

フランスにおける法定監査人の独立性の強化

—会計監査役の倫理規程集の承認に関する2005年11月16日の
デクレ第1412号を変更する2006年4月24日のデクレ第469号—

はじめに

一 デクレによる承認までの経緯

二 倫理規程集の内容の検討

おわりに

はじめに

フランスにおいては、会計監査役 (commissaire aux comptes) という職業専門家が会社等の計算書類の法定監査を担っている。アメリカのエンロン事件などの会計不祥事後、フランスでは、「金融の安全に関する2003年8月1日の法律第706号⁽¹⁾」(以下、金融安全法とする)が成立したが、主要な改正点の一つに、会計監査役の独立性の強化があった。金融安全法は、それ自体で独立性に関する規定を強化したほか、一定の事項の決定を倫理規程集 (code de déontologie de la profession) に委任し、また、倫理規程集の承認手を定めた。

約2年半を経て、倫理規程集は、「倫理規程集の承認に関する2005年11月16日のデクレ第1412号⁽²⁾」(以下、2005年デクレとする)の承認を受けた。しか

-
- (1) 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改正の内容の詳細については、拙稿「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」早比法39巻1号 (2005年) 245頁を参照されたい。
 - (2) Décret n° 2005-1412 du 16 novembre 2005 portant approbation du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, JO 17 nov. 2005,

し、実務界からこのデクレの取消しが請求されたため、コンセイユ・デタは、経過措置が置かれていないとしてこのデクレの取消しを命じた⁽³⁾。そこで、経過措置を新たに加えることにより、倫理規程集は、「会計監査役の倫理規程集の承認に関する2005年11月16日のデクレ第1412号を変更する2006年4月24日のデクレ第469号⁽⁴⁾」(以下、2006年デクレとする)の承認を受けるに至った(以下、「本規程集」とする)。

この成立過程からも明らかなように、本規程集の内容の大半はあまりに厳格なものとして実務界から非難されている。そこで本稿では、本規程集の成立までの経緯を概観したうえで、本規程集の内容、特に議論の生じた規定について検討する。

一 デクレによる承認までの経緯

1 倫理規程集の法律上の根拠

商社会社に関する1966年の法律による会計監査役制度の創設以来、法令により禁止 (interdictions)・欠格事由 (incompatibilité) が定められ、幾度となく独立性強化のための改正が行われてきた⁽⁵⁾。

p. 17925, *JCP* éd. EA 2005, act. n° 350, p. 2025; *RLDA* 1/06, n° 8; *D.* 2005, p. 2938.

(3) CE, ass. Contentieux, 24 mars 2006, *Bull. Joly* 2006, n° 157, p. 711, note J.-F. Barbièri; *RJDA* 6/06, n° 656, p. 585; Conclusions du commissaire du gouvernement, Y. Aguila, *Bull. Joly* 2006, n° 157, p. 723, *RJDA* 6/06, p. 545; *BCNCC* n° 141-2006, p. 111, note Ph. Merle et *Rev. soc.* 2006, p. 583; *JCP* éd. EA 2006, n° 1577, p. 684; *P. A.* 3 avril 2006, p. 4, note O. Dufourなどを参照した。

(4) Décret n° 2006-469 du 24 avril 2006 modifiant le décret n° 2005-1412 du 16 novembre 2005 portant approbation du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, *JO* 25 avr. 2006, p. 6188, *JCP* éd. EA 2006, n° 211, p. 802; *RLDA* 6/06, n° 304; *D.* 2006, p. 1228. 本規程集に関する検討として、J.-F. Barbièri, Code de déontologie et indépendance des commissaires aux comptes, *Bull. Joly* 2006, n° 89, p. 409; H. Alves, Le point sur le statut des commissaires aux comptes, *RLDA* 3/06, n° 109; R. Dammann, L'indépendance des commissaires aux comptes, *D.* 2006, p. 1226.

(5) 以前の独立性に関する法令上の規制の内容については、鳥山恭一「フランス

金融安全法は、以前の規制を基礎として新たな規制を盛り込んだ。一般的欠格事由⁽⁶⁾を定める商法典 L.822-10条、就任の禁止⁽⁷⁾を定める L.822-12条・L.822-13条、資金公募会社等の会計監査役に 6 年ごとの交代制を義務づける L.822-14条のほか、L.822-11条が、独立性確保のための枠組みを定めて倫理規程集にその内容の決定を委任し（個別的欠格事由）、また、証明業務と非監査証明業務との分離を導入している。

倫理規程集はもともと、会計監査役全国協会（Compagnie nationale des commissaires aux comptes : CNCC）によって作成されており、1988年の《code d'éthique professionnelle》を前身に、1998年に職業倫理規程集（Code de déontologie professionnelle）が公表された⁽⁸⁾。また、CNCC は、1999年に、証券取引委員会（Commission des opérations de bourse : COB、現在では「資本市場機関」（Autorité des marchés financiers : AMF））と共同して倫理独立性委員会（Comité de déontologie et indépendance : CDI）を創設し、資金公募会社に関する倫理規程集を2000年に公表した。

このように原則的には職業組織によって作成されていた倫理規程集に対して、2001年の NRE 法は、デクレの承認を受けるべきことを定め（金融安全法による改正前商法典 L.820-3条）、倫理規程集に行政立法的性質を与えたのである。金融安全法はさらに、倫理規程集の承認手続および規定内容を明確にした。すなわち、倫理規程集は、会計監査役の監督機関である会計監査役職高等

