HOKKAIDO UNIVERSITY

Title	フランスの会計監査役監査における不正摘発
Author(s)	蟹江, 章
Citation	經濟學研究, 47(2), 253-266
Issue Date	1997-09
Doc URL	http://hdl.handle.net/2115/32075
Type	bulletin (article)
File Information	47(2)_P253-266.pdf

Instructions for use

Hokkaido University Collection of Scholarly and Academic Papers : HUSCAP

経済学研究 47-2
北海道大学 1997.9

フランスの会計監査役監査における不正摘発

蟹 江 章

1．はじめに

監査と企業の不正事件との関係については，古くから様々な議論がなされてきた。近年では，とくにアメリカにおいて，1980年代末に監査基準書(Statement on Auditing Standards ; SAS)によって，監査上の不正の取り扱いについて具体的な指針が示された。わが国の監査基準でも，「重要な虚偽記載」の存在を意識した監査の実施が求められていることは周知の通りである。

日本公認会計士協会は,「監査基準委員会報告書（中間報告)」として，不正・誤謬および違法行為の監査上の取り扱いに関する基準を公表した[1)]。そこには，監査役との関係を考慮しながら，企業の不正事件に対応するための指針が盛り込まれている[2)]。このように,監査上の不正の取り扱いは，今日に至るまで重要な問題として検討され続けているのである。

企業による不正事件は一向になくなる気配がないが，監査上，不正の取扱いについて一応の枠組みが確立されてきたように思われる。ここでいう枠組みは，監査論の立場からはそれなりに納得できるものであると考える。しかしながら，監査結果の利用者との間で，明確かつ確固たる合意が成立しているかどうかについては，さらに検討する余地があるように思われる。もっとも，その検討によってえられた結論は，監査上の不正の概念や取扱いに影響を与えるべきものではなく，むしろ合意の形成に向けた努力にこそ活かされるべきであろう。

なお，本小稿では，「不正」を法令等に違反する行為，ならびに法令には違反しないが著しく適正性ないし公正性を欠く行為からなる，やや広い意味で用いる。これは，上記の「監査基準委員会報告書」のいう，不正，誤謬および違法行為のすべてを包括する概念となる点に注意願いたい。

さて，監査上，不正をどのような枠組みにおいて取り扱うべきであろうか。

第１に，監査人に対して，企業において発生しうるすべての不正の摘発を期待することは合理的ではない。今日，監査の実施過程において不正の存在を無視することはできなくなっている。しかしながら，試査によって実施される現代の監査では，たとえ不正の存在を意識して監査を実施したとしても，すべての不正を発見することは不可能である。これは，監査上の不正の取扱いにおいて，最も基本的かつ重要な点である。

監査上問題とされるべき不正とは，どのようなものであろうか。一言でいえば，企業が提供する財務情報に重要な影響を及ぼすものである。すなわち，財務情報の内容を歪め，それを利用する者の判断を重大に誤らせる恐れのあるものである。情報監査と実態監査という捉え方をするならば，前者の観点からは，文字通り財務情報の内容を重大に歪める虚偽記載および事実の隠蔽等が問題とされる。他方，後者の観点

1）日本公認会計士協会監査基準委員会報告書第10号（中間報告）「不正及び誤謬」，1997年3月25日。
同第11号(中間報告)「違法行為」，1997年3月25日。
2）「監査基準委員会報告書「不正及び誤謬」及び「違法行為」をめぐって」『JICPAジャーナル』，№504参照。

からは，財務情報の内容に重要な影響を与える虚偽記載等につながる恐れのある経営者の違法行為が対象となろう。いずれにしても，監査上，不正は財務情報とのかかわりの中で取り扱われることになる。これが第2のポイントである。

第3に，監査上問題とされる不正は，通常の監査手続の実施過程で発見されたものに限定される。したがって，監査人は，不正の発見だけを目的に特別な計画を立てたり，特別な手続を実施する必要はない。しかし，逆に言えば，監査人は，通常の監査計画の立案および監査手続の実施過程で，財務情報に重要な影響を及ぼす不正を発見できなければならないということになる。この意味では，監査上問題とされる不正の範囲が限定されているからといって，必ずしも監査人の責任が軽減されるとは限らないのである。監査人は，職業専門家としての正当な注意を払って監査を実施することによってのみ，その責任を適切に果たすことができるのである。

第4に，監査上の不正の摘発は，監査報告書を通じて行われるべきである。監査報告書は，監査人が実施した監査の結果を総合し，これを伝達する手段である。一連の監査プロセスにおける監査報告書の重要性については，改めていうまでもないであろう。不正を監査の枠組みの中で扱おうとすれば，必然的に監査報告書との関係が意識されなければならない。具体的には，財務情報に重大な影響を及ぼすような不正の存在は，第一義的には，当該財務情報に対する監査意見に反映されるべきである。

ただし，監査人が重大な不正を発見したからといって，それがすぐに監査意見の修正につながると考えるのは正しくない。監査意見は，重大な虚偽記載等が存在せず，財務情報が企業の経営内容を適正に示すものであることを合理的に保証する，いわゆる「無限定（適正）意見」を基本とする。監査人は，この「無限定意見」を表明するために監査手続を実施して，裏づけとなる監査証拠を収集するといってもよいのである。このため，監査人が重大な不正を発見した場合には，まず第一にそれが訂正または除去されるように努力する必要がある。経営者にその旨を伝え，適切な対応を求めなければならない。もし勧告が受け入れられず，依然として重大な不正が存在し続けることによって財務情報に重大な影響が及ぶようであれば，監査人はやむを得ず監査意見にこれを反映させることになる。

