戒上の制裁を正当化する性質のものである場合には、司法大臣は、訴追の開始後、緊急性と公益がそれを正当化し、利害関係人がその所見を示しうる状態に置かれた後に、職務の仮の停止を宣言することができる (L. 821-10 条) こととなった。懲戒上の制裁については、名誉職の退職が付け加わったほか、一時的禁止の制裁に執行猶予が付されうることになった。

③ 臨時監査

定期監査および臨時監査 (contrôle occasionnel) は、ともに CNCC または CRCC により行なわれる。ただし、資金公募者または集団投資機構の場合には、AMF の協力を得て CNCC により行なわれる。

会計監査役は、検査および監査の際には、請求された情報および書類をすべて提供しなければならない、職業上の秘密を対抗することはできない (L. 821-12条)。

4 会計監査役の独立性の確保

会計監査役の監査が実効的に行なわれるためには、会計監査役の独立性が重要な要素となる。フランスの立法者は、1966年改正以来、「欠格事由 (incompatibilité)」および「禁止 (interdiction)」を設けることにより、会計監査役の会社に対する独立性を確保してきた。近年、ネットワーク⁽³¹⁾において活動を行なう多国籍の監査事務所 (cabinet d'audit) の出現により、監査人の独立性をめぐる状況は激変し、国内、世界、EU においてそれぞれ、独立性を重要視する気運が高まってきたのである。国内においては、CNCC と COB は、職業倫理規範を改訂するほか、共同のワーキング・グループにおいて作成した報告書にもとづき⁽³²⁾、1999年初めに、会計監査役倫理独立性委員会 (CDI: Comité de déontologie et indépendance des commissaires aux comptes) を設置した。この委員会は、会計監査役職にはない者から構成され、資金公募会社の会計監査役の独立性・職業倫理に関する規範の適用と解釈をその任務とする。国際的な動きとして位置づけられるものは、公認会計士国際連盟 (IFAC: Fédération internationale des experts-comptables) の倫理

(31) ネットワークとは、職業倫理規範によれば、共通の経済的利益 (intérêt économique commun) を有するものをいう。ネットワーク形態であることを示すものとしてたとえば、成果の分配、報酬または費用の移転の仕組みを有している、共通の名称または特徴を有していることなどがあげられる。Antoine Mercier et Philippe Merle, *Audit et commissariat aux comptes, 2005-2006*, Francis Lefebvre, 2004, n° 3742, p. 101参照。

(32) このワーキング・グループにより、1993年と1997年に報告書が作成され、グループの主催者の名前をとって、それぞれ Le Portz 報告書および Le Portz 第2報告書と名づけられている。なお、弥永真生『監査人の外観的独立性』(商事法務, 2002年) 56頁以下参照。

規範の策定⁽³³⁾, サーベンス・オクスレー法およびその授権による SEC 規則の制定⁽³⁴⁾である。他方, EU においては, 1984年の EC 第 8 ディレクティブに始まり⁽³⁵⁾, 「EU における計算書類の法定監査人の独立性に関する 2002年 5月 15日の勧告: 基本的原則」(以下, 「2002年の EU 勧告」と略す)⁽³⁶⁾など, 数次にわたる法定監査人の地位に関する検討の動きが見られる。これらの動きの中, 金融安全法は, 会計監査役のさらなる独立性の確保を目指し, 欠格事由の個別の列挙をやめ, 証明の任務とそれ以外の任務とを分離し, 6年間のローテーション義務を定めたのである。

(1) 会計監査役の職業上の地位の強化

(a) 職業上の能力の確保

3年間会計監査役の職務を行なわなかった者は, 計算書類の証明の任務を受ける前に, 特別継続教育を受けなければならない (L. 822-4 条)。この義務は, 職業倫理規範により課されている継続教育義務に付け加えられるものである。