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、弥永真生『監査人の外観的独立性』（2002年、商事法務）56頁以下・166頁以下などを参照。

- (6) 一般的欠格事由として、会計監査役の職務と、①独立性を害する活動・行為、②賃金を受領する仕事、③商事活動とが両立しないことなどが定められている。
- (7) 就任の禁止として、会計監査役は職務の停止後 5 年間は被監査者等の指揮者・労働者になることができないこと、被監査者等の指揮者・労働者は職務の停止後 5 年間は会計監査役として選任されることができないことが定められている。
- (8) この職業倫理規程集は、2003年に、監査などの任務に関する基準（normes）とともに、《Référentiel normatif et déontologique de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes》にまとめられた（職業倫理規程集は、7章34条、適用に関する規定10条からなる）。以前の倫理規程集については、蟹江章「フランスの会計監査役の独立性」北海道大学経済学研究49巻2号（1999年）75頁参照。

評議会 (Haut Conseil du commissariat aux comptes: HCCC) の意見⁽⁹⁾, 資金を公募する者・主体の会計監査役に関する規定については AMF の意見を経て, コンセイユ・デタの議を経たデクレによって承認されることが定められた (商法典 L.822-16条)。

2 本規程集成立までの経緯

CNCC により作成された倫理規程集の草案は HCCC に付託され, HCCC は, 2004年12月27日に修正版を公表した⁽¹⁰⁾。最終版は, 文言上の修正, 用語の統一などがなされたうえで, 2005年デクレの承認を受けた。

しかし, この承認後, 実務界, 特に大手監査事務所から非難の声があがった。ビック・フォーと呼ばれる KPMG, Ernst et Young Audit, Deloitte et associés, PricewaterhouseCoopers Audit に加えて, Grant Thornton⁽¹¹⁾ が, 2005年デクレの取消しとレフェレでのデクレの停止 (suspension) を請求したのである (なお, この停止請求は, 2006年1月26日のレフェレにより, 行政裁判法典 L.521-1条に定める緊急性の要件が満たされていないとして排斥されている)⁽¹²⁾。

(9) 金融安全法により創設された機関であり (商法典 L.821-1条以下), アメリカのサーペンス・オクスリー法により創設された PCAOB のフランス版といわれる。HCCC は, 会計監査役職の代表3名だけではなく, 司法官3名 (破産院の構成員, 司法系統の裁判官, 会計検査院の司法官), AMF の長 (または代理人), 経済担当大臣の代理人, 大学教授1名, 実務家3名の計12名から構成される (商法典 L.821-3条)。

(10) Avis H3C, 27 déc. 2004, <http://www.justice.gouv.fr/h3c/accueil.htm>.

蟹江章「フランスにおける独立性規制」川北博編著『新潮流監査人の独立性』(2005年, 同文館) 179頁参照。

(11) フランスの監査市場の現況については, 伊豫田隆俊「フランスにおける監査のコスト・パフォーマンス」加藤恭彦編著『監査のコスト・パフォーマンス』(2003年, 同文館) 70頁, 特に83頁を参照。

(12) CE, Réf., 26 janv. 2006, *JCP* éd. EA 2006, n° 80, p. 282; *RLDA* 3/06, n° 120; *D.* 2006, p. 438. 監査事務所らは, 欠格事由の違反が懲戒さらには刑事上の制裁の対象となること, 禁止規定が特にネットワークに対して問題を引き起こすことなどを主張した。しかし, コンセイユ・デタは, 倫理規程集の第4章および第5章 (ネットワークでの遂行, 個人的・財務上・職業上の関係) を適用することによって, 監査事務所らの活動に影響を及ぼすとしても, この結果は緊急性の要件を満たすものとみなされうるような重大性を有していないと判断し

デクレの取消しの申請については、申請者らの攻撃防御方法が多岐にわたるものであったにもかかわらず、コンセイユ・デタは、2005年デクレの施行日段階で進行中の「契約」(contrat en-cours)⁽¹³⁾に関する経過規定が存在しないという点のみに着目し、経過措置が存在しないのは法的安全性に欠けるという理由のもとにデクレを取り消した。

この取消しを受け、デクレ自体に進行中の「任務」(mandat)または法定の任務(missions légales)に関する経過措置が盛り込まれ、2006年デクレによって、本規程集が承認されることになった。経過措置は2006年7月1日までの移行期間を置くものであり、17条⁽¹⁴⁾、23条、24条、25条、27条、28条、29条第I・第IIパラグラフのみがその対象となった(2006年デクレ2-1条)。しかし、2006年7月1日までの期間が合理的な期間であるか否かについては疑問視されていた。さらに、2006年デクレは経過措置以外は何も変更せず、官報の日付である2005年11月17日の翌日以降に締結される任務すべてにそのまま適用されるため、実務界にとって満足のいく結果になったとはいえなかったのである⁽¹⁵⁾。