もっとも，監査意見を修正するものではないが，財務情報利用者の意思決定に重大な影響を与える可能性のある不正の存在を完全に否定することはできない。多少の矛盾を覚悟の上でいえば，こうした不正についても，監査意見の修正とは別の形での摘発をも想定しておくべきかもしれない。しかしながら，監査意見への影響の如何にかかわらず，監査の枠内で不正を摘発するとすれば，その手段としては監査報告書をおいてほかにないということに変わりはない。

最後に，監査人は，監査上の責任を負っている者に対して不正の存在を報告しなければならない。監査上の不正の摘発が監査報告書を通じて行われる以上，このことはいわば当然の帰結ということができる。しかしながら，監査との関係で監査人の不正摘発に関する責任を明確にするためには，敢えてこの点を指摘しておく方がよいであろう。

監査上の不正の取り扱いについて以上のような枠組みを認識した上で，本小稿では，フランスの会計監査役監査における不正の摘発について考察することにする。すでに別稿[3)]において，アメリカのSASやわが国の商法との比較を交えながらこの問題について検討した。しかしその後，新しい資料や当時知りえなかった事実が明らかになったことから，これらを加味した上で新たな視点から再度検討を試みようとするものである。

フランスの会計監査役による不正摘発については，上で示した枠組みの中で議論できるもの

3）拙稿「フランスの会計監査役による違法行為の告発」『會計』第147巻第5号。

と，その枠組みには収まりきらないものとがあるように思われる。後者は，基本的には枠組みに沿って実施されるにもかかわらず，一部分がその枠組みをはずれているというものである。しかし，この逸脱部分こそが，不正摘発を監査と関連づけることができるか否かを判断するに際して重大な意味をもつと考えられるのである。

フランスの会計監査役監査における不正の概念および取り扱いは，やや複雑な様相を呈しているといえる。そこで本小稿では，こうした一見錯綜しているようにみられる不正摘発の制度的枠組みを分析し，その特質および意義を明らかにしてみたいと思う。

2．監査報告書における不正等の取り扱い

(1)監査証明に影響しない不正等の報告

監査報告書は，監査人が監査意見を伝達するための手段である。しかし，監査報告書の役割はそれにとどまるものではない。そこには，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が含まれる[4]。監査人による発見事項(constatation)もその一つである。監査証明への影響の有無にかかわらず，会計監査役が監査を実施する過程で発見した不正規性(irrégularité)や不正確性(inexactitude)などがこれに該当する。フランスの監査報告基準(normes de rapports)は，監査報告書にこうした事項を記載すべき旨を規定している(§2501)。

不正規性という用語は，商事会社法[5]の規定にみられる(第233条第1項)。会計監査役による監査においては，商事会社等に適用される法令違反，会計規則違反ならびに定款および株主総会の決議違反を内容とするとされる[6]。また，不正確性も同様に商事会社法にみられ(同条)，監査上，計算間違い，計算書類の表示上の不正確性および経営管理機関によって提供される情報の不正確性などを指す[7]。商事会社法上，さらに経営者の法令違反行為(infraction)という概念が存在する(第234条第2項)。これは，不正規性のうちでも法律上の処罰の対象になるものを指すとされている[8]。

商事会社法によれば，会計監査役は，監査を実施する過程で不正規性および不正確性に該当する事項を発見した場合には，これを取締役会および株主総会に報告しなければならない。このうち，取締役会への報告（第230条）は，当該事項の訂正ないし除去を求めるものであると考えられる。したがって，会計監査役が監査意見を形成する以前に行われることになろう[9]。

この場合の不正規性および不正確性の報告は，いわゆる監査報告書とは別の手段によって行われることになる。しかしながら，不正摘発においてこのプロセスを軽視してはならない。

4）拙稿「フランスの監査報告書の構造と分析」『経済学研究』（北海道大学）第47巻第1号参照。

5）La loi no. 66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales.

6）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 Édition, 1995, p.49.

7）*Ibid.*, p.49.

8）*Ibid.*, p.50.

なお，CNCCによって，商事会社法違反に該当するものとして多数の事項があげられている。紙幅の関係上，すべての項目をいちいち列挙することはできないが，それらは以下のように分類されている（株式会社に関係するもののみ）（*Ibid.*, pp.107-112.)。

- 会社の設立に関するもの
- 会社の経営に関するもの
- 株主総会に関するもの
- 資本金の変更に関するもの
- 監査に関するもの
- 会社の解散に関するもの等

9）この報告がどのような形式で行われるべきかについて，法律上明確な規定はない。したがって，口頭によっても文書によってもよいことになる。しかし，通常は，文書による報告書の形で行われるようである。また，法律上この報告の時期は定められていないが，実際には，経営者が必要な修正等を行うことができるように，最も適切な時期に行われるべきである。実務上は，遅くとも決算にかかわる取締役会の招集までに行われることになろう(Philippe ANDRIEUX et Jacques RAVEL, *Code Annoté des Sociétés Commerciales (3e éd.)*, La Villeguérin Édition, 1995, p.198.)。

というのは，会計監査役は不正を摘発するということもさることながら，不正の存在しない計算書類を作成・公表させることにこそ大きなエネルギーを注ぐべきと考えられるからである。そのためには，計算書類の作成に責任をもつ取締役会と良好なコミュニケーションを図ることによって，所期の目的を達成する必要がある。これは，監査が果たすべき一つの重要な機能である。取締役会への不正規性等の報告は，監査上の不正摘発の枠組みと深くかかわりながら，そうしたいわば消極的な職務の実施を可能な限り回避するために是非とも必要なプロセスなのである。