-
- (33) IFAC の倫理規範は 2001年に公表されたが, ローテーション義務について部分的に検討の対象としている。
- (34) 2003年 1月に公表された監査人の独立性に関する SEC 規則は, アメリカ合衆国において上場する会社にすべて適用されるため, アメリカ市場に上場するフランスの会社の関心の対象となっている。たとえば, Pierre Descheemaeker, *Nouvelle régulation internationale des sociétés cotées : les principales dispositions du Sabanes-oxley Act of 2002*, *Bull. Joly*, 2003, n° 1, p. 5を参照。
- (35) 「計算書類の法定監査を任務とする者の承認に関する EC 第 8 ディレクティブ」に続き, 「EU における計算書類の法定監査人の役割, 地位および責任に関する緑書 (Livre Vert du sur rôle, statut et responsabilité de contrôleur légal des comptes dans l'Union Européenne, *JOCE* C. 321 du 28 oct. 1996, p. 1)」, 「EU における計算書類の法定監査の品質管理に関する最低限の要請に関する 2000年 11月 15日の勧告 (Recommandation de la commission du 15 nov. 2000 relative aux exigences minimales en matière de contrôle de la qualité du contrôle légal des comptes dans l'Union européenne, *JOCE* L. 91 du 31 mars 2001, p. 91)」など。http://www.europa.eu.int. のホームページから入手可能である。
- (36) *Recommandation du 15 mai 2002 sur l'indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'UE : Principes fondamentaux*. http://www.europa.eu.int. のホームページから入手可能である。

(b) 欠格事由

これまで、会計監査役の欠格事由については、L. 225-224条において、個別の欠格事由を列挙するという方法がとられていた。しかし、このような列挙について不都合が指摘されていたため⁽³⁷⁾、金融安全法は、L. 225-224条を廃止し、L. 822-10条に一般的欠格事由を置いたうえで、L. 822-11条により詳細な個別的欠格事由を置いている⁽³⁸⁾。

会計監査役は、その独立性を害するすべての活動およびすべての行為を行なうことはできない。賃金を受領する仕事、商事活動を行なうこともできない(L. 822-10条)。

さらに、会計監査役は、自己が計算書類の証明の任務を負う者、またはL. 233-3条 I および II (親子会社の定義に関する規定)の意味においてその者を支配する者もしくはその者が支配する者のもとで⁽³⁹⁾、直接または間接に、利益⁽⁴⁰⁾を獲得し、受領または保持することはできないことが定められている(L. 822-11条 I 1項)。

そのほか、職業倫理規範 (code de déontologie de la profession) は、「会計監査役の任務の遂行と両立することのできない、同時または過去の人的、財務上および職業上の関係」を定義しなければならない(同パラグラフ 2 項)。職業倫理規範はまた、「会計監査役が国内または国際的な総合的ネットワーク (réseaux pluridisciplinaires)⁽⁴¹⁾に加入し、その構成員が共通の経済的利益を

(37) 以前から、欠格事由を個別的に列挙することにより、柔軟にこの規定を運用できないことが指摘されてきた。さらに、これまでの欠格事由が利益の錯綜よりも人的関係を考慮してきたことにより、現在の会計監査役の職業の新たな実施方法および被監査法人の複雑な経済的関係には対応できなかったと指摘する見解として、Monet et Hovasse, *op. cit.* (note 3), n° 24, p. 28参照。

(38) この改正部分については、特に2002年のEU勧告に着想を得たものであると指摘されている。Lienhard, *op. cit.* (note 3), p. 1997参照。

(39) 姉妹会社について欠格事由の規制対象とされないことを指摘するものとして、Poracchia, *op. cit.* (note 3), p. 64。

(40) 職業倫理規範は、今後、HCCCの意見の後、コンセンユ・デタの議を経たデクレにより定められる(L. 822-16条)。2005年2月に、HCCCの意見により修正された改正案が公表されている。

(41) 総合的ネットワークの概念については、Monet et Hovasse, *op. cit.* (note 3), n° 26, p. 28参照。総合的ネットワークは、会計監査役、弁護士、専門会計士、情報処理サービス提供者などを結集させたものであり、報酬または成果を部分的に集中させることを組織するものである。これらの報酬または成果は、

有している場合に、計算書類がその会計監査役により証明されている者により支配される者または前者を支配する者にサービスを提供することにより、会計監査役の独立性が害される状況」を明確にしなければならない(同項)。さらに、職業倫理規範は、計算書類が会計監査役により証明される会社における会計監査役の従業員および協力者が財務上の利益を保有することに対する制限もまた明確にしなければならない(同項)。