二 倫理規程集の内容の検討

本規程集は、7章37条から構成されている。すなわち、総則(1条・2条)、

て、この請求を排斥した。

- (13) コンセイユ・デタおよびその論告担当官は、会計監査役の法定監査も含めその他のサービスの提供を「契約」と構成し、「適法に成立した進行中の契約(contrat)」に関する議論を用いて経過措置の必要性を根拠づけた。Concl. Aguila, *op. cit.* (note 3), spéc., IV参照。しかし、フランスでは、会計監査役の法定監査の任務は一般に、契約ではなく制度的な性質を有するものと解されているとして、Merleはコンセイユ・デタと論告担当官の立場を批判している。Merle, *op. cit.* (note 3), p. 130 et s. 参照。被監査者と会計監査役との関係に関する議論については、拙稿「フランスにおける会計監査役の任務と民事責任(2)」早法81巻2号(2006年)97頁、特に116頁以下参照。2006年デクレが、契約という表現を用いなかったことは、興味深い点である。
- (14) 数人の会計監査役による任務の遂行に関する規定である。特に、共同会計監査役制の場合には、会計監査役はお互い、共通の指揮者を有しておらず、資金・財務関係がなく、同一のネットワークに所属していない、別個の職業遂行機構に所属していなければならない(17条1項)。
- (15) 批判的な立場として、Dammann, *op. cit.* (note 4), p. 1226; Dufour *op. cit.* (note 3), p. 4; Merle *op. cit.* (note 3), p. 132など。

行為の基本原則（第1章）⁽¹⁶⁾、禁止・リスクのある状況・セーフガード措置（第2章）、任務の承諾・実施・維持（第3章）、ネットワークでの遂行（第4章）、個人的関係・財務上の関係・職業上の関係（第5章）、報酬（第6章）、広告（第7章）である。独立性については、第1章「行為の基本原則」の5条1項において会計監査役が被監査者等から独立していなければならないことが述べられ、2項において精神的独立性だけではなく外観的独立性も確保されるべきことが定められている。

以下では、禁止による独立性規制と予防による独立性規制に分類して検討する（以下、掲げる条文について断りのない場合は、本規程集の条文を指すものとする）。

1 禁止による独立性規制

（1）禁止される状況（証明業務と非証明業務との分離）

10条は、禁止される状況（situations interdites）について定めている。1項は、商法典 L.822-11条第IIパラグラフ1項⁽¹⁷⁾とほぼ同一の文言で、会計監査役が、「被監査者等」・その「支配者等」・「被支配者等」⁽¹⁸⁾ に対して、職業遂

(16) 独立性（5条）のほか、誠実性（3条）、公正性（4条）、利益相反状況の回避（6条）、能力の保持・職業教育（7条）、同胞との友好（8条）、慎重深さ（9条）が基本原則として掲げられている。

(17) L.822-11条 II. ①会計監査役が、会計監査役にその計算書類を証明することを担当させた者もしくは主体、または…これらを支配しもしくはこれらが支配する者もしくは主体に対して、…職業遂行基準に定める、会計監査役の任務と直接に関係する注意に入らない、すべての助言またはその他のすべてのサービスの提供を行うことは、これを禁止する。

(18) 会計監査役制度の「等質化」を目的として、近年会計監査役の規定が商法典第2編から第8編へ移行されているが、金融安全法の段階では、会計監査役の監査・証明を受ける対象のことを「会計監査役がその計算書類を証明する法人」と表現していた。しかし、2005年7月26日の法律第845号（企業救済法）により、自然人である裁判上の管理者のもとでの会計監査役の選任が義務づけられたことを理由とし、また、「等質化」を推し進めるという観点から、2005年9月8日のオルドナンス第1126号は、この表記を「会計監査役が計算書類を証明する者または主体」という表記に変更した。ここでいう主体とは債権合同基金・投資合同基金などの基金を指す。本稿では、「被監査者等」と表記する。基金が明らかに含まれない場合には、「被監査者」と記す。また、金融安全法および本規程集では、「商法典 L.233-3条第Iパラグラフおよび第IIパラグラフの意味において会計監査役が計算書類を証明する者もしくは主体を支配し、

行基準に定める会計監査役の任務と直接に関係する注意⁽¹⁹⁾に入らないすべての助言またはすべてのサービスの提供を行うことを会計監査役に禁止している。

2 項では、被監査者等の利益で、被監査者等のためにまたは被監査者等の請求にもとづき行うことができない行為のリストが掲げられている。

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"> ① 作成に協力した書類、実施に協力した評価または立場決定について、証明の任務において判断しなければならない立場に会計監査役を置くようなすべてのサービスの提供（1号） ② 直接または指揮者に代わり業務執行行為または管理行為を行うこと（2号） ③ 従業員の募集（3号） ④ 証書の作成または法務支援を行うこと（4号） ⑤ 資金の運用または寄託（5号） ⑥ 記帳、計算書類の準備・作成、財務上の情報提供・伝達の準備（6号） ⑦ 出資検査役および合併検査役の任務（7号） ⑧ 内部統制措置の実施（8号） ⑨ 法定任務外の、計算書類または財務情報の一部を構成する事項の保険数理によるまたはそれ以外の評価（9号） ⑩ 財務情報システムの設計または実施の任務の枠内において決定に参加すること（10号） ⑪ すべてのサービスの提供、特に法律、財務、税務の分野における助言または資金調達方法に関する助言の提供（11号） ⑫ アウトソーシング（externalisation）の提供を部分的でも引き受けること（12号） ⑬ 指揮者の利益の擁護、または、資本取引の交渉・相手探し、資金調達の探索の枠内における、指揮者の計算での行為（13号） ⑭ 被監査者等・その支配者等・被支配者等とそれらの指揮者の裁判上の代理、これらが関係する訴訟の鑑定⁽¹⁹⁾の任務（14号） |
|---|

