HOKKAIDO UNIVERSITY

Title	フランスの会計監査役の職務と監査基準
Author(s)	蟹江, 章
Citation	經濟學研究, 49(1), 49-62
Issue Date	1999-06
Doc URL	http://hdl.handle.net/2115/32158
Type	bulletin (article)
File Information	49(1)_P49-62.pdf

Instructions for use

Hokkaido University Collection of Scholarly and Academic Papers : HUSCAP

経済学研究 *49-1*
北海道大学 1999.6

フランスの会計監査役の職務と監査基準

蟹 江 章

1．はじめに

フランスにおける株式会社の監査は，1966年商事会社法（loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales）の規定に基づいて，会計監査役（commissaire aux comptes）によって行われる。

商事会社法は，監査の主体である会計監査役の資格要件，選任，任期，職務，権限および責任等にかかわる事項について定めており，同法律の適用に関する1967年大統領令（以下，「適用令」という）ならびに会計監査役の職業組織と地位に関する1969年大統領令と一体となって監査制度の枠組みを形成している。

しかしながら，法令によって会計監査役に与えられる職務に関するあらゆる手続を詳細に規制することは困難である。会計監査役が実施する監査手続や監査に付帯する様々な職務における手続については，これを会計監査役という職業専門家自身の手による規制に任せる方が望ましい。

このため，法令の規定は，会計監査役がいかなる職務を与えられているのかという監査制度の枠組みと，それを担うべき会計監査役の資格要件および職務遂行を支援する職業組織についての規定が中心となっている。そして，具体的な手続の実施方法等については，職業組織たる会計監査役全国協会（Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes;CNCC）によって制定・管理される監査基準（norme）ならびに各種実務指針等に委ねられているのである。

本小稿では，まず商事会社法によって示される会計監査役監査制度の枠組みを，とくに会計監査役に与えられている職務を中心に概観する。その上で，具体的な監査手続等について規定する監査基準の構造および意義について検討する。これによって，フランスの会計監査役の職務にはいかなるものがあり，それらがどのような理念に基づいて実施されるのかが明らかになるであろう。

2．フランス監査制度の枠組み

商事会社法の株式会社の監査にかかわる一連の規定（第218条～第235条）は，会計監査役を監査の主体として明示する規定に始まる。そして，会計監査役として職務を行うための前提条件として，会計監査役候補者名簿（liste des commissaires aux comptes）への登録について規定する（第219条第1項，第219-1条）。

さらに，会計監査役の要件および選任にかかわる重要な事項として，被監査会社との形式的な関係に起因する欠格事由（incompatibilité）ならびに禁止事項（interdiction）（第220条～第221-1条）を具体的に規定している。これらの規定は，監査主体たる会計監査役の独立性の確保を目的としたものであり，商事会社法の監査規定の中で一本の重要な柱となるものである。

会計監査役の選任主体は株主総会（assemblée générale）であり（第223条第1項），任期は6会計期間とされている（第224条第1項）。その他，会計監査役の忌避（第225条）や解任（第227条），補欠会計監査役（commissaire aux comptes suppléant）の選任（第223条），さらには責任（第

234条)等についての規定が置かれている。

商事会社法の監査規定の中で，会計監査役の独立性にかかわる規定と並んでもう一本の柱となっているのが，会計監査役の職務に関する規定である。

会計監査役の職務は，一般職務(mission générale)，特別な取引に起因する職務(intervention consécutive à des opérations particulières décidées par la société)，特別な事象に起因する職務(intervention consécutive à des événements survenant dans la société)ならびに特別職務(mission particulière)に大別される。

会計監査役の一般職務は，計算書類の証明(certification)といくつかの特別な検証(vérification spécifique)からなる。商事会社法の監査規定には，主にこれらの職務についての規定が設けられている。

それによれば，会計監査役は，年度計算書類(comptes annuels)または連結計算書類(comptes consolidés)が法令・基準準拠性(régularité)と規定適用の妥当性(sincérité)を満たし，会社または企業集団の財産，財務状態および成果についての真実かつ公正な概観(image fidèle)を提供していることを証明するものとされている(第228条第1および2項)。

一方，特別な検証として，株主に送付される書類および経営報告書(rapport de gestion)または企業集団経営報告書(rapport sur la gestion du groupe)において提供される情報の作成手続の妥当性，ならびにそれらの情報と年度計算書類または連結計算書類との合致の検証(第228条第3項)，および株主間の平等が守られていることの検証(同第4項)が規定されている。

