HOKKAIDO UNIVERSITY

Title	フランスの監査報告書の構造と分析
Author(s)	蟹江, 章
Citation	經濟學研究, 47(1), 1-24
Issue Date	1997-06
Doc URL	http://hdl.handle.net/2115/32047
Type	bulletin (article)
File Information	47(1)_P1-24.pdf

Instructions for use

Hokkaido University Collection of Scholarly and Academic Papers : HUSCAP

経済学研究 47−1
北海道大学 1997.6

フランスの監査報告書の構造と分析

蟹江　章

1．はじめに

監査報告書は，監査人による監査意見を伝達するための手段であり，監査上極めて重要な機能を担うものである。しかし，監査報告書の意義は，監査意見を伝達することだけにとどまるものではない。それは，監査および監査人にかかわるその他の様々なメッセージを含むものでなければならない。

監査人によって実施される監査手続は，非常に専門性が高い。また，監査意見は，監査人の職業専門家としての判断の集積として形成されるものである。監査結果を利用する者にとっては，このようにして実施される監査の内容を窺い知るのは必ずしも容易なことではない。このため，監査人の側から，利用者に向けて監査の役割や機能などについてのメッセージを送る必要性が生じるのである。監査報告書は，監査意見に加えて，こうしたメッセージを託された監査人と監査利用者とのコミュニケーション手段として機能すべきなのである。

では，監査報告書にはどのようなメッセージが盛り込まれるべきであろうか。少なくとも次のような事項が含まれている必要があると考える。すなわち，

①監査の理念と目的
②監査の役割と限界
③監査上の責任
④監査の対象
⑤実施された監査の概要
⑥監査人の監査意見形成に至る思考ないし判断過程
⑦監査実施上の発見事項
⑧監査人による特別な注意喚起ないし警報的情報

である。

監査報告書は，これらの事項をできれば明示的に，さもなければできる限り容易に読み取ることができるような形で示すことが望ましいのではないかと考えるのである。

ここで上の事項の内容をいちいち詳述することは避け，本小稿においてフランスの監査報告書の構造および実例を分析するに際して，常にこれらの項目を念頭におきながら論を進める。そして，必要に応じてこれらの事項の意義などを示すことにする。

本小稿では，まず，フランスにおける最近の監査報告書様式の改訂についてその概要を示す。次に，会計監査役協会が公表している監査報告基準について詳細に検討する。そして，これを踏まえて，監査報告書の実例をいくつか取り上げてその内容を分析する。最後に，フランスの監査報告書が，監査人と利用者のコミュニケーション手段として機能しうるものであるかどうかを評価する。

2．監査報告書様式の改訂

フランスの監査報告書様式は，監査基準(Normes Relatifs à l'Exercice des Missions)の中に含まれる監査報告基準（normes de rapports)によって定められている。フランスの監査基準は，会計監査役全国協会(Compagnie Nationale des Commissaires

aux Comptes)によって制定・公表されており，報告基準のほか6つの職業行為基準(normes relatifs au comportement professionnel)[1]ならびに実施基準(normes de travail)[2]によって構成されている。

これらの基準のうち，年度計算書類(comptes annuels)に対する監査報告書の様式に関する規定(§2501)および連結計算書類(comptes consolidés)に対する監査報告書の様式に関する規定(§2502)が，1995年6月に改訂された。これにともない，1995年12月31日に終了する会計期間にかかわる年度計算書類および連結計算書類に対する監査報告書の様式が変わることになったのである。

改訂された報告基準の詳細については次節に譲ることにして，ここでは，監査報告書の様式が改訂されるに至った背景と，主な改訂点についてみることにする。

(1)監査報告書様式の改訂理由

1995年に行われた監査報告書の改訂の背景には，2つの理由があった[3]。

一つは，国際会計士連盟(International Federation of Accountants ; IFAC)の監査報告書様式が改訂されたことから，IFACが提示する監査報告書様式との形式的調和化を図ることである。

もう一つは，近年の監査実務の進展をも考慮に入れながら，株主をはじめとする監査報告書利用者の会計監査役の職務に関する認識を改善し，もって利用者の期待に適切に対応しようということである。つまり，監査報告書様式の改訂の背景には，いわゆる「期待ギャップ」(expectation gap)の問題があったのである。アメリカにおいて最も深刻に認識されたこの問題が，フランスの会計監査役の監査実務にも影響を及ぼしていることを窺い知ることができる。

そこでまず，フランスで期待ギャップの問題がどのような形で顕在化しており，それに対してどのような立場がとられているのかについてみることにする。

(2)「期待ギャップ」問題

今日，期待ギャップの問題は，監査にかかわる世界共通の問題となっており，その認識自体に本質的な差異はないと考えられる。フランスにおいても，この問題は，"l'écart entre les attentes des lecteurs et la réalité de la mission"[4]（読者の期待と職務の現実との差異）と表現されるように，われわれと認識を共有している。その上で，計算書類の利用者は，会計監査役の監査証明が次のような事項を保証する

1）職業行為基準は，次の6つである。
1.独立性(Indépendance)
2.適格性(Compétence)
3.監査業務の質(Qualité du travail)
4.職業上の守秘義務(Secret professionnel)
5.職務の引受および継続(Acceptation et maintien des missions)
6.意見，勧告および助言(Avis, recommandations et conseils)

2）実施基準には，次の6つの規定がある。
1.証明(Certification)
2.限定調査(Examen limité)
3.特別な検証(Vérifications spécifiques)
4.株主総会への不正規性および不正確性の報告(Communication des irrégularités et des inexactitudes à l'assemblée générale)
5.取締役会および経営者と会計監査役の関係(Relations du commissaire aux comptes avec le conseil d'administration et les dirigeants)

3）Jean RAFFEGEAU, Pierre DUFILS, Jean CORRE et Claude LOPATER, "Les Nouveaux Rapports de Certification – Pour Mieux Comprendre la Mission du Commissaire aux Comptes", *Bulletin Comptable et Financier,* Avril 1996, p.15.
Philippe STROHM, "Le Nouveau Rapport des Commissaires aux Comptes : Quels Changements?", *Option Finance,* no. 393, 1996, p.26.

4）J. RAFFEGEAU et al., *op.cit,* p.16.

ものであるとの期待を抱いているとみる。すなわち，

①企業の経営に関して

- 不正の発見(détection des fraudes)
- 経営内容の健全性の証明(certificat de bonne gestion)
- 良好な成果の継続性（pérennité des résultats)
- 企業の継続性(pérennité de l'entreprise)

②会計および会計情報に関して

- あらゆる関心に適合した情報(information adaptée à toutes les préoccupations)
- 「精密科学」としての会計に基づく情報(information fondée sur la comptabilité "science exacte")
- 計算書類についての全般的保証(assurance totale sur les comptes)
- あらゆるニュアンスを表現できる証明形式(formule de certification qui permet toutes les nuances)である[5]。

しかしながら，実際には，これらの期待に応えることは不可能であり，ここに期待ギャップの問題が発生するわけである。

i）不正の発見

不正の発見については，期待ギャップが最も明確かつ大きく現れる。しかし，実際には，会計監査役は，企業の経営に不正がないことを完全に保証するのは不可能である。とくに，不正が計算書類に重大な影響を与えていない場合には，その発見はかなり困難であると思われる。したがって，会計監査役による監査証明(certification)は，「いかなる不正も行われていない」ということを保証するものではないと考えなければならないのである[6]。

ii）経営の健全性および成果

会計監査役は，会社が作成・公表する計算書類の質について判断を行うのであって，経営内容について判断するものではない。経営内容を云々することは，「商事会社に関する1966年7月24日付法律第66－537号」（以下「商事会社法」という）によって規定されている「経営への非干渉」(non-immixtion dans la gestion)の原則（第228条第3項）に反することにもなりかねない。経営内容そのものについての判断・評価をともなわない以上，会計監査役の監査証明は，経営の健全性や妥当性を保証するものではありえない。ましてや，会社の過去の活動成果について行われる監査証明が，将来にわたって良好な成果が維持されるということを保証するのは不可能である。したがって，経営の健全性や将来の成果の評価といったことは，会計監査役の監査証明とは全く無縁のものといわなければならないであろう[7]。

iii）経営の継続性の保証

さらに，経営の継続性（continuité de l'exploitation)，いわゆる継続企業としての存続能力についても，会計監査役が会社の経営内容そのものを評価しない以上，監査証明によってこれを完全に保証することは不可能であると考えられる。会計監査役は，監査計画の立案段階から経営の継続性に影響を与える恐れのある事項に注意する必要がある[8]。また，監査報告書の作成時点において経営の継続性について評価し[9]，これに関する未確定事項(incertitude)が存在すれば，監査報告書において所見(obser-

5）*Ibid.*, p.16.
6）*Ibid.*, p.16.
7）*Ibid.*, pp.16－17.
8）Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, *Le Commissaire aux Comptes et la Continuité de l'Exploitation (Collection Notes d'Informations No.8)*, CNCC Edition, 1987, p.30.
9）*Ibid.*, p.26.

vation)を述べなければならない[10]。しかしながら，試査(sondage)に基づく監査を前提とする以上，たとえ監査報告書に経営の継続性にかかわる所見が記載されていなくても，それが継続企業としての存続能力を無条件に保証するものではないことは明らかである。したがって，会計監査役の監査証明は，会社の永続的存続を保証するものではないといわなければならないのである。

ⅳ）会計情報の目的適合性および正確性

会計情報が，すべての利用者のあらゆる要求に応えうると考えるのは合理的ではない。このことは，監査を受けているかどうかに関係ない。監査は，会計情報の信頼性を保証することを通じてその利用価値を高める手続であり，あらゆる情報ニーズへの対応を保証するものではない。また，会計情報は，事実，慣習そして判断を総合したものである。中でも，人間の判断が作用する要素が多い。したがって，会計に「精密科学」のような厳密な正確性を要求することはできない。会計監査役も，会計情報の正確性を保証するのではなく，それが会社の状況に関する判断を誤らせないものであることを保証するに過ぎないのである。