このリストは網羅的リスト（list exhaustif）であると解されている。この点

またはこれらが支配する者もしくは主体」という表記が見られるが、会社についていえば被監査会社の親会社と子会社のことである。本稿ではそれぞれ、「その（被監査者等の）支配者等」、「被支配者等」と表記する。

- (19) 「会計監査役の任務と直接に関係する注意に入るサービスの提供」に関する職業遂行基準については、現在まで公表されていない。HCCC のホームページによれば、CNCC より基準案が作成されたものの、HCCC はこれに否定的な立場とり、修正が必要であると述べている。詳細は、<http://www.justice.gouv.fr/h3c/publications2004.htm> を参照。

につき、HCCCは、修正版において、法律により定められる禁止を弱めないために網羅的リストであってはならないという立場をとっていた⁽²⁰⁾。しかし、本規程集から、「特に (notamment)」という文言 (《il lui est notamment interdit…》「特に、会計監査役が以下のサービスを提供することは禁止される…」) が取り除かれたため、網羅的リストであると解されるようになった。禁止の内容自体は、専門家にとってすでに知られたものであり驚くものではないと指摘されている⁽²¹⁾。

(2) ネットワーク規制

商法典 L.822-11条第 I パラグラフ 2 項 2 文および同条第 II パラグラフ 2 項⁽²²⁾は、ネットワーク (réseau) での遂行を規制する規定である。どちらも、規制の対象となるネットワークの特徴として、「構成員が共通の利益を有している」ことを掲げている。それを受けて、本規程集は、「構成員が共通の利益を有している」国内のまたは国際的な多角的ネットワーク (réseau pluridisciplinaire) を対象としている。

(A) ネットワークへの所属

本規程集22条は、会計監査役が、任務の承諾に先立ち、およびその任期中に、このようなネットワークに所属しているか否か (22条 1 項)、そして自己がその状況の分析を行ったことを根拠づけるべきことを定めた (同条 2 項)。そして、3 項では、会計監査役がこのようなネットワークに所属していること

(20) Avis H3C, *op. cit.* (note 10). 10条の注釈を参照。

(21) Barbièri, *op. cit.* (note 4), n° 7, p. 412の指摘による。なお、以前の職業倫理規程集と本規程集との比較については M. Petitjean, L'acroissement des interdits et incompatibilités déontologiques des commissaires aux comptes, *JCP éd. EA* 2006, n°1076, p. 84.

(22) L.822-11条 I. …②…倫理規程集は、特に、構成員が共通の経済的利益を有している国内のまたは国際的な多角的ネットワークに会計監査役が所属している場合に、計算書類がその会計監査役により証明される者または主体が、…支配するまたはこれらを支配する者もしくは主体に対して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する (第二文)。…II. …②会計監査役は、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査を唯一の活動としていない国内のまた国際的なネットワークに所属している場合には、このネットワークまたはこのネットワーク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を受ける者または主体の計算書類を証明することができない。

の徴憑を列举した（同条 3 項）。

- a) 国内または国際的な段階での共通の指揮または連携（a 号）
- b) 収入・成果を分配し、またはフランス国内でもしくは外国への報酬・費用を移転させるメカニズム（b 号）
- c) 事業上の貢献の報酬として手数料が支払われる可能性（c 号）
- d) 識別性のある共通の名称または標識（d 号）
- e) 共通の通常顧客（e 号）
- f) ネットワーク・その各構成員を示し多角的な能力を記載する、公衆向けの書類の出版・使用（f 号）
- g) 共通の技術的手段の作成・開発（g 号）

商法典は条文上、共通の経済的利益の定義を倫理規程集に委任していない。そこで、HCCC 修正版では、ネットワークの状況に置かれているかどうかを会計監査役自らが評価しうるためのいくつかの徴憑を列举するという枠組みが示された。HCCC は、今日知られていない徴憑が現れた場合のためにこの徴憑のリストは限定的リストではないとし⁽²³⁾、ネットワークに所属しているかどうかを自ら判断できない場合には HCCC に諮問するという手続を設けたのである（同条 5 項）⁽²⁴⁾。

また、22条に定めるネットワークの概念からは、「知識の分配または経験の交換を唯一の目的とする専門的非営利団体（associations techniques）」が除外された（同条 4 項）。今日、会計監査役の業務は、費用・顧客の分配なく数個の事務所が協力することを目的として専門的非営利団体⁽²⁵⁾の形式をもって

(23) Avis H3C, *op. cit.* (note 10). 23条（現22条）の注釈を参照。なお、これらの徴憑は同一の価値を有するものではなく、a 号・b 号・d 号は非常に強い徴憑であると指摘するものとして、Merle, *op. cit.* (note 3), p. 129.