また，職務遂行過程で発見した法令・基準違反(irregularité)および誤謬(inexactitude)の株主総会への報告(第233条第1項)も特別な情報提供(information spécifique)として会計監査役の一般職務に位置づけられる。

さらに，監査規定からははずれるが，企業の経営危機を未然に防止するという観点から，一定の条件を満たす会社[1]に対して作成が義務づけられている予測書類等(予測成果計算書，予測資金調達計画，資金計算書および流動資産・流動負債要約表)とそれに添付される分析報告書に対する調査ならびに必要な所見の表明が，会計監査役の一般職務の一つに数えられている(第340-2条)。

なお，この他の特別な検証として，商事会社法の規定の中に以下のような職務を見出すことができる[2]。

・保証株に関する規定が守られていることの検証(第97条)[3]

・報酬額上位5人または10人に支払われた報酬の合計額の証明(第168条第4号)

・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の提供(第356条および第356-3条)

・半期活動および成果表とそれに添付される報告書の証明(第341-1条第3項および適用令第297-1条)

・規制された契約に関する特別報告書の作成・提出(商事会社法第103条，第105条，第145条，第147条および第50条)。

商事会社法は，一般職務との関連で，会計監査役の特徴的かつ重要な特別な事象に起因する二つの職務を規定している。一つはいわゆる警告手続(alerte)であり(第230-1条および第230-2条)，他は違法行為の告発(révélation des faits délictueux)である(第233条第2項)[4]。そ

1) 商事会社(société commerciale)については，会計期末に従業員数300人以上または純売上高120万フラン以上の会社が該当する(適用令第244条第1項)。

2) Jacques POTDEVIN, *Le Commissaire aux Comptes*, DALLOZ, 1996, pp.84-85.

3) フランスの株式会社においては，取締役は定款で定められた一定数の株式を保有することを義務づけられている(商事会社法第95条第1項)。会計監査役は，取締役がこれを守っていることを検証するのである。

4) 「警告手続」についての詳細は，拙稿「フランスの

の他の特別な職務については監査規定では言及されておらず，商事会社法の数ある規定の中に散在するものをひとつずつ識別しなければならない。

商事会社法の監査規定は，会計監査役の職務のうちでもとくに一般職務としての計算書類の証明およびいくつかの特別な検証を中心に規定している。後者についてはすべてがここに含まれているわけではないが，この一般職務を会計監査役の「監査職務」として認識することができよう。また，上記の警告手続と違法行為の告発は，監査職務そのものではないと考えられるが，監査職務の実施過程において常に意識されるべき事象に起因する職務である。したがって，監査職務との密接な関係を理由に監査規定の中に置かれていると見ることができる。

このように，商事会社法は，監査規定において会計監査役の一般職務としての監査職務を定める一方で，会計監査役が担うべき役割としての特別な職務をも規定している。しかしながら，監査職務にしてもその他の職務にしても，それらを遂行するに際して実施されるべき手続は具体的には示されていない。また，とくに後者については，その全体像を鳥瞰することさえ困難である。つまり，会計監査役の役割や職務の内容を正しく認識するには，商事会社法の規定だけでは不十分なのである。

そこで，商事会社法のこうした限界を補うものが必要となる。この役割を担うのが監査基準に他ならない。次節以下では，フランスの監査基準を構成する各要素を概観し，会計監査役の職務の特徴と監査基準の意義について考える。

会計監査役による警告手続」『経済学研究』(北海道大学)第48巻第4号(1999年)を，また，「違法行為の告発」については，同「フランスの会計監査役監査における不正摘発」『経済学研究』第47巻第2号(1997年)をそれぞれ参照されたい。

3．監査基準の体系と「前文」の意義

フランスで現在見られる体系的な監査基準がCNCCによって編纂されたのは，1987年9月のことである[5]。したがって，フランスにおける体系的な監査基準の歴史は極めて浅いことになるが，それがゆえに最近の監査を取り巻く環境が制定当初から反映されているものと考えられる。