ⅴ）保証の範囲および意味

会計監査役による監査は，会社のすべての取引を網羅的に対象とすることはできない。監査手続は，会社の構造，財務政策，あるいは将来見通し等に関するリスクの評価に立脚し，基本的に試査という形式で実施されるものである。そして，これらのリスクの評価に基づいて，次の７つの「監査要点」(question fondamentale)が導き出される。すなわち，

①取引記録の網羅性(exhaustivité)
②取引の実在性(réalité)
③取引の期間帰属性(coupure)
④残高の妥当性
⑤評価の妥当性
⑥表示の妥当性
⑦補足情報の完備性

である[11]。会計監査役は，これらの７つの監査要点について，試査によって監査証拠を収集しそれらを立証していくのである。この手続を通じて会計監査役が与えることができるのは，計算書類が正規性(régularité)と誠実性(sincérité)を満たし，真実かつ公正な概観(image fidèle)を提供するものであるということについての「合理的な保証」(assurance raisonable)であり，計算書類の全般にわたる保証(assurance totale)ではないのである[12]。そして，そこで表明される監査意見は，慎重性(prudence)を加えた４つの規準に基づく職業専門家としての一つの判断である[13]。つまり，会計監査役の監査証明は，計算書類が上記の規準を満たしていることを述べるものであり，一定の標準的な様式にしたがって，何らの曖昧さもニュアンスもなしに明瞭に表示されるべきものなのである[14]。

(3)監査報告書の様式の改訂点

以上でみてきたような監査報告書の利用者がもっている期待は，監査の本質的な役割ないし機能とは相いれないものであるといわざるをえない。こうした合理的ではない期待は，その多くが監査の本質に対する理解の不足に起因するものであり，期待に応えられない監査に欠陥があるということにはならないように思われる。

しかしながら，理解の不足をすべて利用者の

10) Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, *Les Rapports sur les Comptes Annuels et sur les Comptes Consolidés (Collection Notes d'Informations No.1, 4e éd.)*, CNCC Edition, 1995, p.101.

11) J. RAFFEGEAU et al., *op.cit*, p.18.
12) *Ibid.*, p.19.
13) *Ibid.*, p.19.
14) *Ibid.*, p.19.

責めに帰すことは適当ではない。むしろ，監査の側で，その本質を十分に伝えることができていないという事実を重視すべきではないだろうか。つまり，利用者による理解不足の背景には，監査の側に大きな責任のある「コミュニケーション・ギャップ」が存在すると考えられるのである。

この「コミュニケーション・ギャップ」を解消するためには様々な方法があると思われる。しかし，中でも，監査報告書が果たすべき，そして果たすことができる役割を軽視してはならないであろう。会計監査役監査は，会社が作成し公表する計算書類の信頼性を保証することを通じて，会社と株主などの利害関係者とのコミュニケーションを円滑にする機能をもつ。同時に，監査報告書を通じて，監査の主体である会計監査役と監査結果の利用者との間でも，監査の理念，役割，限界あるいは責任などについてのコミュニケーションが図られるべきである。このコミュニケーションこそが利用者に監査の本質をよりよく理解させ，いわゆる期待ギャップを解消するのに役立つと考えられるのである。

この度のフランスにおける監査報告書様式の改訂は，期待ギャップの解消という問題に真正面から取り組んだものであると評価できる。すなわち，監査報告書改訂の第一の目的は，会計監査役の職務に関する利用者の認識を改善するために説明をする(expliquer)ことであるとされているのである[15]。具体的には，以下のような事項が記載されることになった[16]。

第1に，会計監査役を任命した機関が明示される。これによって，監査が誰のために実施され，会計監査役が誰に対して監査上の責任を負っているのかが明確になるはずである。

第2に，年度計算書類の作成にかかわる経営者の責任と会計監査役の監査意見表明に関する責任が，それぞれ明確に述べられることになった。いわゆる「二重責任の原則」が明示されることになったのである。これによって，会計監査役の監査上の責任が明確になるとともに，監査がいかなる目的によって実施されるものであるかの理解を促すように思われる。

第3に，監査が試査によって実施されるものである旨が記載される。試査によらなければ実施が不可能であるという点は，ある意味で現代監査の越え難い限界といわなければならないであろう。しかし，試査の実施に当たっては，これを正当化するための措置が講じられているのであり，監査の意義そのものを何ら損なうものではない。監査の限界を率直に表現し，また，監査手続が実施される前提を明らかにすることは，監査に対する理解を促すと同時に，信頼性を高めるものであると考えられるのである。

第4に，監査は，適用された会計原則，測定方法および年度計算書類の表示方法を評価するものである旨が明示される。つまり，監査の本質的な役割ないし機能を明らかにするのである。これによって，会計監査役は結果責任ではなく手続上の義務(obligation de moyen)を負うものであり，したがって，年度計算書類に重要な誤謬が存在しないことを完全に保証するものではないということを監査報告書の利用者に伝えようとするのである。

最後に，一連の監査手続の実施によって，監査意見を表明するための合理的な基礎をえた旨を述べることとされている。監査意見が年度計算書類の絶対的正確性を保証するものではなく，合理的な基礎に基づく合理的な保証であることを明らかにするものである。監査の役割と限界を考慮した上で，監査意見が利用者にとってどのようなメッセージを伝えるものなのかを示そうとするものである。

これらの事項が記載されるようになったこと

15) *Ibid.*, p.20.
もう一つの目的として，IFACの監査報告書様式の改訂を考慮することによって，監査報告書の国際的な動向へ対応するということがあげられている。

16) *Ibid.*, p.20.
P. STROHM, *op.cit.*, pp.26−27.

で，監査報告書のコミュニケーション手段としての機能が格段に高まったといってよいであろう。実際，改訂前の監査報告書においては，わずかに職業基準によって求められている正当な注意(diligence)を払って監査を実施した旨が述べられていたに過ぎないのである。

さらに，この度の改訂においては，監査報告書に記載される会計監査役の所見の取り扱いが変更されているが，これについての詳細は次節に譲ることにする。

なお，監査報告書の様式は変更されているが，表明される監査意見そのものに変更はない。また，従来から用いられている「証明する」(certifier)という表現にも変更は加えられなかった。わが国やアメリカでは，「われわれの意見では」(In our opinion)という表現が用いられている。フランスにおいても，監査意見に本質的な違いはないと考えられ，実際，この度の改訂においてアメリカ式の表現（フランス語では"à notre avis"となる）への変更が提案されたようである。しかしながら，たとえ監査報告書の様式が変更されたとしても，監査の本質的な役割ないし機能が変わったわけではない。それにもかかわらず「証明する」という表現を変更することは，監査報告書の利用者に監査自体が変わったとの誤解を生じさせ，監査職業への不信感を抱かせる恐れがあるという理由で変更が見送られた[17]。

3．監査報告基準の構造

(1)監査報告基準の枠組み

フランスの監査報告基準は，次のような構成になっている。

§250.年度計算書類および連結計算書類に対する監査報告書(Rapports sur les comptes annuels et sur comptes consolidés)

§2501.年度計算書類に対する一般監査報告書(Rapport général sur les comptes annuels)

§2502.連結計算書類に対する監査報告書(Rapport sur les comptes consolidés)

§2503.前期の限定および証明拒否の修復(Reprise des réserves et refus de certifier de l'exercice précedént)

§2504.比較数値(Chiffres comparatifs)

§2505.後発事象(Evénements postérieurs)

§2506.会計規則および方法の変更(Modification des régles et méthodes comptables)

§2507.経営の継続性(Continuité de l'exploitation)

§254.中間計算書類に対して年度途中に表明される意見(Avis émis en cours d'année sur les situations intermédiaires)

§255.規制された契約に対する特別監査報告書(Rapport spécial sur les conventions réglementées)

§256.商事会社法第340－1条および第340－2条に規定された書類に対する報告書(Rapport sur les documents visés aux articles L.340−1 et L.340−2)

§257.法定公告公報に公表される活動および成果表ならびに半期報告書の証明(Attestation du tableau d'activité et résultats et du rapport semestriel publiés au BALO)

§258. O.P.C.V.M.によって公表される定期情報の証明（Attestation des informations périodiques publiées par les O.P.C.V.M.)[18]

17) P. STROHM, *op.cit.*, p.28.

18) "O.P.C.V.M."とは，*Organisme de Placement Collectif en Valeurs Mobilières*（有価証券集団投資機構）の略である。

これらのうち，この度の改訂の対象となったのは，§2501および§2502である。本節では，これらの規定を中心に検討することとし，その他の規定についてはいずれ稿を改めて詳しくみることにしたい[19]。

§250では，まず，会計監査役による監査報告について，その形式的な要件が定められている。監査報告は必ず文書によって行わなければ

19）その他の規定は以下の通りである。

§2503.前期の限定および証明拒否の修復

前期の年度計算書類または連結計算書類についての限定または証明拒否をもたらした理由が当期末にもはや存在しないときには，会計監査役は監査報告書においてそのことを述べなければならないかどうかを決定するために，当期の年度（または連結）計算書類に対する当該状況の予想される影響を調査する。

§2504.比較数値

会計監査役は，比較として与えられている前期の数値が正確に転写されたことを確かめる。

会計監査役の証明は，当期の計算書類にだけ及ぶ。

会計監査役が比較数値の転写に異常を発見したときには，監査報告書への影響について検討する。

§2505.後発事象

年度計算書類および連結計算書類の監査の枠内で，会計監査役は，当該計算書類に影響を与える可能性のある重要な後発事象を識別できるように正当な注意を払う。

会計監査役が払うべき正当な注意は，業務計画において定められ，監査報告書の日付にできるだけ近い日まで継続する。

後発事象が識別されたとき，会計監査役は，当該事象が法令にしたがって適切に処理されていることを確かめ，監査意見の表明に対して予想される影響について検討する。

§2506.会計規則および方法の変更

会計監査役は，年度（または連結）計算書類の表示ならびに採用された評価の方法が変更されていないことを確かめる。変更がある場合には，一般監査報告書への影響について検討する。

§2507.経営の継続性

会計監査役は，年度（または連結）計算書類が経営の継続を前提とした会計慣行にしたがって作成されていることを確かめる。

経営の継続性に未確定事項がある場合，または経営の継続が決定的な危機にさらされている場合，会計監査役は，その状況の会計的表現が会計原則にしたがっているかどうかを調査する。場合によっては，会計監査役は，一般監査報告書において考慮すべき影響を評価する。