一方，株主総会への報告（第233条）は，当然のことながら，監査報告書を通じて行われなければならない。会計監査役は，その選任主体である株主総会に対して，自らの監査責任を果たすために監査報告書を作成し，提出する。それは，商事会社法上，会計監査役の報告責任である。それと同時に，会計監査役は，実施した監査にかかわる様々なメッセージを監査報告書に託して株主に伝える必要がある。このとき，監査報告書は，会計監査役と株主との間でコミュニケーション手段としての役割を果たすことになる。会計監査役が株主総会に対して何らかの報告を行う場合には，通常，監査報告書が用いられなければならないのである。

ここでいう不正規性および不正確性の報告は，上述した監査上の不正摘発の枠組みにほぼ合致しているようにみえる。というのも，会計監査役による株主総会への不正規性および不正確性の報告は，監査職務を遂行する際に発見したもの，法定の特別な検証によって明らかになったもの，または会計監査役が通報を受けたもので，会計監査役の職務に直接関係し，かつ重要性を有するものだけが対象となるからである[10]。そしてそれは，監査報告書を通じて，会計監査役が監査上の責任を負っている株主に対して行われるという点も上記の要件を満たしている。しかし，一つ注意しなければならないのは，商事会社法の第233条が規定する不正規性および不正確性の報告は，監査証明[11]に影響しないものに限定されるという点である。換言すれば，ここでいう不正規性等は監査報告書の意見表明区分には記載されないということである。

では，どこに記載されるのか。会計監査役の監査報告書には，年度（または連結）計算書類に対する意見を記載し，その正規性(régularité)，誠実性(sincérité)ならびに真実かつ公正な概観(image fidèle)の提供を証明する区分と，法によって定められた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。さらに，後者には三つのパラグラフが含まれる。このうちの第2パラグラフに，監査の実施過程で発見した不正規性および不正確性のうち，監査証明に影響しないものを記載することになっているのである。なお，このパラグラフは，該当する事項が存在しなければ省略することができる[12]。

ここに記載されるような不正規性および不正確性は，本来事前に経営者に対して訂正ないし除去を求めることによって解消されるべきものである。それが監査報告書に記載されるということは，当該事項自体はもちろん，それが経営者によって訂正または除去されなかったという意味でも重要性をもつことになる。したがって，当該事項は，たとえ監査証明に影響しないとし

10) C.N.C.C., *op.cit.*, p.121.

11) フランスの会計監査役監査においては，正式には「監査意見」(opinion)ではなく「監査証明」(certification)という語が用いられる。このため，「無限定適正意見」は「無限定証明」(certification sans réserve)，「限定付適正意見」は「限定付証明」(certification avec réserve(s))となる。また，「不適正意見」と「意見差控」は，ともに「証明拒否」(refus de certification)と表現されることになる。しかしながら，「監査意見」と「監査証明」の間には，ここで示したように明確な対応関係がみられるので，本小稿では両者をとくに区別しないで，原則としてフランスの監査に言及する場合に後者を用いることにする。

12) C.N.C.C., *op.cit.*, p.46.

ても，株主の意思決定に重大な影響を及ぼすとの判断に基づいて記載されるものであるといえよう。

(2)監査証明に影響を及ぼす不正等の取り扱い

会計監査役監査における監査証明は，無限定証明を基本とする。これに対して，会計規則または方法の選択・適用に関する不同意(désaccord)または監査手続上の制約(limitation)を理由に，限定付証明または証明拒否が行われる場合がある。証明拒否については，不適正意見に相当するものと意見差控に当たるものとを区別する必要がある[13]。

会計規則または方法の選択・適用に関する不同意は，それによって計算書類が示す財務情報が重要に歪められ，そのままでは無限定証明を行うことができないと会計監査役が判断する会計上の重要な不正規性または不正確性の存在を示唆するものである。これらについては，会計監査役は，まず経営者に対して訂正または除去を求めることになるが，これが拒否された場合には，監査証明に影響を与えることになる[14]。

会計監査役が監査の過程で重要な不正規性または不正確性を発見したが，それが計算書類全体の正規性，誠実性および真実かつ公正な概観を損なうほどではないと判断した場合には，限定付証明が行われることになる。一方，発見された不正規性または不正確性が計算書類の全体に非常に重要な影響を及ぼしており，その正規性，誠実性または真実かつ公正な概観を損なうようなものである場合には，会計監査役は証明を拒否しなければならない（不適正意見の表明に相当する）。なお，会計監査役が限定付証明または証明の拒否をする場合には，意見表明の直前におかれるパラグラフにおいて，限定または拒否の原因となった不同意の性質，関係する項目およびその金額ならびに純成果への影響を記述しなければならない[15]。株主等は，この記述によって重大な不正規性または不正確性の存在を知らされることになる。

監査報告基準によれば，会計監査役は，一般監査報告書(rapport général)において，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(§2501)。このとき，監査報告書には，監査基準に準拠して監査を実施した旨が記される。その上で，監査基準が，計算書類に重要な異常(anomalie significative)が含まれていないという合理的な保証(assurance raisonnable)をえることができるような正当な注意(diligence)を払うように求めていることを述べる。つまり，会計監査役は，監査基準が求めている正当な注意を払って監査を実施し，監査の対象となった計算書類に重要な異常が存在しないことについての合理的な保証をえたことを根拠として，当該計算書類に対して無限定証明を行うことができるのである。これが，会計監査役による監査報告書の基本となる。

ところが，監査を実施する過程で，重要な異常の原因となる重大な不正規性または不正確性を発見した場合には事情が異なってくる。このとき，会計監査役としては，無限定証明を行うことができるようにするために，経営者に対して，それらを訂正または除去するよう勧告しなければならない。経営者がこれを受け入れて不正規性ないし不正確性が訂正または除去されれ

13) 監査証明の詳細については，前掲拙稿「フランスの監査報告書の構造と分析」を参照されたい。

14) 会計規則または方法の選択・適用にかかわる重要な不正規性に該当する事項として，例えば，次のようなものをあげることができる(C.N.C.C., *op.cit.*, p. 82.)。
- 棚卸資産の減価引当金，債権または資本参加に対する引当金の不足
- 製造原価の計算または数量の決定における誤りを原因とする棚卸資産の過小または過大評価
- 期間の独立性の原則違反
- 後発事象が考慮されていないこと
- 研究費の資産計上に関する慎重性の原則違反
- 有価証券の分類の誤り

15) C.N.C.C., *op.cit.*, p.83.