(c) 禁止

①法人の指揮者・従業員に関する禁止

会計監査役が職務の停止後5年間会社指揮者となること、会社指揮者が職務の停止後5年間会計監査役となることの禁止(それぞれ、旧L. 225-225条、旧L. 225-226条、金融安全法により廃止)については、金融安全法は、従来の枠組みを維持しつつも、その範囲を拡大している。会計監査役会社の署名者たる構成員も含めて会計監査役は、職務の停止後5年間は、監査を行なった法人(規定が第8編にうつったことにより、「会社」が「法人」に改められている)の指揮者だけではなく従業員(実際には財務部長など)となることはできない(L. 822-12条)。同様に、元指揮者が会計監査役として任命されることを5年間禁止する規定についても、元従業員にまで拡大されている(L. 822-13条)。

②証明業務とその他の業務との分離

2003年改正以前は、一般的欠格事由として、会計監査役の活動以外の活動により被監査会社から報酬を受領することが禁止されていた(1969年デクレ82条)。COBによる規制、さらにはCDIによる提言を受けて、金融安全法は、証明業務と助言業務を同時に行なうことを禁止した。会計監査役は、自己が計算書類を証明する任務を負う者、またはL. 233-3条IおよびIIの意味においてその者を支配する者もしくはその者が支配する者に対して、会計監査役の任務と直接に関係する注意(diligence)に入らない、あらゆる助言(conseil)、意見(avis)または勧告(recommandation)を行なうことはできない(L. 822-11条II 1項)。この注意はCNCCにより作成される職業遂行基準によって定められる。

同様の規定は、ネットワークにおいて行なわれる活動にも拡張されている。会計監査役が、構成員が共通の経済的利益を有しておりかつ計算書類の法定監

ネットワークのすべての構成員に対して再分配される。したがって、各構成員は、すべての者の活動に利害関係を有する。

査を唯一の活動としていない国内のまたは国際的なネットワークに加入している場合には、そのネットワークまたはその構成員との間に締結されている契約により、会計監査役の任務と直接に関係しないサービスの提供（特に助言）を受ける者の計算書類を証明することはできない（同パラグラフ 2 項）⁽⁴²⁾。

(2) 会計監査役の選任・再任における独立性の向上

(a) 選任

会計監査役の選任については、以前より、コーポレート・ガバナンスの理論の導入の枠組みの中で論じられることが多く、経営者団体により作成された報告書においては、取締役会の内部に設置される監査委員会 (*comité des comptes ou d'audit*) が会計監査役の選任の際に意見を表明するべきことが主張されていた⁽⁴³⁾。本改正においても、法案の段階では、独立取締役制度と三委員会（指名委員会、報酬委員会、監査委員会）の設置が提案されたが、両提案とも、立法作業の段階で削除された。結局のところ、会計監査役の選任にコーポレート・ガバナンスの理論が導入されたものの、その影響は限られたものにとどまっている⁽⁴⁴⁾。

① 選任手続

会計監査役は、取締役会または監査役会のほか、株主自身の決議案にもとづき通常総会で選任されることとなった（新 L. 225-228 条 1 項、3 項）。会社資

(42) 元老院第一読会においては、被監査会社の子会社（または親会社）とネットワークの構成員との関係までも禁止の対象に含めることが提案されたが、国民議会第一読会において、より柔軟なメカニズムを置くべきであり、ネットワークにより提供されるサービスの性質を考慮することによりこの禁止が適用されるべきであるとして、この提案は削除された。Rapp. Goulard, *op. cit.* (note 11), p.27 et s.

(43) AFEP-MEDEF, *Le conseil d'administration des sociétés cotées*, 1995 (Viénot 第 1 報告書と呼ばれている) ; *Rapport du comité sur le gouvernement d'entreprise*, 1999 (Viénot 第 2 報告書と呼ばれている) ; *Pour un meilleur gouvernement des entreprises cotées*, sept. 2002. (Bouton 報告書と呼ばれている)。それぞれ、<http://www.medef.fr> のホームページにより入手可能である。

(44) 監査委員会による会計監査役の選任が、より論理的であると評価するものについては、Courret, *op cit.* (note 3), n° 25, p. 1427. 監査委員会による会計監査役の選任については、法案の議題にあがったものの、実現にはいたらなかった。