§254.中間決算書類に対して年度途中に表明する意見

経営者が，限定調査の対象となった株主向けの中間決算の公表に会計監査役の意見を添付することを望むとき，会計監査役は，

－限定調査が行われたことを示す

－実施された業務の性格を簡潔に述べる

－法の規定にしたがって，中間決算が証明の対象ではないことを明確にする

－与えられた情報について表明すべき所見がないことを明確にするか，または，場合によっては，有用と判断した所見を表明する。

§255.規制された契約に対する特別監査報告書

会計監査役は，商事会社法第103条，第145条および第50条を適用して，規制された契約について，それらを承認するために招集された株主または社員に情報を与えるための特別監査報告書を提出する。

この特別監査報告書を作成するために，会計監査役はこの基準に添付されている様式を用いる。

§256.商事会社法第340－1条および第340－2条に規定された書類に対する報告書

会計監査役は，商事会社法第340－1条および第340－2条を適用して，その報告書において企業が法の規定を遵守していないこと，または法によって規定された書類および報告書について必要な所見を示す。

§257.法定公告公報に公表される活動および成果表ならびに半期報告書の証明

会計監査役は，適用令第297-1条を適用して，活動および成果表ならびに会社の活動，予想される展開および当該半期間における重要な偶発事象を記述した報告書において提供される情報の誠実性を証明する。

§258.O.P.C.V.M.によって公表される定期情報の証明

会計監査役は，1988年12月23日法の第29条ならびに証券取引委員会の指示を適用して，この基準に添付されている様式にしたがって，資産構成およびO.P.C.V.M.によって公表される定期書類に含まれるその他の情報についての誠実性の証明書を作成する。

場合によっては，会計監査役は必要と判断する所見を表明し，公表される書類の中に発見された不正規性および不正確性について述べる。

ならないとされていることから(§250.02)，会計監査役は，監査の結果を監査報告書によって報告することを義務づけられることになる。監査報告書には監査業務終了日の日付をつけ(§250.03)，署名すること(§250.04)が求められる。監査報告書に記された日付は，会計監査役の責任の限界を示すものである[20]。監査報告書への署名については，会計監査役法人が監査を実施した場合には，法人の代表者(représentant de la société)と当該監査報告書の作成に関与した会計監査役等の署名が必要とされる(§250.05)。また，複数の会計監査役が職務を行う場合には，共同監査報告書(rapport commun)を作成し，仮に監査意見が一致しない場合には，異なる意見を併記した単一の報告書を作成するものとされている(§250.06)。商事会社(société commerciale)の監査報告書は，株主総会開催日の少なくとも15日前に提出されなければならない(§250.07)。

(2)年度計算書類および連結計算書類に対する監査報告書

このような監査報告書に関する形式的な要件を定める規定を受けて，年度計算書類および連結計算書類に対する監査報告書について，次のような規定が設けられている。

§2501.年度計算書類に対する一般監査報告書
商事会社法第157条を適用し，適用令第193条の規定にしたがって，会計監査役はその一般監査報告書に職務の遂行について記述する。
会計監査役の一般監査報告書は，この基準に添付されている様式にしたがって作成される。
監査報告書には年度計算書類が添付される。
一般監査報告書において，会計監査役は，
－年度計算書類が正規かつ誠実であり，当期の活動成果ならびに当期末における会社の財政状態および財産についての真実かつ公正な概観を提供していることを証明する。会計監査役が限定付きで証明を行うかあるいは証明の拒否を表明するときには，その理由とできればその影響を数値で明確に示す
－もし必要があれば，年度計算書類の附属明細書に適切に開示されている情報を強調するために，あらゆる有用な所見を表明する
－法によって定められた特別な検証について報告し，場合によっては，特別な情報を記載する
－場合によっては，職務遂行の過程で発見した不正規性および不正確性を指摘する。
会計監査役は，その一般監査報告書において，次の事項を明示する。
－年度計算書類が権限のある機関によって作成されていること，そしてそれらの計算書類に対して意見を表明するのが会計監査役の責任であるということ
－監査職務の性格と目的
－職業基準にしたがって必要と思われる正当な注意を払ったこと，そしてその正当な注意が意見表明にとっての合理的な基礎を与えていること。

§2502.連結計算書類に対する監査報告書
商事会社法第157条を適用し，適用令第193条の規定にしたがって，会計監査役はその連結計算書類に対する監査報告書に職務の遂行について記述する。
会計監査役の連結計算書類に対する監査報告書は，この基準に添付されている様式にしたがって作成される。
監査報告書には連結計算書類が添付される。
連結計算書類に対する監査報告書において，会計監査役は，
－連結計算書類が正規かつ誠実であり，当期の活動成果ならびに当期末における連結に含められる企業によって構成される集団の財政状態および財産についての真実かつ公正な概観を提供していることを証明する。会計監査役が限定付きで証明を行うかあるいは証明の拒否を表明するときには，その理由とできればその影響を数値で明確に示す
－もし必要があれば，連結計算書類の附属明細書に適切に開示されている情報を強調するために，あらゆる有用な所見を表明する
－法によって定められた特別な検証について報告し，場合によっては，特別な情報を記載する
－場合によっては，職務遂行の過程で発見した不正規性および不正確性を指摘する。
会計監査役は，その連結計算書類に対する監査報告書において，次の事項を明示する。
－連結計算書類が権限のある機関によって作成されていること，そしてそれらの計算書類に対して意見を表明するのが会計監査役の責任であるということ
－監査職務の性格と目的
－職業基準にしたがって必要と思われる正当な注意を払ったこと，そしてその正当な注意が意見表明にとっての合理的な基礎を与えていること。

会計監査役は，商事会社法の第228条によって年度計算書類の証明をすることを求められている。そして，株主総会において，この職務を遂行したということについて監査報告書の中で説明する必要がある（第157条第2項)。株主総会に提出される監査報告書に記載すべき事項は，「商事会社に関する1967年5月23日付大統領令

20) CNCC, *Collection Note d'Informations* No.1, p.19.

第67－236号」（以下「適用令」という）の第193条によって規定されている。§2501の規定は，監査報告基準ならびにこれに添付されている監査報告書の様式が，適用令の規定を考慮して設けられていることを示しているものとみることができる。したがって，実際に会計監査役が監査報告書を提出する場合に，この報告基準に添付されている様式を用いることによって，商事会社法および適用令の求める要件を具備することが可能になるわけである。

監査報告基準には，年度計算書類について，次のような「無限定証明監査報告書」（rapport avec certification sans réserve）のほか，想定されうる8種類の監査報告書様式が添付されている（§2501.M1～M8）[21]。

年度計算書類に対する無限定証明監査報告書の様式

……（任命機関）によってわれわれに与えられた職務を実施して，次の事項に関する……（日付）に終了した会計期間にかかわる監査報告書を提出する。
－この監査報告書に添付されているX社の年度計算書類の監査

－法によって定められた特別な検証および情報
年度計算書類は，……（権限のある機関）によって作成された。われわれの監査に基づいてこれらの計算書類に対して意見を表明するのがわれわれの責任である。

Ⅰ．年度計算書類に対する意見
われわれは職業基準にしたがって監査を実施した。この基準は，年度計算書類に重要な異常が含まれていないという合理的な保証をえることができるような正当な注意を払うことを要求している。監査は，試査によって，年度計算書類に含まれるデータを裏づける証拠を検証することである。それはまた，採用された会計原則および決算に当たって行われた重要な見積りを評価し，そして全体の表示を評価するものである。われわれは，われわれの監査手続が，以下に述べる意見に対しての合理的な基礎を提供するものであると考える。
われわれは，年度計算書類が正規かつ誠実であり，当期の経営成果ならびに当期末における会社の財政状態および財産についての真実かつ公正な概観を提供するものであることを証明する。

Ⅱ．特別な検証および情報
われわれは，職業基準にしたがって，法律によって規定されている特別な検証も実施した。
取締役会報告書ならびに株主に送付される財政状態および年度計算書類に関する書類において提供されている情報の誠実性および年度計算書類との一貫性に関して述べるべき所見はない。
場所，日付および署名

この様式からも明らかなように，一般監査報

21）§2502には，連結計算書類に対する「無限定証明報告書」および「限定付報告書」ならびに「証明拒否報告書」の様式が添付されている。以下に「無限定証明報告書」の様式を示しておく（§2502.M1）。なお，この度の改訂で，連結計算書類に対する監査報告書において従来採用されていた「意見表明区分」と「特別検証・情報区分」の2区分表示は廃止され，後者は意見表明の後に独立のパラグラフとして表示されることになった（J. RAFFEGEAU et al., *op.cit*, p.21.）。

連結計算書類に対する無限定監査報告書
……（任命機関）によって与えられた職務を実施して，われわれは，この報告書に添付されている……（日付）に終了した会計期間にかかわるX社の連結計算書類の監査を行った。
連結計算書類は……（権限のある機関）によって作成された。われわれの監査に基づいて当該連結計算書類について意見を表明するのがわれわれの責任である。
われわれは，職業基準にしたがって監査を実施した。この基準は，連結計算書類に重要な異常が含まれていないという合理的な保証をえることができるような正当な注意を払うことを要求している。監査は，試査によって，連結計算書類に含まれるデータを正当化する証拠を検証することである。それはまた，採用された会計原則および決算に当たって行われた重要な見積りを評価し，全体の表示を評価するものである。われわれは，われわれの監査手続が以下に述べる意見に対しての合理的な基礎を提供するものであると考える。
われわれは，連結計算書類が正規かつ誠実であり，連結に含まれる企業によって形成される集団の財産，財政状態および成果についての真実かつ公正な概観を提供していることを証明する。
さらに，われわれは，経営報告書において提供されている企業集団に関する情報の検証を行った。
それらの誠実性および連結計算書類との一貫性に関して表明すべき所見はない。
場所，日付および署名