現在適用されている監査基準は，1987年に編纂されたものに改訂あるいは規定の追加・削除がなされたものである。個々の規定を見れば，編纂当時と内容が大きく異なっているものもあると思われる。監査基準が，「ある特定の時点における一般に公正妥当と認められた監査実務の質を定め，かつ，規制するうえで必要とされる監査に関する原則，規則および手続等から成る監査の枠組みを総称したもの」[6]として理解されるならば，監査実務の進展や監査環境の変化等を反映して，監査基準の内容が見直されるのは当然のことと考えられる。ただし，会計監査役監査の根本理念および基本概念を表現したものである「前文」(sommaire détaillé)については，編纂当時のまま維持されている。

さて，監査基準の本文は，監査主体たる会計監査役の資格要件や行動を規制する基準(normes relatifs au comportement professionnel)に始まり，一般職務(すなわち監査職務)に関する基準(normes relatifs à la mission générale)，特別な取引に起因する職務，特別な事象に起因する職務ならびに特別職務のそれぞれにかかわる基準によって構成されている。

これらの基準に，監査主体たる会計監査役の

5) Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, *Démarche et Organisation de la Mission Génèrale (Tome 1)(Collection Notes d'Informations No.12 Tome1)*, CNCC Edition, 1988, p.13.

6) 鳥羽至英『監査基準の基礎』(第2版)白桃書房，1994年，57頁。

職業上の倫理規定(code d'éthique professionnelle)が加わり，全体として会計監査役監査の有効かつ効率的な実施，ならびに監査制度に対する社会的な合意形成と信頼の確保が図られている。

さて，1987年9月の編纂時から監査基準に付けられている「前文」は，次の事項について説明するものである。すなわち，

①会計監査役の職務の本質および役割(nature et rôle du commissariat aux comptes)

②会計監査役および経営者の責任(responsabilité du commissaire aux comptes et des dirigeants)

③手続上の義務(obligation de moyens)

④経営への非干渉の原則(régle de non-immixtion dans la gestion)

⑤職務上の意見および勧告(avis et conseils dans la mission)

⑥職務の継続性(caractère permanent de la mission)

⑦個人的判断の重要性(importance du jugement personnel)

⑧組織的業務遂行と個人的関与(travail en équipe et intervention personnelle)

⑨自由職業に固有の規則の遵守(respect des régles inhérentes à une profession libérale)

である[7]。

これらの事項からわかるように，「前文」は会計監査役の職務にかかわる具体的な手続を示したり，その行動を規制したりすることを目的とするものではなく，会計監査役の職務の本質と役割，監査上の責任や義務，あるいは会計監査役の監査への関わり方などを説くものである。「前文」の意図するところは，監査にかかわりをもつ者(会計監査役自身，経営者および監査結果の利用者)に会計監査役の職務や役割などについて教育・啓蒙することにあるといえよう。

一般に，監査人の役割についての記述は監査基準の基礎を構成するものとしてその重要性が認識されなければならず，とくに，監査に関する規則や手続についての解釈は，最終的には監査人の役割に照らして判断されるべきであるとされている[8]。また，監査が社会の構成員によって正しく理解され受け入れられるためには，監査関係者間における監査人の役割についての合意が前提となると考えられている[9]。

こうした観点からすると，フランスの監査基準の「前文」がまず会計監査役の職務について，「財務情報に対して専門的かつ公正な意見を表明して，財務的関係の安全性確保に貢献することを一般的な目的とする」[10]と述べ，さらにそのために実施される具体的な職務内容(計算書類の証明，特別な検証，特別な職務など)についても記述していることは[11]，実に理に適っているということになろう。

今日，監査人と経営者の責任の所在に関して，いわゆる「二重責任の原則」が強調されている。すなわち，監査の対象となる会計情報の作成責任は経営者にあり，これに監査意見を表明することが監査人の責任であるとされ，監査の主体と監査される側の責任を峻別するのである。

フランスの監査基準の「前文」もこれについて触れているが，単に情報の作成と監査という観点だけではなく，経営行為にまで言及して会計監査役と経営者の責任の峻別を説いている点が注目される。経営行為に関連して会社または経営者が犯した法令違反等に関しては，それを犯した会社または経営者が責を負うべきものであり，会計監査役は，正当な注意を怠ったことによってそれらを見逃したのでなければ，当該行為についての責任は問われない旨が述べられて

7) Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, *Normes-Commentaires, Deontologie*, CNCC Edition, 1998, p.19.

8) 鳥羽，前掲書，59頁。

9) 同上書，62頁。

10) CNCC(1998), *op.cit.*, p.21.