ば，会計監査役としては無限定証明を妨げられない。ところが，もし経営者が会計監査役の勧告を無視すれば，計算書類は重要な異常を含むことになり，それによって提供される財務情報は利用者を誤った意思決定に導く恐れが生じる。したがってこの場合には，会計監査役は，その事実を明らかにして利用者の注意を喚起しなければならないのである。

また，経営者によって訂正または除去が拒否された不正規性ないし不正確性は，それ自体が計算書類を重大に歪めるものであるばかりでなく，その背後にある経営者の意図を示唆するものともなろう。すなわち，計算書類を重大に歪めるものであるとして訂正または除去を求められているにもかかわらず，経営者がこれを拒否するということは，指摘された不正規性ないし不正確性が，計算書類の利用者の意思決定を意図的に誤らせようとするものではないかとの疑念を生じさせることになるのである。あるいはまた，何らかの違法ないし不当な行為を隠蔽するために，計算書類の作成に際して不適切な会計規則および方法を選択・適用せざるをえなかったということも考えられる。このような状況下では，当該不正規性ないし不正確性は，経営者によって意図的に引き起こされたものであると判断して，監査意見を修正するという形でこれを摘発することが必要になるのである。

監査証明に影響する不正摘発に直接関係するのは，以上でみてきたように，会計規則等に関する不同意であろう。ただし，監査手続上の制約についても，それが経営者の監査に対する姿勢に起因するものである場合，不正として摘発されなければならないケースもありうる。例えば，何らかの違法な行為を隠蔽するための会計上の操作を発見されないように，意図的に監査手続の実施を妨害するということが考えられる。経営者が会計監査役への協力を拒む場合には，その背後にこのような意図が隠されているとの推測が成り立つかもしれない。したがって，場合によっては，監査手続上の制約のうち経営者の姿勢に原因があるものは，監査証明に影響する不正に含められなければならないのである。

このような意図的な監査手続に対する制約に関しては，会計監査役は，背後にある違法な行為の計算書類への影響を考慮する必要があろう。そして，そこに財務情報を重大に歪めるような重要な不正規性が確認されれば，単に監査手続上の制約による限定または証明拒否ではなく，不正規性に起因する不同意による限定または証明拒否へとその性格が変化するとも考えられる。いずれにしても，会計監査役は，このような場合には無限定証明を行うことはできず，したがって，不正の存在が監査証明に影響を与えるものであることに変わりはないのである。

会計規則および方法の選択・適用にかかわる不正規性ないし不正確性，そして場合によっては監査手続上の重大な制約が，監査証明に影響を与える不正として会計監査役による摘発の対象となる。これらは，特別な調査手続によってではなく，計算書類の監査を実施する過程で発見されるべきものである。そしてそれは，財務情報を重大に歪め，利用者の意思決定を誤らせる恐れのあるものに限定される。監査証明に影響を与えるものであることから，その摘発は，当然のことながら監査報告書を通じて行われることになる。このことは，同時に当該不正の摘発が，会計監査役が監査上の責任を負っている者に対して行われることを意味している。したがって，ここでみた不正の摘発は，はじめに示した監査上の不正の取り扱いにかかわる枠組みに完全に合致するものといえよう。つまり，フランスの会計監査役監査制度においては，監査の枠内で不正を摘発するための枠組みが完備されているということができるのである。

3．会計監査役による違法行為告発義務の枠組み

フランスの会計監査役監査制度には，不正に

関する監査上の枠組みが備えられており，それは，本小稿のはじめに示したものとほぼ合致することが明らかになった。しかし，会計監査役は，不正摘発に関して，もう一つ重要な義務を負っている。それは，「違法行為の共和国検事への告発義務」(l'obligation de révélation des faits délictueuex au procureur de la République；以下「告発義務」という)である。

商事会社法の第233条第2項は，次のように規定している。

> さらに，会計監査役は，発見した違法行為を共和国検事に告発する。この告発によって，会計監査役はその責任を問われることはない。

この規定が「さらに」という副詞で始まっているのは，前節でみた同条第1項の不正規性および不正確性の株主総会への報告と関係するからであるとされる。すなわち，会計監査役は，その職務実施の過程で発見した不正規性および不正確性を，監査報告書の「特別検証および情報」区分の第2パラグラフに記載するという形で，監査責任の対象である株主総会に報告する必要がある。そして，その延長として，告発義務が位置づけられると考えられてきたのである[16]。事実，監査基準の設定主体である会計監査役全国協会(Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes)もこの立場をとっている[17]。

ではその場合，告発義務は株主総会への報告をどの程度延長したものなのであろうか。監査の枠内での延長なのか，それとも監査の枠を超えたところに位置づけられるのか，ということが問題になるであろう。この点について，本小稿のはじめで述べた，監査上の不正の取り扱いとの関係に照らして検討する必要がある。最も重要なのは，告発義務と監査報告書との関係，ならびに会計監査役と告発先である共和国検事との関係である。これらの二点に注目しながら，会計監査役監査制度における告発義務の性格および位置づけを明らかにしたいと思う。