告書では，まず，会計監査役の任命主体，監査報告書の対象期間，監査の対象となる会社ならびにいわゆる「二重責任」についての記述がなされる。すなわち，ここには，会計監査役が誰のためにどのような監査職務を行い報告書を提出するのか，そして会計監査役が監査上どのような責任を負っているのかについての明確なメッセージが示されているのである。監査報告書の利用者は，監査意見がこれら前提のもとで表明されているということをまずはじめに認識しなければならない。

監査報告書には2つの区分，すなわち，「年度計算書類に対する意見」(opinion sur les comptes annuels)を表明する区分と，「特別な検証および情報」(vérifications et informations spécifiques)を記載する区分が設けられる。

(3)意見表明区分

意見表明区分には，まずはじめに，監査意見表明の前提となる監査手続に関する記述がなされる。ここにもいくつかの重要なメッセージが託されていることがわかる。

会計監査役が職業基準にしたがって監査を実施したことを明言しているのは，その範囲内で監査上の責任を負うことを宣言することを意味している。とくに，いわゆる不正の発見については，職業基準によって求められている正当な注意を払うことによって，絶対的ではなく合理的な保証をえるような監査を実施したことを明確にしている。責任の範囲を明確にするとともに，不正の発見について，利用者の過剰な期待を戒めるためのメッセージが託されているようにも思われる。

このことは，監査が試査によって実施されるものであることを明示していることからも窺われる。すなわち，現代の監査においては，監査証拠をえるための手続は試査によって実施せざるをえず，したがってあらゆる不正を発見することは不可能であることを暗示していると考えられるのである。さらに，採用された会計原則および重要な見積の評価，そして計算書類全体の表示の評価という監査の基本的職能を明示することによって，監査に対する利用者の認識の改善を図っている。その上で，職業基準によって要求されている正当な注意を払いつつ監査手続を実施した結果，監査意見表明のための合理的な基礎(base raisonnable)がえられたことを明言する。これは，会計監査役が自らの意見に確信をえており，この範囲内においてあらゆる責任を負うことを宣言するものである。それと同時に，監査意見は絶対的な基礎に基づく絶対的な保証を意味するものではなく，あくまでも試査によって実施された監査手続からえられた監査証拠に基づく合理的な保証にとどまるものであることを再確認するという意味をもっているのである。

これらの記載事項は，監査の本質的な役割や機能を示す極めて明確なメッセージである。監査結果の利用者がこのメッセージを正確に受け止めれば，監査が与える保証の意味も正しく理解されることであろう。ここに示されているメッセージは，正にこの度の監査報告書様式の改訂の精神を反映したものであり，いわゆる期待ギャップ問題の解消に大いに役立つものと期待されるのである。

一般に，監査の究極的な目的は，監査対象がそれに求められている要件を満たしていることを検証によって裏づけて，これを保証することである。会計監査役監査についていえば，年度計算書類ないし連結計算書類によって提供される財務情報が，会社ないし連結集団の経営内容についての判断を誤らせないものであることを検証的に裏づけ，保証することであるといえよう。すなわち，会計監査役は，究極的には，年度計算書類および連結計算書類が正規性および誠実性の要件を満たし，真実かつ公正な概観を提供しているものであることを無限定で証明することを目標としているのである。監査報告書の様式は，無限定証明をもって基本とするので

ある。

ところが，何らかの理由で無限定証明を行うことができないと判断された場合には，限定(réserve)を付けて証明内容を修正する。また，計算書類が要件を満たしていないと判断される場合，または証明の基礎を形成するに至らなかった場合には，証明の拒否(refus de certifier)を表明することになる。

ⅰ）無限定証明

意見表明の部分において無限定証明が行われるためには，次の3つの要件がすべて満たされていなければならない(§2501.08)。すなわち，

①必要な監査手続が何らの制約なくすべて実施できたこと

②監査の結果，年度計算書類が公正妥当な会計基準に準拠して作成されているという合理的な確信をえることができたこと

③年度計算書類に示されている情報が，当該会社の財産，財政状態および成果についての真実かつ公正な概観を提供するのに十分であること

である。

ⅱ）限定付証明

監査証明の基本というべき無限定証明に対して，会計基準または方法の選択・適用について，会計監査役が同意できないと考えるものがあるが，それが計算書類全体を否定するほどではないために証明の拒否には至らない場合，または，必要と判断した監査手続のうち実施できなかったものがあるが，それが監査意見の形成を妨げるほど重要ではないために証明の拒否には当たらない場合には，当該事項を除外事項として限定付証明を行うことになる(§2501.09)。

会計監査役は，監査手続を実施する過程で，会計基準ないし方法の選択・適用にかかわる不正規性(irrégularité)または不正確性(inexactitude)を発見することがあるかもしれない。不正規性の例としては，引当金の不足，期間の独立性の原則違反あるいは有価証券の分類の誤りなどがあげられている[22]。これらの事項は，本来，経営者の責任において訂正されるべきものであり，訂正によって不同意(désaccord)は解消するはずである。しかしながら，経営者が訂正を拒否する場合には，会計監査役は証明の内容を修正しなければならない。すなわち，会計基準等に関する不同意を引き起こした不正規性が重要ではあるが，計算書類全体の正規性，誠実性ならびに真実かつ公正な概観を損なうほどではないと判断される場合に，限定付証明が行われるのである[23]。

会計基準ないし方法の選択・適用についての不同意が限定の理由となるということは，会計監査役自身がそれらの選択・適用を実質的に評価し，職業専門家としての立場でその適否についての判断を下しているということを意味する。単なる会計基準への準拠性ということにとどまらず，専門家の観点からより適切な会計基準および方法の選択・適用を求めるものである。それと同時に，監査報告書の利用者に対しては，必ずしも最適な会計基準なし方法によって計算書類が作成されていないという注意喚起メッセージを送ることになる。

会計監査役がより望ましい会計基準および方法の選択・適用を指導することは，経営者とコミュニケーションを図りながら，利用者にとってより有用性の高い計算書類を作成していく努力にほかならない。場合によっては，限定を付けて利用者に注意喚起メッセージを送ることも監査報告書のコミュニケーション機能には違いない。しかしながら，むしろ限定の要因を取り除く努力をし，計算書類に重大な瑕疵のないことを証明することが会計監査役に求められているのである。したがって，無限定証明を行うことによってこそ，監査報告書本来のコミュニケー

22) CNCC, *Collection Notes d'Informations No.1*, p.82.

23) *Ibid.*, p.82.

ション機能が最大限に発揮されるということには注意が必要であろう。

ところで，会計監査役は，何らかの要因によって必要な監査手続を実施できないことがありうる。監査手続の実施に関する制約要因(limitation)としては，企業外部の事象によるものと経営者の態度に起因するものとが考えられる(§2501.09)。外部要因としては，証拠資料の焼失や選任時期に起因するもの（例えば，会計期間開始後に選任されたために，期首棚卸高の検証が制約された場合）がある。他方，経営者に原因があるものとしては，監査手続実施の拒否，報酬支払いの拒絶，外部の専門家への依頼の拒否などが考えられる[24]。

こうした要因は，会計監査役が意見表明の基礎を形成するに際して，文字通り制約となるものである。会計監査役は無限定で証明をすることはできず，証明内容の修正を余儀なくされることになる。ただし，こうした要因によって，計算書類の監査が常に全面的に制約されるわけではない。すなわち，制約要因を考慮しても，会計監査役が自らの責任において計算書類に対する意見を表明できると判断する場合には，当該制約要因を除外事項として限定付証明を行うことになるのである。

監査手続上の制約を原因として限定を付ける場合には，会計監査役は監査報告書の利用者に対して計算書類に瑕疵があるというメッセージを伝えるわけではない。むしろ，自らの監査上の責任，つまり監査手続上の義務を必ずしも納得のできる形で果たしえなかったことを伝えようとしているものと考えられる。したがって，この場合の限定は，監査意見の基礎を揺るがすようなものではないが，制約による影響が皆無ではないことを暗示し，利用者の注意を喚起しているのである。

限定付証明を行う場合には，限定事項の原因となった不同意または制約を明示しなければならない。その上で，不同意の場合には，限定事項が年度計算書類の該当する項目，成果等に与える影響をできる限り数値をもって示すことが求められる。また，制約による限定の場合には，監査手続の制約によって影響を受ける計算書類上の金額を示す必要がある(§2501.09)。監査報告書が利用者との間のコミュニケーションを意図している以上，限定の背景にある要因を利用者に明瞭に伝えて，その判断を誤らせないようにするためには，このような措置が不可欠である。

iii）証明の拒否

証明の拒否には二つの意味がある。

フランスの会計監査役監査においては，「証明する」とは，「年度（または連結）計算書類が正規かつ誠実であり，真実かつ公正な概観を提供している」ということを，文字通り「証明する」ことである。したがって，もし計算書類が正規かつ誠実ではなく，真実かつ公正な概観を提供していないと判断されると，会計監査役は計算書類に対して証明を行うことができないことになるのである。これは，わが国でいうところの「不適正意見」に相当する。

監査上重大な制約が存在し，監査意見表明のための基礎を形成できなかった場合には，「正規性」「誠実性」および「真実かつ公正な概観の提供」という命題を立証することができないであろう。会計監査役は証明にかかわる判断の基礎を失うことになり，証明を行うことができなくなる。この場合には，証明の拒否とは，いわゆる「意見差控」を意味することになるのである。

不適正意見としての証明の拒否は，会計基準または方法に関する不同意が計算書類全体に影響するほど重大である場合に行われる。計算書類の利用者を誤導するような重大な不正規性が存在するにもかかわらず，経営者がその訂正を拒否したような場合には，当該計算書類は正規性または誠実性の要請を満たさず，真実かつ公

24) *Ibid.*, p.50.