本の少なくとも5%を保有する株主またはL. 225-105条に定める株主団体は、総会の議事日程に決議案を記載することを請求することができる。会計監査役は、以前から、通常総会により選任されることが定められてきたが、今回の改正は、選任案の提案者が誰なのかを明らかにした点で意義があるといえよう(旧L. 225-228条参照)⁽⁴⁵⁾。

資金を公募する株式会社においては、執行役員(directeur général)および担当執行役員(directeur général délégué)は、取締役である場合であっても、総会に提案される会計監査役を選ぶ取締役会で議決権を行使することはできない(新L. 225-228条1項)。これらの指揮機関は会計監査役の監査の対象であるため、この措置は、会計監査役の選任の中立性を保証することを目的としている⁽⁴⁶⁾。

②選任時の透明性確保

会計監査役が、最近の2営業年度において、会社またはL. 233-16条(連結計算書類に関する規定)IおよびIIの意味においてその会社が支配する会社の出資行為または合併行為を検証した場合には、総会に提出する決議案には、その旨を記載しなければならない(同条2項)⁽⁴⁷⁾。

(b) ネットワークへの加入・報酬に関する情報開示

ネットワークへの加入およびネットワークを通じて受領する報酬の開示の問題については、改正以前より、国内およびEUにおいてその検討がなされてきた。COB規則2002-06号は、資金公募会社に対して目論見書において会計監査役に支払う報酬額およびネットワークに対して支払う報酬額を開示することを要求していた⁽⁴⁸⁾。Viénot第2報告書およびBouton報告書においては、会計

(45) 会計監査役の前身である「監査役」は、株主の受任者として、株主総会により選任されていた。その後、監査役の独立性を確保する目的から、裁判所による選任などの立法提案がなされたが、現在に至ってもなお、依然として株主総会にその選任権限が存在する。選任の提案については、事実上、会社指揮者が行なってきたといえる。

(46) そのように説明するものとして、BRDA, *op. cit.* (note 3), p.16.

(47) 当初の法案では、独立性を担保するためにこのような会計監査役の就任自体を禁止していた。このことから、最終的に可決された規定が当初の法案より後退していると指摘する見解についてはLe Nabasque, *op. cit.* (note 3), p. 883参照。

(48) Règl. COB, n° 2002-06, homologué par un arrêt du 18 novembre 2002, JO

監査役が、監査委員会に対してネットワークへの加入および報酬額について開示すべきことが提案されていた。2002年のEU勧告もまた、同様の勧告を行っており、今回の改正のモデルとなっている。

① 選任時

提案された会計監査役は、計算書類の法定監査を唯一の活動とせずかつ構成員が共通の経済的利益を有する国内または国際的なネットワークに加入していることを書面をもって、当該会計監査役を選任しようとする者に通知しなければならない。また、計算書類の監査の任務とは直接に関係しないサービスであって、このネットワークが、会計監査役を選任しようとする者により支配される者または前者を支配する者に対して提供されるサービスのために、このネットワークから受領する報酬総額についても同様である（新L. 820-3条1項）。

② 任期中

ネットワークへの加入およびネットワークから受領している報酬に関する情報提供は、毎年行なわれ、被監査者の所在地において社員等の閲覧に供されなければならない（同項）。さらに、全ての被監査者は、これ以降、各会計監査役に対して支払う報酬額に関する情報を、その所在地において、社員等の閲覧に供さなければならない（同条2項）。

(c) ローテーション制度

改正以前は、法律上、会計監査役の任期は6年と定められており、再任が可能とされていた。しかし、被監査会社と会計監査役との癒着が懸念され、国内外において会計監査役のローテーション制度の検討が行なわれていたのである。CNCCおよびCOBにより作成された職業倫理規範33条は、2000年、資金公募会社において監査帳簿について責任を負う社員（会計監査役会社の社員が想定されている）の7年のローテーション義務を課した（さらに、2年間の選任禁止期間を置いている）。EUもまた、2002年のEU勧告により、7年のローテーションについて同意を示している。サーベンス・オクスレー法が、5年のローテーション制度を法律上の義務としたのを受けて、COBは、2002年7