(24) HCCC への諮問手続は、デクレの取消し請求の際に、ヨーロッパ人権条約 6 条の点から批判がなされた。会計監査役の懲戒については、会計監査役地方協会の地方懲戒部が懲戒訴訟を審理するが、その控訴審は HCCC と定められている（商法典 L.821-1条第 9 段）。したがって、HCCC は、自ら懲戒裁判所であるにもかかわらず、独立性に関する諮問機関の地位を兼ねることになる。この点についてコンセイユ・デタは、HCCC は特に、会計監査役の倫理および独立性の遵守を監督する任務を有していること（同条第 3 段）などから、人権条約 6 条には違反していないと結論づけた。なお、HCCC はこの諮問手続において「意見」を表明するが、この「意見」は拘束力を有するものではないとされている。

(25) 事務所間の専門的非営利団体の実務については、Mémento, *Audit et*

行われることも多いため、金融安全法成立後（商法典 L.822-11条参照）、ネットワークの概念からこの専門的非営利団体が除外されるかどうかが実務上の大きな問題となっていたのである。

(B) 被監査者等に対してネットワークの構成員が行うサービス提供

会計監査役は、所属ネットワーク・その構成員から会計監査役の任務と直接に関係しないサービスの提供を受けている者のもとでは、計算書類の証明をすることができない（商法典 L.822-11条第IIパラグラフ2項）。したがって、会計監査役は、所属ネットワークの構成員が被監査者等に対してサービスを提供している場合には、いかなる時においても、この提供が会計監査役の任務と直接に関係することを確認し（23条1項）、その状況の分析を行ったことを根拠づけることができない（同条2項）。サービスの性質について疑いがある場合には、HCCCに諮問すればよい（同条3項）。

(C) 被監査者等の被支配者等・支配者等に対してネットワークの構成員が行うサービス提供

商法典 L.822-11条第Iパラグラフ2項2文は、構成員が共通の経済的利益を有している国内のまたは国際的な多角的ネットワークにおいて、ネットワークの構成員が被監査者等の被支配者等・支配者等に対してサービスを提供することによって会計監査役の独立性を害する状況を明確にすることを倫理規程集に委ねている。24条1項はまず、会計監査役に対して、サービスが提供されている場合に独立性が害される状況にはないということを確認することを課した。次に、2項は、独立性が害されるサービスの提供を列挙しており、このリストは網羅的リストと解されている⁽²⁶⁾。

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"> ① ネットワーク・その構成員が実施に協力した評価または立場決定について、証明の任務において判断しなければならない立場に会計監査役を置くようなサービス提供（1号） ② 直接または被監査者等の指揮者に代わり業務執行行為または管理行為を行うこと（2号） ③ 27条の意味において被監査者等の内部で微妙な職務を遂行する従業員の募集（3号） ④ 記帳、計算書類の準備・作成、財務上の情報提供・伝達の準備（4号） |
|---|

commissariat aux comptes, 2005-2006, Francis Lefebvre, 2004, n°1342, p. 43 に詳しい。

(26) Barbièri, *op. cit.* (note 4), n° 12, p. 414参照。10条と同様に、HCCCの修正版の「特に」という文言が本規程集では削除されている。

- ⑤ 内部統制措置の実施（5号）
- ⑥ 法定任務外の、計算書類または財務情報の一部を構成する事項の評価の実施（6号）
- ⑦ 財務情報提供システムの設計または実施の任務の枠内において決定手続に参加すること（7号）
- ⑧ 被監査者等の機構・運営に影響を有するか、または27条の意味において微妙な職務を遂行する者の利益での法律の分野のサービス・助言の提供（8号）
- ⑨ 資金調達の分野または財務情報に関するサービス・助言の提供（9号）
- ⑩ 被監査者等の成果に影響する税務の分野のサービス・助言の提供（10号）
- ⑪ 指揮者の利益擁護、または、資本取引の交渉・相手探し、資金調達の枠内における、指揮者の計算での行為（11号）
- ⑫ 被監査者等・その支配者等・被支配者等とそれらの指揮者の裁判上の代理、これらが関係する訴訟の鑑定任務（12号）
- ⑬ アウトソーシングの提供の一部または全部の引受け（13号）

本条が被監査者等の被支配者等・支配者等とネットワークの構成員との関係を対象としており、また、2項に掲げるリストが、網羅的リストであるといえ、多角的サービスのほぼすべてを列挙していることから、本条は、多角的ネットワークにとっては非常に厳格な規定であると位置づけられている⁽²⁷⁾。たとえば、ネットワークのある構成員がある会社に監査サービスを提供すれば、他の構成員はその会社のグループ会社に監査以外のサービスを提供できず、他方、ある構成員がある会社に助言などのサービスを行った場合には、他の構成員はそのグループ会社に監査のサービスは提供できないことになるからである。

(3) 欠格事由

商法典 L.822-11条第 I パラグラフ 2 項 1 文⁽²⁸⁾の委任により、倫理規程集は、会計監査役の任務と同時のまたは以前のものであって、会計監査役の任務の遂行と両立しない (incompatible)、個人的関係、財務上の関係および職業

(27) 経済的に、さらには監査事務所間の均衡への影響が想像され、フランスにおける多角的ネットワークの帰趨がこれ以降問題となると指摘するものについては、Barbièri, *op. cit.* (note 4), n° 13, p. 414. 事務所の戦略的發展の阻害となると指摘するものについては、Dufour, *op. cit.* (note 3), p. 5.