正な概観を提供しない不適正なものであると評価されることになる。会計監査役は，「証明拒否監査報告書」(rapport avec refus de certification)を提出することによって，その旨を表明するのである。

この場合に監査報告書が伝えるメッセージは，計算書類に重大な瑕疵があり，これに依拠することは会社の経営内容に関する判断を誤ることになるというものである。こうしたメッセージを受け取れば，監査報告書の利用者は，当該計算書類に基づく判断を取りやめ，さもなければ被ったであろう損失を回避することができる。これも監査報告書の重要なコミュニケーション機能であろう。しかし，限定付証明の項でも述べたように，できうることならば，計算書類に存在する重大な瑕疵を取り除く努力を尽くし，無限定証明を行うことこそが監査報告書のあるべき姿であり，コミュニケーションの手段としてはより望ましいものとなるはずである。

他方，意見差控としての証明拒否は，計算書類全体について意見表明の基礎を形成できないほど重要な監査手続上の制約があった場合，ならびに計算書類に極めて重大な影響を及ぼす恐れがあるほど重要かつ複数の未確定事項が認められた場合に行われる(§2501.10)。

ある事項の進展が将来事象の実現に依存するために，既存の情報によってその影響を評価することができないときに未確定事項が存在することになる[25]。未確定事項は，経営の継続性にかかわるものとそれ以外のものとに区別される。監査報告基準では，とくに経営の継続性にかかわる未確定事項が存在する場合には，会計監査役は監査報告書に所見を記載することを義務づけられており，また，その他のものについても必要に応じて所見を述べることができるとされている(§2501.07)[26]。

しかしながら，未確定事項が重大であり，かつ複数存在するような場合には，未確定事項の性格上，それが計算書類に及ぼす影響を十分に評価することが困難になることが予想される。このとき，会計監査役は，計算書類が果たして正規性および誠実性の要請を満たし，かつ真実かつ公正な概観を提供しているかどうかを判断できないことになる。つまり，監査意見表明の基礎を形成することができないのである。したがって，必然的に，重大かつ複数の未確定事項の存在を理由に，意見差控としての証明拒否を行わなければならなくなるのである。

意見差控としての証明拒否監査報告書が出されると，利用者に対しては計算書類が信頼できる情報を提供しているのか，あるいは重大な瑕疵を含むものなのかについて，監査によって合理的な保証を行うことが困難である旨のメッセージが伝えられることになる。利用者としては，このメッセージを受け取ることによって，不十分な情報による意思決定がもたらすかもしれない損失を事前に回避することが可能になるものと考えられる。この意味で，たとえ証明拒否という形ではあっても，監査報告書は，会計監査役と利用者との間のコミュニケーション手段として機能することになる。

iv) 所見

意見表明区分において，監査意見とは別のパラグラフを設けて所見が記載される場合がある。所見とは，年度（または連結）計算書類に関連する事項で，附属明細書に適切に開示されているものについて，利用者に対して注意を喚起する目的で記載されるものである(§2501.07)。

所見の対象となるのは，計算書類の理解に重要な影響をもち，かつ附属明細書に適切に開示されている事項である。したがって，そもそも

25) *Ibid.*, p.97.

26) なお，改訂前の監査報告基準では，経営の継続性を含む未確定事項は，所見ではなく限定の原因となるものとされていた(Jean BURNER *et Geneviève RAVARD (supervisé), Audit Financier ; Guide pour l'Audit de l'Information Financière des Entreprises*, CLET, 1991, p.102.)。

計算書類において開示されるべき重要な事項が記載されていない場合には，計算書類の作成責任の範囲内で適切な対応がとられるべきである。会計監査役が述べる所見は，計算書類上の情報開示の不備を補う性格のものではないという点には注意が必要である[27]。

また，所見は，限定とは性格を異にするものであり，表明された監査意見に何ら影響を与えるものではない。このため，所見は必ず監査意見の後に，監査意見を修正するものではない旨（"sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus"という表現が用いられる）を明記した上で記載することを義務づけられている（§2501.07）。

フランスの会計監査役によって監査報告書に記載される所見は，わが国の公認会計士監査における特記事項に類似したものであることがわかるであろう。つまり，いずれも計算書類（財務諸表）への適切な開示が前提とされており（フランスの場合には，計算書類の主要な構成要素である附属明細書において行われるのに対して，わが国の場合には，財務諸表への注記であるという点に違いはあるが），監査意見を修正することなく，財務情報の適切な理解にとって必要な事項について情報利用者の注意を喚起することを目的としているのである。

しかしながら，実際には，両者の間には微妙な差異が認められ，とくに対象となる事項にそれが現れている。

わが国の特記事項の対象となるのは，当面，偶発事象および後発事象のうちとくに重要なものに限定されるとの立場がとられている[28]。つまり，特記事項の対象となる事項は極めて限定的なものにとどまり，記載事項の選定に関して公認会計士の独自の判断が介入する余地は，事実上ほとんどないように思われるのである。しかし，例えば，継続企業の前提についての重大な疑義などは，財務諸表に注記されなければならない重大な事実であるし，利用者にとっては極めて重要な情報である。こうした事項を特記事項から除外することは，特記事項の存在意義を大きく損なうもののように思われるのである[29]。

これに対して，フランスの所見は，文字通り計算書類の適切な理解に有用なあらゆる事項が対象となりうる[30]。中でも注目すべきは，経営の継続性（継続企業の前提）にかかわる未確定事項が存在する場合には，会計監査役は所見を記載することを義務づけられているという点である[31]。すなわち，経営の継続性が将来の特定の条件に依存する場合には，会計監査役は，監査意見を表明した後に必ずその事実についての所見を表明しなければならないのである。そのためには，附属明細書において，経営の継続性にかかわる未確定事項についての情報が開示されていることが前提となる。もしこの開示が適切になされていなければ，それはもはや所見の対象ではなくなる。未確定事項に関する附属明細書への情報の欠如または不十分さを理由として，限定付証明または不適正意見としての証明拒否が行われることになる[32]。

なお，経営の継続性にかかわるもの以外の未確定事項については，所見の記載は義務づけられていない。しかし，損失発生の可能性があり，その金額が計算書類に重要な影響を与えると思われる場合には，所見が必要となることも考え

27) CNCC, *Collection Notes d'Informations No.1*, p.94.
28) 日本公認会計士協会監査基準委員会報告書第2号（中間報告）『特記事項』，5項。
29) 上村久雄「会計士監査における二つの指導性機能」『山桝忠恕先生十三回忌追悼論文集』（税務経理協会）1996年，200－201頁参照。
大庭四志次，油谷成恒「継続企業の前提が疑わしい場合の監査報告書上の取扱い」『JICPAジャーナル』No.488，1996年，70－71頁参照。
30) CNCC, *Collection Notes d'Informations No.1*, p.93.
31) *Ibid.*, p.101.
32) *Ibid.*, p.75.
33) *Ibid.*, p.100.

られる[33]。所見を記載するかどうかは，あくまでも会計監査役の判断である。また，経営活動継続の可能性が非常に危ぶまれ，もし活動を停止した場合の影響が重大であるときには，所見の記載ではなく，意見を差し控える意味で証明が拒否されることになるという点には注意が必要である[34]。

所見の対象となりうる事項としては，未確定事項のほかに，例えば会計規則および方法の変更がある。商法典は，「例外的な状況の変化が発生しない限り，採用された年度計算書類の表示方法および評価方法は，期間ごとに変更されることはできない。もし変更が行われる場合には，附属明細書に記載し正当化される」（第11条）と規定している。表示方法および評価方法の継続性を規定しているのである。正当な理由による方法の変更があれば，それは附属明細書において開示されることになる。この開示を受けて，会計監査役は，監査報告書において所見を述べることができるものとされているのである（§2506.03）。

方法の変更が正当なものでない場合には，会計監査役にとっては会計基準の適用に関する不同意の原因となる。したがって，その影響が計算書類全体の証明を拒否しなければならないほどではないときには限定付証明が行われる。計算書類全体に影響するほど重大な不同意を引き起こす変更であれば，会計監査役は不適正意見に相当する証明拒否を行うことになる。また，たとえ方法の変更が正当なものであっても，附属明細書に変更の事実についての十分な情報が示されていない場合には，同様に限定付証明または証明拒否の原因となる（§2506.03）。

上記の通り，所見は監査意見を何ら修正するものではない。もし，監査報告書の利用者が監査意見だけに興味をもち，また，会計監査役が監査意見の表明だけをその職務と考えるのであれば，監査報告書に所見を記載することには大した意味はなくなるであろう。

しかし，実際には，所見には，監査意見とは別の意味で，計算書類をより適切に理解するのに不可欠なメッセージが含まれている。とくに，経営の継続性にかかわるもののように，極めて重要な未確定事項の存在と影響を考慮に入れて下す判断と，そうでないものとの間には，おそらく重大な差異があるであろう。また，たとえ正当な理由に基づくものであっても，方法の変更があれば，計算書類が提供する財務情報の解釈に微妙な影響を及ぼすはずである。こうした意味から，会計監査役が，職業専門家の目から見て，計算書類の理解にとって重要と判断する情報を所見という形で提供することは，コミュニケーション手段としての監査報告書の意義を有意に高めるものであると評価できるのである。

(4)特別検証・情報区分

年度計算書類に対する監査報告書の第二の区分には，特別な検証および情報が記載される。この区分には，次の事項を記載内容とする3つのパラグラフが設けられる（§2501.12）。

ⅰ）第1パラグラフ

このパラグラフには，経営報告書（rapport de gestion）および株主に送付される書類において提供される情報の誠実性および年度計算書類との一貫性について，検証の結果が所見という形で示されるか，または表明すべき所見がない旨が記載される。

ⅱ）第2パラグラフ

ここには，会計監査役が発見した不正規性および不正確性で，年度計算書類に対する監査意見に影響を及ぼさないものが記載される。記載対象となる不正規性および不正確性には，特別な検証を実施した際に発見されたものと，それとは関係のないものがある。監査手続を実施する過程で発見したものすべてがこのパラグラフへの記載対象になると考えるべきである。

34) *Ibid.*, p.100..