そこで本節ではまず，監査基準の規定を検討することによって，会計監査役監査における告発義務の基本的な枠組みを捉えておく。そしてこれに基づいて，次節で告発義務の位置づけないし意義についての評価を試みることにする。

(1)告発義務の対象事項

監査基準は，告発義務について次のように規定している(§351)。

> 1966年7月24日付法律の第233条を適用して，会計監査役は，その職務の過程で発見した違法行為を，それが次の要件を満たす場合に限り，共和国検事に告発しなければならない。
> ・1966年7月24日付法律に規定されている違反または年度計算書類に影響を与えるその他の法令に規定されている違反である。
> ・重要かつ故意によるものである。
>
> 会計監査役は，その監査調書に各監査対象会社ごとの告発についての特別な業務ファイルを作成する。

この規定は，告発義務の対象範囲を明確に限定するものである。会計監査役の通常の職務である年度および連結計算書類の監査を実施する過程で発見した違法行為だけが告発義務の対象とされる。具体的には，商事会社法および同適用令[18]に明確に違反するものはすべて，その他

16) Alain VIANDIER, "Sur les limites de l'obligation de révélation des faits délictueux", *Juris-Classeur périodique (la Semaine juridique)*, no.13682, 1982, p.19.

17) Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, *Le Commissaire aux Comptes et la Révélation des Faits Délictueux (Collection Notes d'Information No.23)*, CNCC Édition, 1994, p.92.

18) 監査基準は，商事会社法適用令違反の取り扱いについては明示していない。しかし，商事会社法と同適

の法令違反については，計算書類に影響を与えるものだけが告発の対象となる(§351.04)。

刑法上，違法行為として，重罪(crime)，軽罪(délit)および違警罪(contravantion)という三つのタイプがある[19]。これらのうち，会計監査役はどれを告発する必要があるのかについては，広狭二つの解釈がある。広義の解釈では，これら三つの違法行為すべてを告発すべきであるということになる。一方狭義説を支持すれば，告発対象となるのは重罪と軽罪だけになる[20]。監査基準の立場は明確である。商事会社法のいう違法行為とは，重罪，軽罪あるいは違警罪という法律上の性格にかかわりなく，あらゆる種類の違法行為を指すとしている(§351.03)。したがって，会計監査役は，対象範囲に該当するあらゆる違法行為を告発する義務を負っていることになる。

ただし注意しなければならないのは，違法行為を構成する要件として，次の三つの要素が確認される必要があるということである[21]。すなわち，

①ある行為が違法であるためには，それが法律によって規定され，禁止されている場合に限られる。

②当該行為が実際に行われていなければならない。

③当該行為を行った者の意思が，拘束を受けておらずかつ意識的(libre et conscient)なものでなければならない。

会計監査役は，ある行為が告発義務の対象となる違法行為に該当するかどうかを判断するに当たって，まずこれらの要件を確認しなければならないのである。

監査基準はさらに，罪に問われるべき者が企業の中でどのような地位にあり，あるいはどのような職務を行っているかにかかわらず，発見した違法行為を告発すべきであるとしている点に留意する必要がある(§351.02)。告発されるべき違法行為は，経営者によって犯されたものに限定されないということを意味するからである。また，会計監査役に課せられている義務は，違法行為の告発であり，犯人を告発することではないという点にも十分注意しなければならないであろう[22]。

(1)違法行為の重要性と故意性

以上でみたように，会計監査役の告発義務には，対象範囲についての明確な基準が設けられている。しかし，実際には，これらの範囲に含まれる違法行為がすべて告発の対象となるわけではない。違法行為のうち，その影響およびそれを犯した者の目的を考慮して，重要(significatif)でありかつ故意(délibéré)によるものだけが告発の対象となるに過ぎないのである(§351.06)。

では，どのような基準にしたがって違法行為の重要性を判断するのであろうか。この点について，監査基準は次のようにいっている。すなわち，①財政状態・財産または成果の表示あるいはそれについての解釈を著しく変更するあらゆる事実，または，②企業あるいは第三者に損害を与えるかまたは与える可能性があるあらゆる事実が重要であると考えられなければならないのである(§351.07)。また，個々の事実を個別に判断すれば重要性が乏しいが，いくつかの事実が組み合わされることによって重要性を帯びるケースが考えられる。このような場合にも，この基準が適用される点には注意を要する。

違法行為の金額的重要性に関する監査人の判断は，監査上のいわゆる相対的重要性判断と同

用令は一体として考えるべきである(*Ibid.*, p.48.)。

19) 重罪とは，体刑(peine afflictive)または加辱刑(peine infamante)によって罰せられる違法行為をいう。軽罪とは，微治刑(peine correctionelle)によって罰せられる違法行為である。また，違警罪とは，交通違反などの軽い違反行為のことである(*Ibid.*, p.34.)。

20) *Ibid.*, p.36.

21) *Ibid.*, p.31.

22) Jean-Charles BOULAY, "L'obligation du commissaire aux comptes de révéler les faits délictueux", *Revue des socêtés*, 1980, p.452.