11) *Ibid.*, pp.21-22.

いるのである[12]。

このように，会計監査役と経営者の責任の峻別が，会計情報に関連するものだけでなく経営行為についてまで言及されているのは，会計監査役の監査職務が情報監査にとどまらず実態監査をも含むものであることを反映していると見ることができる[13]。

「前文」には，監査に関しての正確な認識と監査関係者間での明確な合意形成が必要とされる，監査の本質にかかわる記述が見られる。それは，会計監査役の監査が試査に基づくものでありすべての取引を調査するものではなく，また，取引に含まれている可能性のあるすべての法令・基準違反や誤謬を計画的に調査するものではないということである。

会計監査役は，職業専門家に対して当然に期待される正当な注意を払いながら，その専門的能力を活用して職務を遂行することを義務づけられている。そして，その結果として監査の主題に対する意見の表明が行われる。つまり，会計監査役は，正当な注意を払って職業専門家として適切な手続を実施したか否かを問われるのである。職務遂行に当たってこうした義務が誠実に果たされていれば，会計監査役はその監査上の責任を解除され，結果についての責任を問われることはないとされている[14]。会計監査役が，監査職務上果たすべき義務と負うべき責任の範囲が明確にされているといえよう。

この他，経営への非干渉の原則についての記述は，商事会社法の規定(第228条第3項)を解釈するものということができる。このような原則が存在すること，およびそれが会計監査役の役割についての教育・啓蒙の意味をもつ監査基準の「前文」に記されていることは，会計監査役の職務の対象が経営行為にまで及ぶこととかかわりがあるものと考えられる。すなわち，先に触れたように，会計監査役の監査が実態監査としても展開されることを反映しているのであり，その中で，経営行為への干渉という問題が発生する恐れがあることを示唆していると解釈できるのである。

もちろん，監査職務遂行上，必要な資料の入手ならびに手続の実施が保証されなければならない。しかし，その一方で，それが無用に経営に干渉するようなものであってはならないことはいうまでもない。とくに，実態監査が実施される局面では，この原則の意味するところが明確にされ，そして遵守されなければならない。

フランスの監査基準が「前文」において会計監査役の役割や責任などについての教育的・啓蒙的な記述を行っていることは，監査が有効に実施されるのに不可欠な監査関係者間の合意を形成するために大きな意義をもつものと評価できるであろう。

4．「職業行動基準」の構造と意義

フランスの監査基準では，会計監査役の役割等についての教育・啓蒙を意図した記述からなる「前文」に続き，基準の本文として最初に「職業行動基準」が設けられている。そこには次の7項目が規定されている[15]（規定の内容につい

12) *Ibid.*, p.22.

13)「情報監査」とは，立言(言明や陳述)の内容・根拠を証拠づけることによって，当該陳述が信頼できるものであるか，あるいは妥当であるかどうかについて意見を表明することを目的とする監査の態様である。一方，「実態監査」とは，シンボルとしての情報の背後にある行為(業務)の内容，根拠，かかる行為が行われた状況等を調べることによって，当該行為が妥当なものであるのか，法令をはじめとする各種規範(自律規範を含む)に準拠したものであるのか，さらにはかかる行為が効率的になされていたかどうかについて，換言すれば，人間の行為や判断そのものの適否等について意見を表明することを目的とする監査の態様である(鳥羽至英「実態監査理論序説－「業務」概念との訣別－」『JICPA ジャーナル』No. 485, 1995年，49-50頁)。

14) CNCC(1998), *op.cit.*, pp.22-23.

15) *Ibid.*, p.31.
Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, *Bulletin*, No.110, 1998, p.137.

ては巻末<付録>を参照)。

11.独立性(indépendance)

12.専門的能力(compétence)

13.業務の質(qualité du travail)

14.守秘義務(secret professionnel)

15.職務の受諾と継続(acceptation et maintien des missions)

16.意見，勧告および助言(avis, recommandations et conseils)

17.会計監査役の職務の集団的実施(exercice collégial du commissariat aux comptes)

これらの規定には，それぞれにかなり詳細な注釈(commentaire)が付けられている。そこには，当該規定の根拠となるかまたは関連する法令等の条文や，規定自体または関連条文の解釈・解説などが記述されている。こうした注釈は，いわば準則的な性格と役割をもっており，基準の規定と一体を形成するものとして理解されるべきであろう。