会計監査役が株主総会に対して報告すべき不正規性としては，①商事会社等に適用される法令違反，②会計原則違反，③定款および株主総会の決議違反などがある。一方，不正確性とは，①計算間違い，②計算書類の表示上の不正確性，③経営管理機関によって提供される情報の不正確性等をあげることができる[35]。

なお，もし監査職務遂行の過程で不正規性も不正確性も発見されなければ，この第2パラグラフを設ける必要はない[36]。

iii）第3パラグラフ

このパラグラフでは，法律によって記載することが義務づけられている情報が提供される。商事会社法によれば，当期中に会社が他の会社に対して一定割合の資本参加または支配権を獲得した場合には，その旨が株主向けの報告書および会計監査役の監査報告書に記載されることになっている（第356条第1項）。また，適用令は，相互参加の解消による株式の譲渡について，会計監査役の監査報告書によって株主総会に報告すべき旨を規定している（第251条第2項）。

さらに，株式会社については，上場会社に対して一定割合以上の資本参加を有するに至った場合に，その旨を報告すべきことが規定されている（第356－1条）。また，会社が他の株式会社に直接または間接的に支配されている場合には，当該他の会社およびその支配に参加しているそれぞれの会社に対して，会社が当該他の会社等の資本において直接または間接的に所有している資本参加額を通知することとされている（第356－2条）。会計監査役の監査報告書にこれらの事項が記載されることがあるとされている（第356－3条）。

これらの規定に基づいて，第3パラグラフには，①当期中の資本参加および支配の獲得，②相互参加に関する法令の適用に基づく株式等の譲渡，③上場会社等に対する資本または議決権の所有者の身元，および④自己支配（autocontrôle）に関する情報が記載されることになる（§2501.12）。

特別検証・情報区分に記載される事項は，年度計算書類の質や内容には直接関連しないが，会社の経営内容を理解するのに有用な情報を提供するものである。これらは，単に法令によって記載が要請されているということだけではなく，会計監査役の職務および監査報告書の役割といった視点からもその意義を検討してみる必要がある。

会計監査役は，商事会社法上，会社の監督機関として位置づけられ，会計監査を主たる職務とするものである。このために広範な調査権限を与えられている。会計監査の過程での発見事項や，法令によって要請されている検証によって発見された事項を監査報告書に記載することは，会計監査役の職務が単に監査意見を表明することだけにとどまらず，会社の経営を大局的な見地から捉えるものであることを伝えるメッセージとなる。監査報告書は，「年度計算書類が会計基準にしたがって作成されている」ということを伝えるだけではなく，会計監査手続を通じて，会社の経営内容を様々な角度から検証した結果を伝達するものとなる。

このようなメッセージを含むことによって，監査報告書のコミュニケーション手段としての機能がより一層強化される。会社とそれを取り巻く利害関係者とのコミュニケーションはさらに円滑化するであろう。また，会計監査役監査の意義と役割に関しても，よりよい理解と認識に貢献していると考えられるのである。

4．監査報告書の事例分析

前二節でみた監査報告書様式の改訂ならびに監査報告基準の構造を基礎にして，本節では，監査報告書の実例をいくつか取り上げて分析することにする。

35）*Ibid.*, p.49.
36）*Ibid.*, p.46.

監査意見の種類（無限定証明，限定付証明および証明拒否），所見の有無と対象，特殊検証・情報区分の記載内容などを考慮すると，いくつかの監査報告書様式が考えられる。しかしながら，実際には，証明拒否監査報告書が提出されることはないといってよい。また，不正規性や不正確性を指摘する監査報告書を目にすることもほとんどない。こうした現実の中で，幸い入手しえたいくつかのケースを以下で紹介・分析することにする。

(1)無限定証明監査報告書

無限定証明を行う監査報告書は，先に示した監査報告基準に添付される様式と基本的に同じものである。しかし，会計監査役の監査報告書はこれをもって基本とするのであるから，まず最初に「無限定証明監査報告書」を示しておく必要があろう[37]。

ここに掲げる監査報告書は，1995年12月31日に終了した会計期間にかかわるルノー公団（la Régie Nationale des Usines Renault）（自動車製造業）の年度および連結計算書類に

37) 参考までに，1995年の監査報告書様式改訂以前の年度計算書類および連結計算書類に対する「無限定証明監査報告書」の例を示しておく。

会計監査役の一般監査報告書

1992年12月31日に終了した会計期間
各位

1985年6月18日の株主総会によってわれわれに与えられた職務を実施して，次の事項に関する1992年12月31日に終了した会計期間にかかわる監査報告書を提出する。

- この監査報告書に添付されているSchneider株式会社の年度計算書類の監査
- 法律によって定められた特別な検証および情報

年度計算書類に対する意見

われわれは，職業基準にしたがって，必要と判断した正当な注意を払いながら年度計算書類の監査を実施した。

われわれは，年度計算書類が正規かつ誠実であり，当期の経営成績ならびに当期末における財政状態および財産についての真実かつ公正な概観を提供していることを証明する。

特別な検証および情報

われわれはまた，職業基準にしたがって，法律によって定められている特別な検証を行った。

取締役会の経営報告書ならびに株主に送付される財政状態および年度計算書類に関する書類に示されている情報の誠実性および年度計算書類との一貫性について表明すべき所見はない。

1966年7月24日付法律の第356条および第356-3条の規定にしたがって，われわれは資本参加および支配の獲得ならびに資本所有者の身元に関する情報が，経営報告書に示されていることを確かめた。

パリ，1993年5月26日
（署名省略）

連結計算書類に対する会計監査役の監査報告書

1992年12月31日に終了した会計期間
各位

われわれに与えられた職務を実施して，次の事項に関する1992年12月31日に終了した会計期間にかかわる監査報告書を提出する。

- この報告書に添付されているSchneider株式会社の連結計算書類の監査
- 企業集団の経営報告書の検証

1．連結計算書類に対する意見

われわれは，職業基準にしたがって，必要と判断した正当な注意を払いながら連結計算書類の監査を実施した。

われわれは，連結計算書類が正規かつ誠実であり，連結に含まれる企業によって構成される集団の財産，財政状態および成果についての真実かつ公正な概観を提供していることを証明する。

2．特別な検証および情報

われわれはまた，職業基準にしたがって，法律によって定められている特別な検証を実施した。

企業集団経営報告書に記載されている情報の誠実性ならびに連結計算書類との一貫性について表明すべき所見はない。

パリ，1993年4月23日
（署名省略）

対する監査報告書である。

年度計算書類に対する会計監査役の一般監査報告書

1995年12月31日に終了した会計期間

貴株主総会によってわれわれに与えられた職務を実施して，次の事項に関する1995年12月31日に終了した会計期間にかかわる監査報告書を提出する。
－この監査報告書に添付されているルノー公団の年度計算書類の監査
－法律によって定められた特別な検証および情報
年度計算書類は取締役会によって作成された。われわれの監査に基づいて，これらの計算書類に対して意見を表明するのがわれわれの責任である。

Ⅰ．年度計算書類に対する意見
われわれは職業基準にしたがって監査を実施した。この基準は，年度計算書類に重要な異常が含まれていないという合理的な保証をえることができるような正当な注意を払うことを要求している。監査は，試査によって，年度計算書類に含まれるデータを正当化する証拠を検証することである。それはまた，採用された会計原則および決算に当たって行われた重要な見積りを評価し，そして全体の表示を評価するものである。われわれは，われわれの監査手続が，以下に述べる意見に対しての合理的な基礎を提供するものであると考える。
われわれは，年度計算書類が正規かつ誠実であり，当期の経営成果ならびに当期末における会社の財政状態および財産についての真実かつ公正な概観を提供するものであることを証明する。

Ⅱ．特別な検証および情報
われわれは，職業基準にしたがって，法律によって規定されている特別な検証も実施した。
取締役会報告書ならびに株主に送付される財政状態および年度計算書類に関する書類において提供されている情報の誠実性および年度計算書類との一貫性に関して述べるべき所見はない。
法律にしたがって，われわれは資本および議決権の所有者の身元に関する情報が，経営報告書において提供されていることを確かめた。

会 計 監 査 役
DELOITTE TOUCHE THOMATSU Michel POISSON ERNST&YOUNG Audit BDA
Olivier Azières　　Dominique Thouvenin

1996年4月2日

連結計算書類に対する会計監査役の監査報告書

1995年12月31日に終了した会計期間

貴株主総会によってわれわれに与えられた職務を実施して，この報告書に添付されている，1995年12月31日に終了した会計期間にかかわるルノー公団の連結計算書類の監査を行った。
連結計算書類は取締役会によって作成された。われわれの監査に基づいて，これらの計算書類に意見を表明するのがわれわれの責任である。
われわれは職業基準にしたがって監査を実施した。この基準は，年度計算書類に重要な異常が含まれていないという合理的な保証をえることができるような正当な注意を払うことを要求している。監査は，試査によって，年度計算書類に含まれるデータを正当化する証拠を検証することである。それはまた，採用された会計原則および決算に当たって行われた重要な見積りを評価し，そして全体の表示を評価するものである。われわれは，われわれの監査手続が，以下に述べる意見に対しての合理的な基礎を提供するものであると考える。
われわれは，連結計算書類が正規かつ誠実であり，連結に含まれる企業からなる集団の財産，財政状態ならびに経営成果についての真実かつ公正な概観を提供するものであることを証明する。
さらに，経営報告書において提供されている企業集団に関する情報の検証を行った。それらの情報の誠実性ならびに連結計算書類との一貫性に関して表明すべき所見はない。

会 計 監 査 役
DELOITTE TOUCHE THOMATSU Michel POISSON ERNST&YOUNG Audit BDA
Olivier Azières　　Dominique Thouvenin

1996年4月2日

「無限定証明監査報告書」に含まれているメッセージの意義については，前節で詳しくみたとおりである。両監査報告書の冒頭の記述から，ルノー公団の会計監査役は，株主総会によって任命されてその職務を行い，その結果を株主総会に報告していることがわかる。このことは，会計監査役が株主総会に対して監査上の責任を負い，株主のために監査を行って結果を報告するものであることを示している。

また，年度計算書類および連結計算書類の作成責任は，いずれもルノー公団の取締役会が負っており，会計監査役はそれに対して監査意見を表明する責任を負っていることが明らかにされている。いわゆる「二重責任の原則」に関する記述である。

「監査意見表明区分」の記述は，正しく報告基準に添付されている様式そのままである。そして，当然のことながら，年度計算書類が正規かつ誠実であり，真実かつ公正な概観を提供していることが無限定で証明されている。また，所見も記載されていない。

「特別検証・情報区分」の記述については，第1パラグラフで，いずれの報告書も表明すべ

き所見はない旨が述べられている。また，不正規性も不正確性も発見されなかったようで，第2パラグラフは省略されている。第3パラグラフでは，資本および議決権の所有者の身元に関する情報が，経営報告書において適切に提供されていることを確認した旨が述べられている。