20 déc. 2002, p. 21196; P. A. 14 avr. 2003, p. 6, obs. Thierry Granier. この規則は、証券公募会社 (sociétés offrant de titres au public), または規制市場もしくは新興市場 (Nouveau marché) への証券の上場を要求する会社に対して、その会社がこの機会に作成する目論見書 (prospectus) において、会計監査役に支払う報酬額を記載することを課すことにとどまっていた。

月に資金公募会社における会計監査役の署名者（大規模な監査事務所を想定している）のローテーションについてコミュニケを公表した⁽⁴⁹⁾。

このような動きを受けて、金融安全法は、法律上の義務として、会計監査役のローテーション義務を定めた⁽⁵⁰⁾。自然人会計監査役または会計監査役会社の署名者は、継続した6年をこえて、資金を公募する法人（*personne morale faisant appel public à l'épargne*）の計算書類を証明することができない（L. 822-14条1項⁽⁵¹⁾）。公けの寄付（*générosité publique*）を募る経済的な活動を行なう商人ではない私法上の法人および非営利団体についてもローテーション義務が導入される（同条2項）。この規定は、2006年8月1日から適用されるため、2003年8月1日に在職中の会計監査役は対象とはならない。

今回導入されたローテーション義務は、自然人会計監査役と会計監査役会社の署名者たる会計監査役を対象としている。自然人会計監査役の場合には、ローテーション義務により、6年後にその任務を放棄しなければならないのに対し、会計監査役会社の場合には、署名者のローテーションが導入されたにすぎないため再任が可能である。このようにこの義務の導入の結果が異なることは問題視されている⁽⁵²⁾。

5 計算書類監査の効率性の向上

金融安全法は、その第3章第1節において会計監査役制度の強化をはかるも

-
- (49) Communiqué du 29 juillet 2002, *Bull. COB*, 2002, juill.-août, p. 85. 解説として、Thierry Granier, *Recommandations et positions de la COB, Rotation des associés signataires des mandats de commissariat aux comptes*, *P. A.* 29 oct. 2002, n° 216, p. 12を参照した。
- (50) 法案提出時の文献であるが、大規模会計事務所の社員たる会計監査役の非再任を結論づけるべきであるとして、このようなローテーションの導入は不十分であると批判する見解も存在した。Routier, *op. cit.* (note 3), n° 11, p. 614 et s. 参照。
- (51) 金融安全法は、国内外の検討とは異なり、選任禁止期間の定めを設けていない。実際には、ローテーション義務を課すことにより事実上1年間の選任禁止期間が設けられ、さらには職業倫理規範がより上回る期間を課すであろうと指摘されている。
- (52) このような違いを指摘するものとして、Monet et Hovasse, *op. cit.* (note 3), n° 29, p. 29. 問題視するものとして、Courret et Tudel, *op. cit.* (note 3), n° 32, p. 410.

のであった。第2節は企業の透明性をはかるものであるが、これらの改正により、会計監査役の権限、義務および任務にもまた、変更が加えられている。

(1) 職務遂行の態様

(a) 共同会計監査役制

連結計算書類 (comptes consolidés) を公表する会社は、少なくとも2名の会計監査役を選任しなければならない (新 L. 225-228条5項)。それ以外の場合でも、任意に2名以上を選任することができる。複数の会計監査役が監査の任務を行なうことは、共同会計監査役制 (co-commissariat) とも二重会計監査役制 (double commissariat) とも呼ばれている。2名の会計監査役は、お互いに独立していなければならない、同一の事務所およびネットワークに属することはできない (CNCC 基準 1-201§ 8)。

共同会計監査役制は、フランスの独自の制度である。会計監査役の独立性を強化するために、本改正は、この制度の強化を検討の対象とした。いくつかの提案のうち、当初の法案により提案されていた、共同会計監査役の任期が3年を超えて重ならないようにする「半数改選 (mandats décalés) 制度」、すなわち「瓦型 (tuilage) 制度」については、費用がかかり、むだに複雑であると判断され、最終的に放棄された。

法案はまた、共同会計監査役間の馴れ合い、または2名のうちの1名が受動的にしか行動しない可能性を懸念して、2名の会計監査役が計算書類の作成の条件および方式を共に対審的に (contradictoirement) 検討することを提案した。この法案は、立法作業において大きな変更が加えられたが⁽⁵³⁾、最終的に、「会計監査役は、商法典 L. 821-1 条6項に一致して作成される職業遂行基準により明示される規定にしたがって、計算書類の作成の条件および方式について