さて，会計監査役の役割等について監査関係者間での合意が形成されると，それを担うべき者に求められる要件が明らかにされ，また，会計監査役が職務を遂行するに際して取るべき基本的態度ないし姿勢が示される必要もある。監査が有効に実施され，関係者に受容されるためには，こうした要件等に関する共通認識と合意の成立が前提とされなければならないからである。

「職業行動基準」に規定されている事項は，いずれも監査の有効性と信頼性を左右するという意味で極めて重要である。これらのうちの一つでも満たされないものがあれば，監査の結果が社会によって受容されることはないであろう。そればかりか，法的に制裁を受けることすらありうるのである[16]。

2節で見たように，商事会社法は会計監査役の独立性を確保するために多くの規定を割いている。監査基準は，商事会社法の意を受ける形で，最初に独立性を要請する規定を置いている。また，会計監査役としての専門的能力を確保するために，商事会社法が定める会計監査役候補者名簿への登録と知識の補完・更新が要請される。これらの資格要件を満たした上で，会計監査役は，自らに課せられた倫理と責任に適う業務の質を達成するために，職業意識と正当な注意を払って職務に当たらなければならないとされている。

これらの規定を含めて，「職業行動基準」は会計監査役自身が自らの行動を自己規制することによってのみ満たされうるもののように思われる。そもそも監査基準は，会計監査役の職業組織たるCNCCの手になるものであり，職業規則(régle professionnelle)としての性格をもつ。これを遵守するか否かは，基本的に職業専門家自身の問題であり，職業倫理の問題として理解されるべきである[17]。実際，CNCCの職業倫理規則の一般原則は，「会計監査役は，法令および職業規則にしたがわなければならない」と規定している。

「職業行動基準」の規定は，会計監査役が実施するすべての職務に適用される。そしてそれは，商事会社法をはじめとする法令や職業倫理規則に支えられ，また，規定に対する違反には制裁が予定されている。「職業行動基準」は，会計監査役がその職務を遂行する際の規範としての意味をもつということができよう。そして，この規範によって，会計監査役の職務が，関係者間で合意された役割を果たすのに十分な水準に達していることを保証することになるのである[18]。

16) 例えば，商事会社法第456条は次のように規定して，独立性を欠いた監査を厳しく処罰する姿勢を示している。
「個人としてまたは会計監査役会社の社員として，法定欠格事由を遵守せず，これを承知で会計監査役の職務を引き受け，実施し，または継続した者は，6ヵ月の禁固および6万フランの罰金，またはそのいずれか一方に処す」

17) 鳥羽，前掲書，69頁。

18) 同上書，68頁を参照のこと。

5．「実施基準」の構造と意義

会計監査役の役割，責任ならびに職務遂行上の規範が示され，それらについての合意形成が図られると，次に会計監査役の役割がどのようにして果たされるのかが明らかにされなければならない。一連の監査プロセスがいかなる要素から構成され，それらが何を目的にどのように実施されるのかなどが示される必要がある。

フランスの監査制度は，商事会社法によってその枠組みが示され，その中で会計監査役の基本的な職務が明らかにされている。しかしながら，商事会社法はその具体的な実施方法にまで踏み込んで規定しているわけではなく，それらについては監査基準に委ねる形をとっている。その上で，監査基準に規範性をもたせるために，その制定主体であるCNCCに対して法的に裏づけられた地位を付与し，また，基準違反に対しては法的な制裁を用意しているのである。

「実施基準」は，会計監査役による監査の具体的な実施プロセスと内容を規定する。そこに含まれる規定は，巻末の＜付録＞に掲げた通りである。各規定には，「職業行動基準」と同様，準則としての性格と役割をもつ詳細な注釈が付けられている。これは，関連する法令あるいは具体的な手続や事例をあげながら基準に規定されている内容を解説するものであり，会計監査役にとっては実務の指針として機能する。また，監査の利用者には，会計監査役の監査がどのようにして行われているのかを垣間見せるものとなろう。

さて，「実施基準」に含まれる規定は，いくつかのまとまりとして把握することができるように思われる。

第一に，計算書類の証明という会計監査役の基本的な職務を実施するためのプロセスを規制する規定がある。ここには，被監査会社についての概要把握とそこに内在するリスクの識別・評価に基づく業務計画の策定，監査計画策定の基礎となる内部統制あるいは統制リスクの評価，監査証明を行うに足る合理的な基礎をえるための十分かつ適当な監査証拠の入手，ならびに実施された監査の資料的裏づけとしての監査調書の作成が含まれる。