様に行われることになる[23]。また，重要性の判断は，当該違法行為が計算書類に及ぼす金額的影響の大きさだけではなく，計算書類に対する利用者の要求，判断および解釈に対する影響をも考慮に入れる必要がある[24]。

商事会社法の規定に違反するものについては，たとえそれが年度計算書類に金額的に重要な影響を及ぼさなくても，企業または第三者に損害を与えるか，または与える恐れがあるものすべてが重要と判断されることになる。一方，商事会社法以外の法令に関する違法行為については，まず年度計算書類に対して金額的に重要な影響を及ぼすものであり，さらに企業または第三者に損害をもたらすかまたはもたらす可能性があるものだけが重要であると判断される[25]。

このように，重要性の概念は，違法行為がもたらす損害との関係で捉えられる。しかし，会計監査役は，重要性の判断に際して，損害の大きさあるいは程度を考慮する必要はないとされている[26]。なお，上述の通り，損害が実際に発生している場合だけでなく，その可能性も考慮されるが，会計監査役は，損害発生の事実を確かめることを要しないという点には注意すべきであろう。また，第三者とは企業以外のすべての者を指し，企業外部者だけではなく内部者も含まれる[27]。

ある違法行為が告発義務の対象となるためには，重要性に加えて故意性が認められることが必要である。監査基準によれば，故意性は，違法行為を犯した者がもつかもしれない現行法令を守らないという意識を示す客観的な事象に照らして評価される(§351.08)。会計監査役が何らかの違法行為を発見した場合には，経営者に当該違法行為の訂正または除去を勧告することになるであろう。このとき，経営者がどのように対応するかによって，故意性の有無を推定することができるかもしれない。つまり，勧告に応じて合理的な期間内に適切な訂正が行われたならば，そこには故意性は存在しないと一応結論づけることができるであろう。逆に，経営者が会計監査役の勧告に耳を傾けなければ，意図的に重大な違法行為が犯されているとの推定が可能になるかもしれないのである(§351.08)。

故意性についての判断は，重要性についてのそれと比較しても必ずしも容易ではない。違法行為を犯した者の内面的心理をどこまで客観的に探り出すことができるかは，大きな問題であるように思われる。このため，故意性の判断については，主観性を完全に排除することはできないのではないかと考えられる。しかし，故意性の存在についてあまりにも厳格な証明を求めると，会計監査役は告発を行うことができなくなってしまうであろう[28]。このことが，企業や第三者にとって重大な損害をもたらす結果にならないとも限らない。このため，会計監査役は，経営者との面談などを通じて，違法行為を犯した者の意図や目的をできる限り客観的に評価すべきことを求めるにとどめざるをえないであろう。

(3)違法行為の告発手続

会計監査役による違法行為の告発は刑事告発である。したがって，会計監査役が監査職務を実施する過程で違法行為になりそうな事実を発見した場合には，それが刑法上の違反としての性質をもつかどうかを確かめる必要がある[29]。会計監査役は，「可能性」を確認するだけでよい。当該事実に関する刑事上の罪科決定(qualification)は，それについて権限をもつ司法機関の責任に属する事項である(§351.12)。

23) C.N.C.C., *Collection Note d'Informations No.23*, p.51.
24) *Ibid.*, p.52.
25) *Ibid.*, p.52.
26) *Ibid.*, p.53.
27) *Ibid.*, p.53.
28) J.-C. BOULAY, *op.cit.*, p.453.
29) C.N.C.C., *Collection Note d'Informations No.23*, p.70.

会計監査役は，違法性が認められる事実を発見した場合でも，直ちにそれを告発するわけではない。そこに至るまでには，調査および情報収集とその評価・分析が行われる。また，経営者に対して，違法行為の訂正または除去を求めるということも重要なプロセスの一つとして認識される必要があろう。さらには，告発を行うべきかどうかに疑念がある場合には，会計監査役は事前に管轄の検事に相談することができるとされている。ただし注意しなければならないのは，最終的に告発を行うか否かの判断を下すのはあくまでも会計監査役自身であり，その責任を他に委ねるわけにはいかないということである(§351.14)。

告発義務の対象となるような違法行為を発見した場合には，会計監査役は当該会社についての監査調書の中に告発に関する作業調書を作成し，これを保持しなければならない。そこには，監査職務を実施した過程で発見した違法と思われる事実について，実施した分析および調査，告発を実施した旨，また場合によっては告発を取りやめた理由を記載する(§351.16)。

なお，告発の時期について法律上明確な規定はないが，違法行為を発見した場合には，できるだけ速やかに告発する必要がある(§351.18)[30]。また，告発は，口頭によるだけでは不十分であり，最終的には文書によって行う必要がある(§351.19)。

会計監査役は，違法行為である不正規性を取締役会および直近の株主総会に報告しなければならない(§351.20)。これは，商事会社法の第230条第3項ならびに第233条第1項の規定するところにしたがって行われるものであり，すでに前節でみたとおりである。また，告発の対象となる不正規性が計算書類に重要な影響を及ぼす場合には，監査証明を修正し，限定付証明または証明拒否（不適正意見に相当）を行わなければならないことも考えられる[31]。ただし，不正規性等の指摘や監査意見への反映とは対照的に，違法行為が告発されたことについては，監査報告書においては詳しく述べられる必要はない(§351.21)。なお，監査証明との関係では，告発の理由となった事実がすべて限定や証明拒否の理由となるわけではないし，逆に，限定または証明拒否の原因となった事実が，そのまますべて告発の対象となるわけでもないという点にも留意しなければならない(§351.22)。

4．違法行為告発義務の意義

告発義務は，会計監査役による通常の監査手続の実施過程において明らかになった違法行為だけを対象に行われるものである。具体的には，商事会社法および同適用令に違反する事項，ならびにその他の法令違反で計算書類に影響を及ぼすものである。これらは，先に示した監査上の不正摘発に関する枠組みに合致するといってよいであろう。

問題は，違法行為の告発が監査報告書によって行われるとみなすことができるかという点，ならびに告発先である共和国検事が，会計監査役が監査責任を負うべき対象に含まれるのかという点である。

すでにみたように，会計監査役は，告発を行った場合には，対象となった不正規性および不正確性を監査報告書において「特別な検証および情報」区分の第2パラグラフに記載して株主総会に報告しなければならない。また，告発の対象となった不正規性が監査証明に影響を与

30) 会計監査役は，違法行為を発見してからそれを告発するか否かについて熟考するための合理的な期間を与えられるとされる。一ヶ月の考慮期間は，決して長すぎるものではないと判断されている。しかし，数ヶ月間もの間告発をしないのは，もはや合理性を欠くことになるとされる。例えば，6月21日の監査で棚卸資産の過小評価を発見した会計監査役が，11月27日まで不正確な貸借対照表の表示という違法行為を告発しなかったのは，告発義務違反の罪に相当する(*Ibid.*, pp.79-80.)。

31) *Ibid.*, p.91.