(53) 元老院第一読会においては、2名の会計監査役は「類似の手段 (moyens comparables)」を実施しなければならないとしてこの義務が強化された。しかし、国民議会第一読会において、この要請は競争の強いゆがみを誘発する性質のものであり、大事務所は、必然的に、小規模の事務所を犠牲にして利益を得るであろうとして、この義務は削除された。Rapp. Gourlard, *op. cit.* (note 11), p. 394参照。同意を示す見解として, Couret et Tudel, *op. cit.* (note 3), n° 35, p. 411; Poracchia, *op. cit.* (note 3), p. 67参照。なお、共同会計監査役間の独立性については、荒鹿善之「フランス上場会社における共同会計監査の歴史と発展 (訳) 塩原一郎編著『現代監査への道』(同文館出版, 2004年) 91頁以下参照。

対審的検討 (examen contradictoire) を共に行なう」ことが定められた。

「対審的検討」については、CNCCおよびHCCCがこれを決定する。対審的検討においては、各会計監査役は書面によって意見を表明しなければならないが、両会計監査役は共通の視点を形成するために会合を持たなければならないということが指摘されている⁽⁵⁴⁾。一方が他方の作業を模写することはできない。職業遂行基準は、各会計監査役により実施されるべき注意の分配の原則 (principes de répartition des diligences) を明らかにしなければならない (同条6項)。

(b) 職業上の秘密

会計監査役、会計監査役を補助する協力者・専門家は、職業上の秘密を遵守しなければならないが (L. 822-15条1項)、連結計算書類を作成する法人については、連結法人および被連結法人の会計監査役はお互い、職業上の秘密の遵守を免除される。法人が複合計算書類を作成する場合も同様である (同条2項)。

(c) 異なる会計監査役会社への所属

会計監査役は、一つの会計監査役会社においてその職務を行なうことが義務づけられているが、この適用除外として、一方が他方の資本の半分以上を保有している会計監査役会社、またはその社員がお互いの少なくとも半数について共通している会計監査役会社であれば、会計監査役は、異なる会計監査役会社内で職務を行なうことが認められた (L. 822-9条6項)。

(d) 組織変更の際の会計監査役の任務の継続

会計監査役会社が他の会計監査役会社により吸収される場合には、吸収会社は、被吸収会社に付与された任務をこの任務の期間が終了する日まで継続して行なう。ただし、被監査会社の総会は、吸収後最初の総会の際に、会計監査役を聴取した後、任務の維持について決議することができる (新 L. 225-229条4項, 5項)。

(2) 権限の拡大

これまでは、会計監査役は、経過営業年度の計算書類を検討しまたは決定す

(54) Bouloc, *op. cit.* (note 3), p. 810参照。

る取締役会または執行役会の会議にのみ招集されるべきことが定められていた(旧 L. 225-238条)。国民議会は、第一読会において、監査役会会議への招集義務を加えた。また、会計監査役が招集されるべき会議の検討対象についても、計算書類だけでなく中間計算書類 (comptes intermédiaires) に拡大された(新 L. 225-238条)。中間計算書類とは、主として、半期計算書類 (comptes semestriels)、場合によっては四半期計算書類 (comptes trimestriels) である⁽⁵⁵⁾。このようにすべての会議に参加する権限が認められたことから、会社の状況についてよりよく情報提供を受けることができるとして、会計監査役の仕事の拡大が指摘されている⁽⁵⁶⁾。

(3) 任務の増大

(a) 証明に関する意見の根拠づけ

計算書類または連結計算書類の証明⁽⁵⁷⁾において、会計監査役は、自己の評価を根拠づけなければならない(新 L. 225-235条 1 項, 2 項)。改正以前は、法文上、会計監査役は証明の拒絶 (refus de certification) または限定付証明 (certification avec réserves) の場合にのみ、その理由を説明することが要求されていた(1967年 3月23日のデクレ第236号193条)。しかし、COBは、会計監査役が書面によりまたは口頭で会社指揮者に対して自己の意見を知らせる必要性を示しており、CNCCもまた一般報告書の作成に関する基準において、監査にもとづく意見を示すよう要請していた(CNCC基準 2-601)。