連結計算書類に対する監査報告書についても基本的に同様のことがいえる。

ここに掲げたルノー公団の監査報告書は，会計監査役監査が目指すべき無限定証明という目標を達成した，監査報告書の基本様式であるということができる。

(2)限定付証明監査報告書

i）監査上の制約による限定

ここで取り上げるのは，民営化が計画されている国営の保険会社であるAGF(Société Centrale des Assurances Générales de France)社の1995年12月31日に終了した会計期間にかかわる連結計算書類に対する監査報告書である。以下に，限定を示す部分だけを抜き出して示すことにする。

この限定のもとで，われわれは，連結計算書類が正規かつ誠実であり，連結に含まれる企業によって構成される集団の財産，財政状態および成果についての真実かつ公正な概観を提供していることを証明する。

すでにみたように，フランスの監査報告基準によれば，限定付証明を行う場合には，限定事項の原因となった不同意または制約を明示することになっている。ここに掲げた例では，まず第1パラグラフで次のことが述べられている。すなわち，ドイツの企業グループに対する持分を等置連結（わが国でいう持分法に相当）するに当たって，当該企業グループの1995会計期間にかかわる連結計算書類を入手できず，このため，AGF本体との会計原則などの違いを修正するための再処理の影響などを評価するための手続が実施できなかったということである。これは，監査手続上の制約を原因とする限定ということになる。このとき，制約によって影響を受ける可能性があるものとして，AGFが採用する会計原則を適用することなしに評価されている投資有価証券の金額が示されている。

第2パラグラフでは，会計原則を一致させるための再処理の影響ならびにAGFに帰属する成果持分に対する修正の影響を評価することができない旨が述べられている。こうした制約が，AGFの連結計算書類の証明をするに際して，何らかの影響を与えるものと考えられているのである。しかしながら，それは，必ずしも連結計算書類全体を否定するほど重大なものであるとはいえず，したがって意見差控としての証明拒否ではなく限定付証明が行われることになったと考えられるのである。

Groupe A.M.をAGFと同一の会計基準で評価し直すことによって，場合によっては，過去に計上された等置連結成果が大きく修正され，これがAGFの経営内容に対する判断の大幅な変更をもたらすかもしれない。監査報告書は，「AGFの連結計算書類は，このようなリスクを含んだ上で作成されているのである」というメッ

・貴集団が33.55%を所有しているドイツの企業集団Aachener und Münchener (Groupe A.M.)への資本参加は，1993会計年度についての見積とGroupe A.M.の最終成果との差額としての107百万フランを含む318百万フランの1994年の連結成果と，1994会計年度についての見積とGroupe A.M.の最終成果との差額としての14百万フランを含む1995年の289百万フランの連結成果に対して見積もられる持分に基づいて連結された。この日現在，1995年12月31日における連結計算書類は利用できない。Groupe A.M.の等置連結は，1993年1月1日の取得日以来，AGFグループによって適用されている会計原則および連結範囲と一致させるために必要な再処理を行えないまま，ドイツの連結計算書類に基づいて行われている。このようにして決定された等置連結有価証券の価額は，1994年および1995年12月31日現在で，それぞれ5,668百万フランおよび5,804百万フランである。

・したがって，われわれは，一方で，Groupe A.M.の計算書類をAGFによって適用されている会計原則に一致させるために必要な再処理の影響を評価することができないし，他方では，Groupe A.M.の1995年の連結計算書類にかかわる，監査証明を受けて確定した決算から生じる可能性のある最初の等置連結日以来AGFに帰属している持分に対する修正の影響を評価することができない。

セージを利用者に伝えている。当該連結計算書類を利用するに際しては，この点を考慮するように注意を喚起しているのである。

ii）経営の継続性にかかわる限定

次に，ユーロトンネル株式会社(Eurotunnel S.A.)（英仏海峡トンネル運営会社）の1995年12月31日に終了する会計期間にかかわる年度計算書類に対する監査報告書をみることにしよう。

ユーロトンネル社は，会社設立以来経営状態が思わしくなく，常に経営の継続性にかかわる未確定事項が存在する状況であった。このため，過去数年にわたって，監査報告書に経営の継続性に関する未確定事項を理由として限定が付けられてきた。1995会計期間に至っても，同社の経営内容に大きな変化はなく，依然として経営の継続が危ぶまれているという状況である。このため，会計監査役によって警告手続(procedure d'alerte)が開始され，特別報告書(rapport spécial d'alerte)が作成されている。

この度の改訂によって，経営の継続性にかかわるものを含めて，未確定事項は限定の理由ではなくなった。しかし，経営の継続性に重大な疑義があるときには，証明に限定が付けられる場合がある（§2507.08)。ユーロトンネル社の監査報告書は，これに該当するものと考えられる。

警告手続は，企業経営難の予防と同意清算に関する1984年3月1日付法律第84−148号によって商事会社法に導入された後，1994年6月に一部改訂され今日に至っているものである[38]。この手続が，実際にどれほど実施されているのかは明らかではない。ただ，ここでみるユーロトンネル社のケースが非常に興味深いものであることは確かである。

以下に，限定に当たる部分だけを抜き出して検討してみることにする。

> その財政状態を考慮して，ユーロトンネルグループは，パリ商事裁判所長によって指名された特別代理人の支援のもとに，債務に関する再交渉のために銀行シンジケート団に属する銀行と協議を開始した。
> 年度計算書類の附属明細書の注2に述べられているように，これらの交渉の結果は，現状では数値化されることはできないとしても，下で検討されている様々な仮定において，年度計算書に対して重要な影響をもつ可能性がある。
> 未確定事項は次の事項に関するものである。
> ・銀行として，加重多数決によって利息支払いの延期を終了させる可能性。このとき，銀行は，代襲権の行使を含む担保権の行使手続を行う可能性がある
> ・銀行との交渉が失敗する可能性または清算価値による評価につながる再建計画を株主が拒否する可能性
> ・交渉が成功した場合に，いくつかの資産および負債の帳簿価額を修正しなければならなくなる可能性
>
> ユーロトンネル株式会社の活動の継続性を含むこれらの未確定事項の影響にかかわる限定のもとで，われわれは，経営の継続性を前提として作成された年度計算書類が正規かつ誠実であり，当期の経営成果ならびに当期末における財政状態および財産についての真実かつ公正な概観を提供していることを証明する。

附属明細書の注2には，採用されている会計原則および方法が説明されている。それによると，年度計算書類は，経営の継続を前提として，歴史的原価法(méthode du coût historique)により，フランスで一般に認められている会計原則にしたがって作成されたとされている。

その上で，とくに経営の継続性の前提について説明している。そこには，銀行との協議の結果，借入契約に基づいて借入金利息の支払を停止することを決定した旨が述べられている。しかし，一応の猶予期間が与えられたとはいえ，経営状況が依然として厳しいことに変わりはない。このため，会計監査役によって警告手続が開始され，警告手続に関する特別報告書が作成された事実が明記されている。

また，もし再建計画が合意に至らない場合には，銀行は利息支払いの延期を終了させるであろう。その場合には，ユーロトンネル社としては，経営活動を継続するために必要な条件を検討しなければならなくなることは必至である。

38）警告手続については，拙稿「フランスの会社経営難に対する内部警告と会計監査役の役割」『會計』第145巻第5号（1994年）を参照されたい。なお，この拙稿は，1994年の改訂を考慮していないことを断っておく。いずれ稿を改めて，改訂部分を加味して再検討したいと考えている。

さらに，銀行としては，代襲権の行使を含む担保権の行使手続をとることも予想され，状況はさらに切迫したものとなろう。

こうした事態を回避するための交渉が進められ，年度計算書類作成時点では，利息支払期間の延期を終了させるとの通告はなされていない。このような状況を背景として，1995会計年度の年度計算書類は，上記のように経営の継続を前提として，歴史的原価基準に基づいて作成されたというわけである。

しかしながら，銀行ないしは株主との間で再建計画に対する合意がえられない場合には，ユーロトンネル社は経営活動を継続できなくなる可能性があるということが明示されている。この場合には，年度計算書類はかなりの修正を迫られることになる。ただし，現時点では，その影響を明確に評価することは不可能である。さらに，再建計画が合意に達したとしても，資産および負債の中には再評価の必要が出てくるものもある。このために必要な修正についても，現時点で金額表示することはできない。

以上が，附属明細書に述べられている経営の継続性に関する記述の要旨である。

このような極めて不安定な経営状態が明らかになっていることから，会計監査役としては，ユーロトンネル社の経営の継続性に関して重大な疑義があると判断したのであろう。実際，警告手続において特別報告書が作成されるということは，重大な経営危機が表面化しており，もはや経営内部だけでは対処できない状況に至っていることを意味する。そのために，特別報告書を作成して，状況を株主総会等に報告する必要が生じているのである。

したがって，一般監査報告書においては，附属明細書に述べられている状況を要約記載し，これを理由に証明に限定が付けられている。これによって，年度計算書類に対する監査意見を修正するとともに，利用者に対してユーロトンネル社の不安定な経営状態を知らせるメッセージを伝えて注意を喚起しているとみることができるのである。

なお，監査基準は，警告手続の実施について，一般監査報告に記載する必要のない旨を規定している(§352.15)。このため，ユーロトンネル社の一般監査報告書にも警告手続の実施について何も記載されていない。しかしながら，限定の理由を示す記述は，特別報告書が作成された場合に，一般監査報告書において適当な結論を引き出すことを求める基準に適っているといえよう(§352.14)[39]。

会計監査役による警告手続は，会計監査職務を実施する過程で発見した経営の継続性に対する疑義に基づいて開始されるものである。しかしながら，この職務は会計監査職務とは別の職務として実施されるものである。その意味では，会計監査の結果を伝達するための手段である一般監査報告書に警告手続の実施にかかわるメッセージが含まれないとしても，一般監査報告書のコミュニケーション手段としての機能を何ら損なうものではない。