(28) L.822-11条 I. …② L.822-16条に定める倫理規程集は、…会計監査役の任務の遂行と両立しない、会計監査役の任務と同時的なまたはそれ以前の個人的、財務上および職業上の関係を定義する（第一文）。

上の関係を定義している。

(A) 用語の定義

26条は、関係を明確にするうえで必要な「会計監査役会社⁽²⁹⁾の指揮構成員」(1項)と「被監査者等の内部において『微妙な(sensible)』職務を遂行する者」(2項)の定義を置いている。ここでいう「会計監査役会社の指揮構成員」とは、①法定監査の任務の枠内において表明される意見について影響を有する者、②この任務を担当するチームの構成員の管理、報酬、昇進または監視に関して決定権を有している者のことをいう。

また、「被監査者等の内部において『微妙な』職務を遂行する者」とは、①会社受任者の資格を有する者、②計算書類・財務諸表・業務執行に関する書類を作成する任務を負う、被監査者等の被用者、③②の表・書類作成に影響を有する指揮者たる管理職のことをいう。

(B) 個人的関係

27条は、会計監査役の任務と両立しない個人的関係を定めており、第Iパラグラフでは家族関係、第IIパラグラフではその他の個人的関係を明確にしている。

家族関係については、1項に列挙されている者が、「被監査者等の内部において微妙な職務を遂行する者」と、2項に定める範囲の家族関係を有している場合が規制の対象とされている。

1項に定める者は以下の通りである。

- a) 会計監査役自身 (a号)
- b) 法定監査チームの構成員 (法定監査の作業に関する診断 (consultation) または鑑定役を有する者を含む) (b号)
- c) 会計監査役会社の指揮構成員 (c号)
- d) 署名者が属している部局 (bureau) の社員 (d号)

(29) 会計監査役は、自然人または法人の形態で任務を行うことができる。法人である会計監査役会社に関する規定は商法典 L.822-9条に置かれている。会社の法的形態は限定されないが、所有関係、業務執行機関などに関する特則がある。会計監査役会社の資本の4分の3は会計監査役が保有しなければならない、株主または社員の少なくとも4分の3は会計監査役でなければならない。また、会社の業務執行、管理、指揮の職務は会計監査役が行い、それぞれの機関の構成員の4分の3は会計監査役でなければならない (同条1項)。会計監査役の職務は、会社の名で、会社の社員、株主または指揮者である自然人会計監査役が行う (同条2項)。

なお、d号に定める「部局」は、「地理的基準または組織に基づき会計監査役会社により定められた個別の下位集団」と定義されている⁽³⁰⁾。

2項では対象となる家族関係が定められている。まず、直系尊属・直系卑属間（たとえば親子）、そして、お互いが第一親等もしくは第二親等の共通の直系尊属を有している場合（兄弟姉妹、おじ・いとこ）には、養子であるときも含め、家族関係があるとされる。また、配偶者間だけではなく、PACSにより関係する者の間、内縁関係にある者の間、これらの配偶者等の直系尊属または直系卑属との間にも家族関係が認められている。

第IIパラグラフでは、その他の個人的関係として、会計監査役自身または「会計監査役会社の指揮構成員」が、被監査者等または、「被監査者等の内部で微妙な職務を遂行する者」と、その独立性を害する余地のある緊密な個人的関係を維持している場合（たとえば、テニス仲間など）も、規制の対象となっている。

(C) 財務上の関係

28条は、第Iパラグラフ1項で財務上の関係を定義し、2項では会計監査役の職務を行うことができない財務上の関係の人的範囲を列举している。ただし、銀行監査・保険会社監査の場合については、特則が設けられている。第IIパラグラフでは、この規制の人的範囲がさらに配偶者等に拡張されている。これらの財務上の関係が既に存在する場合には、1項の適用により会計監査役は法定監査の任務を行うことができないが、外部的事象、特に会計監査役の変更または企業の合併によりこのような財務上の関係が生じることも考えられるため、第Iパラグラフ4項は、このような状況に至った場合には、遅滞なく財務上の関係を終了させるべきことを定めている。

第Iパラグラフ1項によれば、財務上の関係とは以下の通りである。

- | |
|--|
| <p>a) 株式、または被監査者等の資本・議決権への権利を直接的・間接的に付与するその他の証券の直接的・間接的保有（これらの株式・証券が、資金を公募</p> |
|--|

(30) デクレの取消し請求において、申請者はd号について、大きな部局では100人以上の社員を抱えており不均衡であると批判した。Concl. Aguila, *op. cit.* (note 3), spéc., II. B. 2参照。この点につき、論告担当官は、中規模の組織については合理的かつ必要な規定であり、大事務所については、地理的に同一の機構（例えばパリ部局）だけではなく、その内部で同じ部門（組織上、個別の下位集団とされる場合）で職務を行う社員にのみ限定されるとしてこの請求を取り入れなかった。

- する有価証券集団投資機構 (OPCVM) を介して取得されている場合をのぞく) (a 号)
- b) 被監査者等が発行する債権証券またはその他の金融手段の直接的・間接的保有 (b 号)
- c) 形態のいかんに関わらず被監査者のもとの資金の寄託 (c 号)
- d) 形態のいかんに関わらず被監査者等からの貸付・前貸金の取得 (d 号)
- e) 被監査者のもとの保険契約の締結 (e 号)

このうち、資金の寄託と保険契約の締結については、規制対象が非常に広範であると考えられている。特に、資金の寄託については、形態のいかんを問わないことから、銀行の預金口座もこの対象に含まれると解されている⁽³¹⁾。

2 項は、被監査者等、さらにはその支配者等と被支配者等と財務上の関係を有する者の範囲を定めている。このリストも限定的リストと解される⁽³²⁾。

- ① 会計監査役自身 (1 号)
- ② 所属会計監査役会社、この会計監査役会社の支配者・被支配者 (2 号)
- ③ 所属会計監査役会社の指揮構成員 (3 号)
- ④ 会計監査役が被監査者等に対して表明する意見について重大な影響を有する、所属会計監査役会社の社員 (4 号)
- ⑤ 法定監査チームの構成員 (5 号)
- ⑥ 法定監査の任務を担当する会計監査役と同一の部局に所属する社員 (6 号)
- ⑦ 被監査者等のもとの重要な関与をすることとされている会計監査役会社の協力者 (7 号)