(b) 内部統制手続に関する報告書

内部統制 (contrôle interne) 手続に関する報告書の作成が取締役会会長(新 L. 225-37条 6 項) または監査役会会長(新 L. 225-68条 6 項) に対して義務づけられたのに対応し、会計監査役が、この報告書のうち、会計・財務情報の生成・処理に関する内部統制手続について所見 (observations) を述べるべ

(55) このように指摘するものとして、Courret, *op. cit.* (note 3), n° 61, p. 1434 参照。なお、Courret は、この改正を付随的な改正に位置づけている (n° 58 et s., p. 1443 et s.)。

(56) Boulloc, *op. cit.* (note 3), p. 811 参照。

(57) 会計監査役は、計算書類が正規かつ誠実であり、経過営業年度の取引の成果ならびに会社の財務状況および財産の忠実な概観を示していることを証明する(新 L. 225-235条 1 項)。連結計算書類については、同条 2 項を参照のこと。

きことが定められた(新L. 225-235条5項)。会計監査役は、この所見を記載した報告書を作成し、一般報告書に添付する⁽⁵⁸⁾。

(c) 公企業における監査

公施設法人 (établissement public) については、以前は商工業的公施設法人であって一定の基準を超えた場合に会計監査役の選任が義務づけられていたが、この改正により、公会計原則 (règles de la comptabilité publique) に服さない国の公施設法人は、少なくとも1人の会計監査役の選任を行わなければならないことが定められた。一定の基準を超える場合にこの義務が課される(1984年3月1日の法律第148号30条、金融安全法により改正)。連結計算書類の公表を義務づけられる公施設法人については少なくとも2人の会計監査役が必要である。

(d) AMF への情報提供義務

1967年オルドナンスによりCOBが制度化されて以来、資金公募会社の会計監査役の選任の際の情報伝達(1969年デクレ64条)、会計監査役に対する情報提供の請求(同デクレ67条)について規定が置かれていた。金融安全法においては、COBの後身であるAMFに対する会計監査役の情報提供義務がさらに強化されている⁽⁵⁹⁾。

AMFは、資金公募者の会計監査役の選任または再任案について通知されなければならない、このために、必要と判断するあらゆる所見を表明する(通貨金融法典L. 621-22条I)。この所見は、総会(または会計監査役の選任機関)および当該会計監査役に通知される。

AMFは、会計監査役に対して、被監査者のすべての情報を伝達するよう請求することができる(同条II1項)。そのほか、会計監査役は、計算書類の証明を拒絶する意思を根拠づけるすべての事実または決定について知らせなければ

(58) 会計監査役は、計算書類の証明に関する意見・その根拠などを記載し、年次総会に提出する報告書を作成するが、この報告書のことを一般報告書という。この他、特別報告書として利益相反取引に関する報告書などがある。「内部統制に関する報告書に関する報告書」は特別報告書にあたる。

(59) 1966年法以降、会計監査役は、株主の受任者にとどまらず、一般的利益を擁護する者と位置づけられてきた。この改正により、会計監査役が、資金公募会社にとっては、ある意味、AMFの補助者となったように思われるとする見解については、Bouloc, *op. cit.* (note 3), p. 812.

ばならない（同パラグラフ 2 項）。不正規な事項および不正確な事項に関して総会に提出する報告書の結論を AMF に伝達しなければならない。警告手続を行なった場合には、警告手続の枠内において取締役会または執行役会会長に送付した書面の謄本（コピー）を伝達しなければならない（同条 IV）。

他方、資金公募者の会計監査役は、任務の遂行の際に直面しかつ会社の財務情報に影響を有するおそれのあるすべての質問を AMF に提起することができる（同条 III）。

会計監査役は、これらの情報提供については、職業上の秘密の遵守を免除されており、責任を負わない（同条 V）。

6 おわりに

以上、金融安全法による会計監査役制度の改正をみてきたが、前述したように、今回の改正は、従来の国内における規律の成果であると同時に、アメリカのサーベンス・オクスレー法および EU の影響を受けたものであると位置づけられる。フランスにおいてはアメリカほどの会計不祥事が起きておらず、アメリカの立法から教訓を得るものではないとするものが多いが⁽⁶⁰⁾、実際には、フランスの立法者および学者は、アメリカのサーベンス・オクスレー法をかなりの程度で意識しているように思われる。