(3)所見

所見は，計算書類に関連する事項で，附属明細書に適切に開示されているものについて，利用者に対して注意を喚起する目的で記載されるものである。監査意見には何ら影響しないものであり，その旨を明示した上で記載される。

所見の対象となる事項は，とくに限定されてはいない。ただし，経営の継続性にかかわる未確定事項が存在する場合には，必ず所見が記載されなければならないということは先に述べたとおりである。ここでは，経営の継続性にかかわるもの以外の所見を取り上げて検討する。

39) 警告手続にかかわる特別報告書によれば，会計監査役は，ユーロトンネル社が，中・長期的に経営の継続性を保証しうるような解決策を見出していないという結論を下している。この結論は，報告基準のいう限定の理由に相当するものということができる。

i）会計方法の変更に関する所見

まずはじめに，会計方法の変更に関する所見が記載されている，トータル(TOTAL)社（石油化学工業）の連結計算書類に対する監査報告書を取り上げる。

> 上で表明されている意見を修正することなく，アメリカのFAS 121号を適用した固定資産の減価償却，ならびにアメリカ以外での医療費補填および生命保険契約にアメリカのFAS 106号を適用した会計処理に関する，附属明細書注1-Qに記載されている会計方法の変更について注意を喚起する。

この監査報告書は，無限定証明を行ったものである。その上で，附属明細書に記載されている会計方法の変更について，利用者の注意を喚起するためのメッセージを伝える所見が記載されているのである。

所見の記載は，附属明細書における適切な情報開示が前提となる。トータル社の附属明細書の該当する部分をみると，同社が，1995年１月１日以来，FASB基準No.121を採用している旨が記されている。そこでは，同基準による処理の概要が示された後，変更前の処理方法が明らかにされている。さらに，方法の変更が行われて以来の累積的な影響が，７億5,800万フラン（税引き前では15億4,700万フラン）の負担増となっていること。そして，それが，1995年の成果計算では臨時項目として処理されていることが示されている。加えて，新しい方法が，各部門にどのような影響を与えているかも明らかにされている。

また，1993年1月1日以来採用されてきたFASB基準No.106についても，その概要と累積的影響が示されている。そして，1995年からこの基準をアメリカ以外にも拡張し，その影響が，１億7,800万フランの負担となることが述べられている。これも当期の成果計算において，臨時項目として処理されている。

このように，会計方法の変更について，附属明細書において詳細な開示が行われ，これに基づいて会計監査役が所見を述べるという形がとられている。計算書類の利用者は，所見にしたがって附属明細書を参照し，変更およびそれがもたらす影響の詳細を知ることができる。これによって，会社の経営内容を判断するに際して，重要な影響を及ぼす可能性のある会計方法の変更を見逃すリスクが軽減されることになるのである。

ii）未確定事項に関する所見

次に，未確定事項に関する所見が記載されているフランス電力(Electricité de France;EDF)の年度計算書類に対する監査報告書をみることにする。やや長くなるが，以下に該当する所見を引用する。

> 過年度の年度計算書類に対するわれわれの監査報告書に述べられているように，附属明細書の注B1，10および19に示されている核生産物に関する引当金の基礎となる評価は，いくつかの未確定事項によって影響されている。
>
> 1.核燃料およびそれに対する引当金
> - 2000年を越えて行われるであろう核燃料の再処理に対する引当金の見積について，EDFは再処理業者への過去数年間における売却価格を採用した。
> - 核燃料の再処理に対する引当金は，放射性燃料全体について設定されている。再処理能力の水準の見直しまたは放射性燃料の回収に関する様々な技術的選択の見直しの影響は，現時点では評価できない。
> - 中間在庫，廃棄物の保存および再処理工場の解体にかかわる費用の見積は，同社が採用している特殊な仮定に基づく推定に依拠している。
> - 高活性・長寿命放射性廃棄物の廃棄および貯蔵について，現在進行中の研究調査の結果について予断を下せないことから，廃棄および貯蔵費用は，国内卸売物価指数によって修正された1985年のANDRAの最新の財務見積，および実験開発費用の見積に基づいて評価されている。
>
> 2.原子力発電所の解体
> 1991年に，商工省の研究が，解体費用を総投資費用のおよそ15%と評価した1979年のPéon委員会の仮定を確認する形で新たな費用見積を決定した。実際のデータがないため，始まったばかりのUNGG段階に関する第一次作業において，EDFは，国内卸売物価指数によって修正された最新の見積を引き続き採用している。
>
> 3.欧州高速増殖炉発電所(NERSA)
> 政府は，プルトニウムを消費するために，この発電所は発電しながらの研究炉となり，後世に向けて発展するものとして，1994年8月3日に運転再開の許可を与えた。いくつかの技術的な問題によって1995年に混乱

に陥った運転再開は，段階的に行われざるをえない。
EDFは，この発電所の操業が技術面で依然として意義のあるものと考えている。したがって，この発電所の操業，資金調達および償却費用は引き続き以前と同様に決定されており，1995会計年度のEDFの期間費用として16億フランが計上されている。
附属明細書の注19に記述されているように，NERSAにおけるEDFの資本参加額およびEDFが提供している様々な契約は，引当の対象とされなかった。

ここに述べられている所見は，原子力発電を巡る将来に対する見通しの不安定さに由来する未確定事項が，EDF社の会計処理に微妙に影響していることを示すものであろう。こうした影響は，核燃料の取扱いや耐用年数を経過した原子炉の解体費用など，将来における原子力発電を取り巻く環境や原子力発電そのものが内包する問題が，どのような形で進展していくのかによって大きく変動する可能性がある。正に，将来の事象に左右されるものであるということができる。

未確定事項が存在するということは，ある事項の進展が将来事象の実現に依存するために，既存の情報によってその影響を評価することができないということを意味する。原子力発電に付随する問題，とくに核燃料の再処理コストや原子炉の解体コストなどについての調査研究が今後どのような進展を見せるかによって，電力会社の経営内容が大きな影響を受ける可能性がある。したがって，ここに述べられている所見は，「計算書類を利用する場合には，こうした将来事象に左右される可能性のある事項を考慮した上で会社の経営内容を評価すべきである」とのメッセージを送り，注意を喚起するという機能を果たしているということになるのである。

5．むすびにかえて

本小稿では，フランスの会計監査役の監査報告書についてみてきた。それは，1995年にいわゆる期待ギャップ問題に対応するために，会計監査役の職務に関する利用者の認識を改善することを目的として，様式が大幅に改定されている。この改訂の意図が，現行の監査報告書によって達成されているかどうかに注目しながら検討してきた。

結論からいえば，会計監査役の監査報告書は，会計監査役監査の役割，機能，責任および限界といった事項を，その利用者に伝達しうる構造をもった有効なコミュニケーション手段となっていると評価することができる。すなわち，単に計算書類の正規性，誠実性および真実かつ公正な概観の提供を証明するだけではなく，その証明の前提となる監査の理念を読み取ることができるものであるように思われるのである。

会計監査役の監査報告書は，会社が公表する年度（または連結）計算書類の信頼性を保証することで，会社とそれを取り巻く利害関係者とのコミュニケーションを円滑にするという機能を果たしている。その一方で，会計監査役の役割等に関する監査報告書利用者の理解と認識を改善することによって，会計監査役と利用者との間のコミュニケーション手段としても有効に機能することを期待されるものである。

会計監査役監査が目標とする無限定証明においては，コミュニケーション手段としての基本的な最低限の情報要素が盛り込まれている。そして，場合によっては，会計監査役が専門家の立場で必要と判断した注意喚起情報が，所見という形で述べられる。所見は，それを考慮しなければ，計算書類に基づく判断が誤ったものになる恐れのある事項，あるいはより適切な判断を下すために必要と思われる事項を対象に述べられるものである。したがって，必要と判断された場合には，コミュニケーション手段としての監査報告書に記載されることが不可欠な情報なのである。

とくに経営の継続性に関する所見は，計算書類作成の基礎をなす前提にかかわる事項であり，また，会社経営の将来に重大な影響を与える事項を対象とするものである。計算書類の利用者にとっては，意思決定に際して極めて重要な情

報である。その一方で，たとえ監査意見を修正するものではないとはいえ，会計監査役がこうした事項を監査報告書に記載することには異論があるかもしれない。とくに，それがかえって会社の倒産を早めるのではないかとの懸念があることは確かである。

しかしながら，会計監査役は，株主総会によって任命され，株主に対して監査上の責任を負っているのであるから，株主の意思決定に不可欠なあらゆる情報を伝達する責任を負っていると考えるべきであろう。こうした観点からすれば，株主が求めるのであれば，経営者に対して会社の経営状況についての情報を適切に開示するように促すとともに，会計監査役自身も会社の経営内容について注意喚起情報を提供するべきであろう。

もちろん，経営の継続性に関する所見が記載されていないからといって，それが完全に保証されていることを意味するわけではない。逆に，そのために監査報告書のコミュニケーション手段としての機能が損なわれていると考えるのも早計である。あくまでも，正当な注意を払い，試査によって実施された監査手続の過程で発見されたものだけが対象であることはいうまでもないことである。

また，会計監査役の監査報告書は，会計監査を実施する過程で不正規性や不正確性を発見した場合に，それを株主総会に報告する機能も与えられている。とくに，監査意見に直接影響しないものが対象となる。利用者に根強くみられる不正発見の要求は，実際には監査の本質的な機能とは相いれないものである。しかしながら，会計監査役が，経営者の受託責任に対する株主による監視を支援するための情報を提供するものであるという観点からすれば，監査手続の実施過程で発見された不正に限れば，会計監査役に報告責任が課せられていると考えても合理性を欠くことにはならないであろう。

この度の様式の改訂によって，会計監査役の監査報告書は，監査に対する認識を改善するのに役立つ内容を与えられたということができる。これまで備えていたコミュニケーション機能は，いくつかの記載事項が追加されたことによって，さらに一層強化されたというべきであろう。そして，会計監査役と利用者との間で，監査の役割，機能，責任あるいは限界などについての合意形成を促すために，コミュニケーション手段としての機能を十分に果たしうるものになったと評価することができるのである。

〔付記〕本小稿は，「平成７年度文部省海外研究開発動向調査等」によるフランスでの在外研究に基づく成果の一部である。