え，限定付証明または証明拒否が行われるケースもある。この意味では，告発は監査報告書に関連づけられているようにみえる。

ところが，実際には，監査報告書には告発が行われた事実は記載されない。株主には，監査の結果重要な不正規性等が発見され，それが監査証明に影響を与えるものであること，または監査意見には影響しないが十分な注意を要することだけが伝達される。もっとも，株主が計算書類に基づいて会社の経営内容を判断するに際しては，これだけの情報が適切に伝達されていれば問題はないのかもしれない。しかしながら，監査報告書に記載されている監査人によるメッセージの背後に刑事告発の対象となるような違法行為があるとすれば，株主としてはそれを考慮に入れた判断を下したいと考えるのではないだろうか。この意味では，告発の事実が明示的に記載されないということが，監査報告書のコミュニケーション手段としての機能を損なっているといわざるをえないのである。

上述の通り，告発は文書によって行われる。その様式は次のようなものである[32]。

共和国検事殿

.....（日付）の株主総会によって選任された.....社(会社名，形態，資本金，本社，商業・会社登記番号）の会計監査役の資格で，謹んで次の事実を報告申し上げます。

1．会社についての情報：.....（活動内容，経営者，経営状況）

2．職務の範囲内で，次の事実を告発するに至りました：.....（重要な事実およびその故意性の要約）

3．行使された正当な注意：.....（報告書の撤回，経営者への勧告等，ならびにそれによってえられた結果）

これらの発見事項から，当該事実は刑事罰を受ける可能性があるように思われます。このため，1966年7月24日付法律の第233条を適用して，告発義務を遂行いたします。

敬　具

違法行為の共和国検事への告発は，会計監査役による不正摘発の一形態である。しかし，ここに掲げたような特別な様式によって行われるものであり，監査報告書による摘発とはやや趣を異にするように思われる。告発の対象となる違法行為は，会計監査役の監査手続の実施過程で発見され，計算書類に影響を及ぼし，場合によっては監査証明をも左右するものである。それにもかかわらず，告発は，監査証明やその他のメッセージを伝達するための唯一の手段である監査報告書以外の媒体を通じて行われる。ここに若干の違和感を覚えざるをえないと同時に，告発義務のもつ一つの特徴を見出すことができるように思う。

監査基準が告発義務を不正規性および不正確性の報告の延長として捉えているのは，告発された違法行為が同時に株主総会にも報告されるということを根拠としているからであろう。摘発されるべき不正そのものを中心にみれば，この考え方も決して不合理ではない。しかし，告発という行為に焦点を合わせた場合には，やや事情が異なるように思われる。監査上，単に計算書類に関連しているだけではなく，監査意見にも影響を及ぼすような事実の伝達が，監査報告書以外の手段によって行われることがありえてはならないのである。つまり，伝達という観点からみれば，告発義務は，たとえ監査上の不正摘発の延長上にあるとしても，もはや監査の枠内には位置づけられることのできないものなのである。

さて，もう一つの問題点である，違法行為を告発する相手先についてはどうだろうか。

監査上の責任を前提にすると，会計監査役が不正の存在を選任主体である株主総会に報告すべきことはいうまでもない。この場合には，報

32) Jean-François BARBIÈRI, *Commissariat aux Comptes,* GLN JOLY éditions, 1996, p.267.

告手段として監査報告書が用いられる。また，株主総会への報告に先立って，不正摘発という消極的な職務を回避するために，会計監査役は不正規性および不正確性を取締役会に報告する必要がある。この報告は，摘発の対象となる不正規性等を事前に訂正または除去するように勧告することを目的とする。これは監査が果たすべきコミュニケーション機能の一つとして位置づけられ，不正摘発のプロセスにおいて重要な意味をもつことから決して軽視できないものである。会計監査役が不正摘発に関する責任を負うのは，基本的にこれらの者に限られるべきであろう。これ以外の者に対する報告については，職業倫理（守秘義務）を考慮に入れると，むしろ慎重に対応しなければならないとさえいえるのである。

こうした立場からは，たとえ違法性が認められる事項で重要かつ故意によるものに限定されるとしても，会計監査役がその職務上知りえた事実を検事に告発すること，しかも株主には詳細を知らせることなしに行われるということが，監査理論上合理性をもつとは考えられないのである。なぜならば，会計監査役は，共和国検事に対して監査上の責任を負っているとは考えにくいからである。共和国検事は，会計監査役に対して，警察権的な調査権限はもちろん，通常の監査実施にかかわる権限を付与する者ではない。会計監査役は，その選任主体である株主総会によって監査を委託され，それを実施して結果を報告するという監査上の責任を負う。株主総会が監査の実施にかかわる権限を付与するからこそ，会計監査役は監査上の報告責任を負うことになるのである。監査上の報告責任を負わない相手に対する告発義務は，もはや監査の枠内で行われる職務ではないというべきではないだろうか。