今回の改正の中で留意すべきは、まず、HCCC が会計監査役職に与えた影響であろう。アメリカの PCAOB が監査基準の制定権限を有しているのに対し、フランスの HCCC は、良好な職業慣行を特定かつ促進し、CNCC が作成する職業遂行基準について意見を表明する権限を有するのみである。このことだけ見れば、フランスの会計監査役職に HCCC が与えた影響は少ないのかもしれない。しかし、フランス国内における反応を検討すると、HCCC の創設により自主規律の時代が終わったと位置づける見解もあれば、CNCC により作成される職業遂行基準に法的規範力が与えられたと好意的に解する見解もある。職業にとって窮屈なものであるのか、後ろ盾を得たものであるのか、実際の運用を見てみるほかはない。

もう一点注目すべきは、資金公募者における会計監査役の地位と資金公募者

(60) 実際には、フランスにおいてもいくつかの会計不祥事（ヒバンディ・ユニバーサル事件、パレ・スターン事件、フランステレコム事件）などが明るみになっている。

ではない者における会計監査役の地位が、ある点においては同質化され、ある点においては区別が設けられている点であろう。COBの制度化以来、COBは、市場における財務・会計情報の質を向上させるために、資金公募会社の会計監査役についていくつもの規制を置いてきた。今回の改正においては、HCCCの監督が及ぶ範囲については区別を設けなかったとはいえ、会計監査役の選任およびローテーションについては特別の規定を設けている。このことは、資金公募者における会計監査役の役割が立法者によって重視されてきた証拠といえる。

現在、EU自体も、会計不正に対応するための取組みを行なっている。ヨーロッパ委員会は、2004年3月16日、「年次計算書類および連結計算書類の法定監査に関する、EC第4ディレクティブおよび第7ディレクティブを改正するディレクティブ案」を公表した⁽⁶¹⁾。このディレクティブ案は、2004年第2四半期にヨーロッパ議会およびヨーロッパ理事会で検討され、早くとも2005年半ばに採択されるという。このディレクティブの国内法化により、会計監査役制度が更に改正されることになろう。

* 脱稿後、1969年デクレを改正する2005年5月27日のデクレ第599号 (JO 29 mai 2005, p. 9485) が公表された。

〔訳語対照表〕

会計監査役	commissaire aux comptes
会計監査役会社	société des commissaires aux comptes
会計監査役職高等評議会	Haut conseil du Commissariat aux comptes (HCCC)
会計監査役全国協会	Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC)
会計監査役地方協会	Compagnie régionale des commissaires aux

(61) Augustin Robert, Le contrôle légal des comptes: La proposition de directive du 16 mars 2004 au regard du droit français après la loi de sécurité financière, *Bull Joly*, 2004, n° 265, p. 1295を参照した。Robertによれば、フランス法は、監査人の独立性、倫理などについては、EUの要請を十分に満たしているという。国内法化が必要なものとして、電子登録簿の創設、監査委員会の設置などがあげられている。

法定監査	comptes (CRCC)
監査事務所	contrôle légale
共同会計監査役制度	cabinet d'audit
(年次, 中間) 計算書類	co-commissariat
欠格事由	comptes (annuels, intermédiaires)
コーポレート・ガバナンス	incompatibilité
資金公募会社 (者)	gouvernance d'entreprise
	société (personne) faisant d'appel public
	l'épargne
資本市場機関	Autorité des Marchés financiers
証券取引委員会	Commission des opérations de bourse
	(COB)
証 明	certification
職業遂行基準	norms d'exercice professionnel
職業倫理規範	Code de déontologie professionnelle
専門会計士	expert comptable
内部統制	contrôle interne
ネットワーク	réseaux
報 酬	rémunération
会計監査役倫理独立性	Comité de déontologie et indépendance des
委員会	commissaires aux comptes (CDI)
ローテーション義務	obligation de rotation

付 記

本稿は、2004年度早稲田大学特別特定課題研究助成費（特別助成 B）（2004 B-103）による研究成果の一部である。

（内田千秋）