第 II パラグラフでは、被監査者等と、会計監査役の配偶者・PACS の相手方・内縁関係にある者・税務上の被扶養者とが財務上の関係を有している場合も欠格事由として定められている。

銀行と保険会社の会計監査役については、適用除外が設けられている。第 I パラグラフでは、金融機関・投資サービス業者の資格を有する者の法定監査の任務を担当するチームの構成員が、通常取引条件で金融機関 (預金など)・投資サービス業者 (資金の寄託など) と財務上の関係を有している場合は、こ

(31) Barbièri, *op. cit.* (note 4), n° 19, p. 418 参照。

(32) ここでも、HCCC の修正版から「特に」が削除された。Barbièri は、財務上の関係に関するこの規定が欠格事由を定めるものであり、法定の欠格事由の違反は刑罰をとまうことから (商法典 L.820-6 条), 限定的リストと解することを支持している。Barbièri, *op. cit.* (note 4), n° 15, p. 416 et n° 18, p. 417 参照。

の欠格事由が適用されないことが認められている（2項5号）。保険会社の適用除外の人的範囲についてはより広く定められており、保険契約の締結が通常の取引要件に一致し、日常の取引を対象としている場合には、①から⑦に掲げた者が保険契約を締結しても欠格事由に該当しない（3項）。

保険会社と比べ銀行において、法定監査チームの構成員のみ適用除外とされたことにつき、適用除外の範囲が狭すぎるという批判がなされている。とりわけ、当該法定監査の任務に関係しない者（会計監査役と同一の部局の社員）との財務上の関係（例えば、銀行口座の保有）を欠格事由とすることは問題とされている⁽³³⁾。

(D) 職業上の関係

29条は、会計監査役と被監査者等との間の職業上の関係を定めている。第Iパラグラフでは、「通常の取引条件で締結された日常の取引以外に、営業上または財務上の共通の利益を作り出すあらゆる状況は、職業上の関係を帯びている」と定め、第IIパラグラフでは、同時的な職業上の関係の人的範囲、第IIIパラグラフでは、以前の職業上の関係の内容を定めている。

第IIパラグラフは、会計監査役の法定監査の任務の遂行を認めない場合の、被監査者等と同時的な職業上の関係を有する者を列挙している。

- a) 会計監査役自身（a号）
- b) 法定監査チームの構成員（b号）
- c) 所属会計監査役会社（c号）
- d) 所属会計監査役会社の指揮構成員（d号）
- e) 会計監査役が被監査者等に対して表明する意見に影響を有する所属会計監査役会社の社員（e号）

第IIIパラグラフは、以前の職業上の関係の内容を明確にしている。会計監査役は、自己、または所属会計監査役会社が、過去2年の間、会計上・財務上・予測的評価を行い提供した場合、またはその任務の枠内においてその効果につ

(33) 論告担当官によれば、銀行委員会が採用する概念と同一であるとのことである。Concl. Aguila, *op. cit.* (note 3), spéc., II. B. 2参照。しかし, Barbièri は, 1994年12月の情報通知書24号 (CNCC 公表) をあげ, 通常の取引は適用除外としていることを指摘する。Barbièri, *Ibid.* また, Mémento, *op. cit.*, (note 25), n° 3957, p. 108によれば, 銀行委員会は, 貸付については適用除外なく禁止しているが, 預金口座・通常の投資などについては立場を明らかにしていないと指摘する。

き評価をもたらすことになる財務計画を作成した場合には、法定の任務を承諾することはできない(1項)。そして、所属ネットワークが、過去2年の間、会計監査役の評価に影響を及ぼし、または会計監査役を自己監査(auto-révision)の状況に置くような、会計上および財務上の分野における書類・手続・評価・立場決定を対象とする助言の提供を行った場合も同様である。

この以前の職業上の関係については、実質的に選任禁止期間を設けることに相当するものであり、この規定についても実務界から批判がなされている⁽³⁴⁾。

2 予防による独立性規制

(1) リスクの特定

本規程集は、11条1項において、リスクによるアプローチ(*approche par les risques*)を定めている。すなわち、会計監査役は、自己の意見の形成・表明または自己の任務の遂行に影響を及ぼすような状況およびリスクを特定する必要がある。会計監査役は特に、ネットワークに所属することから生じるリスク・制約もまた考慮する(同条2項)。

(2) セーフガード措置

会計監査役がリスクのある状況(*situations à risque*)にある場合には、適切なセーフガード措置(*mesures de sauvegarde*)を直ちにとる必要がある。これは、この状況の原因の除去またはこの状況の効果を法令・本規程集に合致するレベルにまで削減することを目的としている(12条1項)。会計監査役は、状況およびリスクの分析を行い、適切な措置を取った場合にはそのことを根拠づけなければならない(同条2項)。

適切な措置の選択肢として、本規程集においては、①任務を承諾しないか辞任するか(同条3項)、または②重大な疑いまたは解釈の困難があった場合には、会計監査役地方協会会長にその旨を届け出た後に、HCCCに意見のために諮問する(同条4項)ことが定められている。しかし、特定の状況に適切であるとみなされる措置の具体的内容が掲げられていないという批判がある⁽³⁵⁾。