ところが，会計監査役の役割をより広く捉えようとする立場がある。それによれば，会計監査役は株主の利益だけを保護する者であるという古い考え方を捨てるべきであり，むしろ広く一般の利益(intérêt public)のために機能することこそが法定監査としての会計監査役監査の目的であるとされる[33]。こうした立場からは，会計監査役は，不正の摘発について公権力への協力を当然に求められていると認識されるのである[34]。したがって，会計監査役がその職務の実施過程で違法行為を発見した場合に，それを告発することは一般の利益を保護するという観点から当然のことと解釈される。そして，告発の相手先として共和国検事が予定されることは，同様の観点からすれば何ら疑問の余地はないのである。

告発義務を正当化する論理として，違法行為の告発はすべての市民に課せられた義務であるとの考え方が引き合いに出される[35]。これを適用すれば，会計監査役は，会社および株主の利益を保護するために設けられた機関というよりも，むしろ経済社会において一市民として一般の利益を保護するために存在するものとして位置づけられることになるのであろうか。もちろん，この場合にも，会計監査役に対して警察権的な調査が要求されるわけではない[36]。しかしこのように考えると，会計監査役による監査職務の範囲は大幅に拡張される。告発義務も拡張された監査職務の中に位置づけられることになる。

こうした論理は，会計監査役の職務の本質ならびに責任の範囲などに重大な変更をもたらすものである。また，商事会社法によって予定されている会計監査役の役割との整合性につい

33) Colloque du Centre de Recherche sur le Droit des Affaires de la Chambre de Commerce et d'Industrie de Paris, "Au-delâ de la certification : Quels nouveaux progrès pour le commissariat aux comptes ?", *Juris-Classeur périodique (la Semaine juridique), éd. E,* 1992.I., no.173, p.411.

34) Charles FREYRIA, "Le Commissariat aux Comptes : Mission d'Intérêt public ?", *Juris-Classeur périodique (la Semaine juridique), éd. E,* 1996, no.516, p.5.

35) J.-C., BOULAY, *op.cit.,* p.445.

36) C. FREYRIA, *op.cit.,* p.5.

て，いくつかの重大な問題を引き起こすように思われる。現状では，会計監査役の役割は専ら公共的なものであるというのではなく，会社および株主の利益を保護する私的なものであると解釈するべきではないだろうか[37]。そして，その積み重ねとして，結果的に社会経済全体の利益を保護するという機能を果たすことになると考えるべきであろう。

近年，監査領域の拡張傾向がみられることは事実である。しかし，告発義務については，監査の枠組みに照らした場合，会計監査役が監査責任を負う株主総会への報告との間に断絶がみられる一方，会計監査役と共和国検事との間には監査上の責任関係が認められない。したがって，違法行為の告発義務は，今日われわれが認識している監査の範疇には収まりきらない性格をもつものであると結論づけるのが妥当であるように思われるのである。

5．むすびにかえて

監査は，企業と利害関係者のコミュニケーションを円滑にするという機能を担っている。この機能は，監査報告書を用いて監査意見を表明するという形で実現される。つまり，監査は，財務情報の適正性および信頼性を保証することによって，利害関係者による適切な意思決定を支援するものなのである。

従来，不正の摘発は監査の役割ではないとの立場が取られてきた。もちろん，財務情報が重大な不正によって歪められることなく，十分信頼に足るものであることこそが本来の姿である。しかし，監査の過程で，重大な不正を発見することも考えられる。その場合には，それを何らかの形で伝達しなければ，監査は求められている役割を果たしたことにならないと考えなければならなくなっている。監査上，不正摘発についての明確な枠組みを確立することが不可欠になっているのである。

本小稿では，フランスの会計監査役監査における不正摘発の枠組みについて検討した。結論として，監査利用者の期待に応えるのに十分な仕組みが整備されていると評価してよいと考える。会計監査役による不正の摘発は，通常の監査プロセスを通じて行われる。つまり，監査の実施過程で発見した不正を監査証明に反映させるか，監査証明に影響しないものについても監査報告書に記載して，会計監査役が監査上の責任を負う相手である株主総会に直接伝達されるのである。会計監査役と株主総会のコミュニケーション手段である監査報告書が用いられるという点は，不正摘発を会計監査役監査の枠内で実施するための最も重要な要件であると考えられる。

会計監査役には，もう一つ告発義務というやや特殊な職務が与えられている。この職務は，監査本来の枠組みを逸脱するものといわざるをえない。告発は監査報告書を媒体とせず，株主総会には告発の事実が知らされない。また，会計監査役は，告発先である共和国検事に対して監査上の責任を負っているとは考えにくいからである。しかし，告発義務は，経営者の違法行為を阻止するための有力な武器(arme)であり，会計監査役の職務権限を強固にするものであるとの評価もある[38]。実際に，年間1,000～1,200件もの違法行為が告発され，そのうちおよそ500件が刑事事件として立件されるといわれる[39]。これは，公認会計士または監査役による不正摘発がほぼ皆無であるわが国の現状からすると，驚くべき数値である。ところが，フランスにおける約17万の監査対象会社に占める割合はわずか0.3%に過ぎず，会計監査役にとっては決して重大なものではないと考えられている。

37) A.VIANDIER, *op.cit.*, p.20.

38) J.-C., BOULAY, *op.cit.*, p.445.

39) この数字は，1996年7月に，パリで会計監査役として活動するRobert CASTELL氏に会計監査役制度に関する諸問題についてインタビューした際にえた情報である。

いずれにしても，会計監査役はその職務を行うに際して，不正の存在を意識せざるをえないことに変わりはない。フランスの商事会社法は，会計監査役の主たる職務として会計監査を予定しながらも，監査職務の延長線上に位置づけられる役割を果たすことを求めていると考えることができる。会計監査役制度の歴史的展開やアングロサクソン流の監査思考との微妙な違いを考慮すれば，告発義務についてこのように理解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。