(34) Barbièri, *op. cit.* (note 4), n° 14, p. 415の指摘による。監査の任務を受けるための「試供品」として助言を行うという慣行を成り立たせなくするものであるという。

(3) 具体的適用

(A) 任務の承諾・実施・維持

会計監査役は、任務の承諾前にはその履行が法令・本規程集の要請と両立することを確認しなければならず（13条1項）、任務の遂行中、再任時にも、法令・本規程集の要請が遵守されていることを確認しなければならない（18条）。任務の遂行機構についてもリスクの予防・任務の良好な履行を確保するような組織・運営方法をとるものでなければならない（15条1項）。

特に、他の監査人から任務を引き継ぐ場合には、自己監査の危険を特定し、この影響が大きいと判断した場合には適切なセーフガード措置をとる必要がある（20条1項）。

(B) ネットワーク規制・欠格事由

ネットワークでの任務の遂行においては、上述のように、ネットワークに所属しているか否かを確認し、その状況を分析することが定められている（22条）。それを担保する措置として、ネットワークにより被監査者等・支配者等・被支配者等に提供されるサービスの性質・価格について会計監査役が情報提供を受ける体制の整備が必要とされている（25条）。

そして、ネットワークでの遂行における禁止（23条・24条）と欠格事由（27条、28条、29条）の場合をあわせ、30条は、これらに該当する状況が任務の途中で生じた場合には、遅滞なく結論を引き出す（すなわち適切なセーフガード措置をとる）べきことを定めている。

おわりに

以上検討してきたように、本規程集は、禁止による独立性規制と、予防による独立性規制を含んだものである。独立性の規制には、あらかじめ禁止を定めておく「規範的アプローチ（*approche normative*）」と、独立性を害する脅威が存在する場合にはセーフガード措置を講ずるという「概念的アプローチ（*approche conceptuelle*）」がある。両アプローチとも、長所短所があるため、相互補完的に用いる国が多い⁽³⁶⁾。フランスもまた、どちらの要素も含んでい

(35) たとえば、証明はできないにもかかわらずその職にとどまった会計監査役の状況、証明した後に証明の任務を行うべきでなかったことを知った会計監査役の状況などである。Barbièri, *op. cit.* (note 4), n° 25, p. 420.

(36) *Mémento*, *op. cit.* (note 25), n°3630 et s., p. 96 et s. 参照。

るように思われるが、「概念的アプローチ」にいう「脅威」の定義が本規程集には存在していない。一方、禁止・欠格事由の詳細なリストを作成し、それに該当する場合には、セーフガード措置を講ずるという枠組みを提示している。その意味で、フランスもまた折衷的なアプローチをとったものと考えられる。

金融安全法により創設された HCCC の権限の拡大の傾向についても指摘しておくべきであろう。金融安全法により HCCC が創設されたことで、登録・懲戒に関する訴訟の控訴審が CNCC から HCCC に代わり、これまで CNCC が作成してきた基準および倫理規程集には、HCCC の意見が必要となった。そして、本規程集ではさらに、HCCC の修正版により、セーフガード措置の一環として HCCC への諮問手続が加えられ、HCCC の倫理・独立性の監視権限がより明確化された。また、HCCC の実際の活動を見ると、本規程集だけではなく基準に対する意見についても、積極的な関与が見られる。権限上も実際上も、HCCC が会計監査役職に与える影響は今後さらに大きくなっていくと思われるため、その動向を注視する必要がある。

本規程集の規制内容として、ネットワーク規制・欠格事由の規制については特に、一考が必要である。EU のディレクティブ(第8指令など)、IFAC の倫理規程においても、ネットワーク規制が置かれているが、それらと比較すると本規程集のネットワーク規制、特に24条の規制は厳格かつ広範なものである。また、欠格事由の規定についても対象とされる人的範囲が広く(特に財務上の関係と職業上の関係)、実務界は身動きがとれないような状況にあるように思われる。

日本の倫理規則には、いまだネットワーク規制は存在していない。また、欠格事由に関してもフランスに比べるほど詳細なリストがあるわけではない。独立性の規制は、時代の要請からすれば、より強化されていくべきであるが、厳格に過ぎ、実現不可能な規制を置くのは適切ではない。フランスのネットワーク規制・欠格事由の実効性については、運用の結果を待つ必要があるが、その実効性の分析は、適切な独立性規制を考えるうえで重要なものといえる。これらの分析を踏まえたうえで、日本にとって適切な独立性規制(ネットワーク規制導入の適否、導入する場合には規制内容の程度、欠格事由のさらなる強化の適否とその程度)を模索していく必要がある。

〔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)
監査事務所	cabinet d'audit
禁止	interdictions
欠格事由	incompatibilité
資本市場機関	Autorité des Marchés financiers
証明	certification
職業遂行基準	normes d'exercice professionnel
倫理規程集	Code de déontologie professionnelle
助言	conseil
署名者	signataire
セーフガード措置	mesures de sauvegarde
多角的ネットワーク	réseau pluridisciplinaire
微妙な職務	fonction sensible
部局	bureau
リスクによるアプローチ	approche par les risques
リスクのある状況	situations à risque

付 記 本稿は、2006年度早稲田大学特別特定課題研究助成費（一般助成 A）（2006A-008）による研究成果の一部である。