これらの規定は，計算書類の証明に至る監査プロセスの輪郭を示したものといえる。そして，それぞれの段階で実施されるべき手続などについては詳細な注釈が付けられており，これによって監査の実務指針としての機能が保障される。また，これらの基準が遵守されることによって，監査基準が予定する監査の水準が達成され，社会的な要請を満たすことが可能となるのである。

第二の規定群としては，会計監査役による他者の業務の利用にかかわる規定がある。ここには，内部監査人(auditeur interne)，公認会計士(expert-comptable)，被連結企業の会計監査役，特定の事項についての専門家(expert)ならびに共同会計監査役(co-commissaire aux comptes)の業務の利用に際しての留意事項等が規定される。

第三にあげられるのは，年度計算書類および連結計算書類以外の情報に対する証明または調査についての手続に関する規定である。ここには，中間決算書類の証明や予測書類等に対する限定調査の実施についての規定が見られる。また，経営報告書や株主に送付される書類において提供される情報の検証や，資本参加に関する情報の検証も会計監査役の監査職務の中に含まれていることがわかる。さらに，租税措置にかかわる計算の証明や，証券取引委員会(Commission des Opérations de Bourse;COB)への提出書類に含まれる情報の検証といった職務についても規定されている。

このように，会計監査役は，年度計算書類および連結計算書類という株式会社の基本的な公表会計情報の監査だけではなく，公表・非公表を問わず，その他の様々な情報についても職業専門家という立場での証明または調査・検証を求められているのである。そして，その際には，監査規範でありまた実務指針である監査基準の

存在が，社会的に受容しうる職務の水準を保障することになるのである。

最後に，「実施基準」には実態監査にかかわる規定が見られる。規制された契約の検証，保証株の検証，株主間の平等の検証，法令・基準違反および誤謬の株主総会への報告に関する規定がそれである。いずれも商事会社法の規定を背景にしており，会計監査役の関与に法的な根拠が与えられている。

これらは経営者をはじめとする会社内部者の行為に関わる事項であり，監査職務の遂行過程において留意されるべきものである。そして，もし会計監査役がこれらの事項についての違反を発見すれば，その事実を指摘することになる。会計監査役は，これらの事項を対象とする特別な検証作業を実施する必要はなく，監査職務を遂行する過程で明らかになった事実だけを考慮するものとされている。また，実態監査の性格上，上記の事項に違反する事実が存在しないことを保証するわけではない。該当する事実の存在が明らかになった場合に，それを指摘するかまたはそれについての必要な意見を述べるに過ぎないのである。

「実施基準」の規定から，会計監査役の監査職務が情報監査にとどまらず，実態監査をも含むものであることが明らかになった。情報監査は，法令・基準準拠性，規定適用の妥当性および真実かつ公正な概観の提供という要件が満たされているかどうかの検証を通じて，年度または連結計算書類によって提供される会計情報の信頼性を保証する。一方，実態監査は，会計情報を作成する経営者の行為や判断について調べる。また，会計情報の作成システムの整備状況やそこで行われる行為の適法性・妥当性を検証することによって，会計情報の作成プロセス自体の信頼性が確かめられる。これらの検証がひいては会計情報の信頼性を裏づけることにもなるのである。

実態監査の結果は，通常は情報監査の結論すなわち監査証明に取り込む形で表わされることになる。ところが，フランスの会計監査役監査においては，実態監査の結論はその多くが監査証明とは独立の意見として表明される。それゆえ，実態監査は単に情報監査の結論を得るためのプロセスとして存在するのではなく，それ自体が会計監査役の監査職務の主要な構成要素として位置づけられていると理解できる。その一方で，情報監査と実態監査は同時に実施され，結論が同時に表明されなければならないという意味で，両監査は会計監査役の監査職務において融合され不可分の関係にあると考えられるのである。こうした解釈は，「報告基準」の規定を検討することによってより明確になるものと思われる。

6．「報告基準」の構造と意義

監査業務が実施され，監査の主題に対して表明すべき結論が得られると，次にそれを利用者に対して伝達するプロセスに進むことになる。このプロセスを規制するのが「報告基準」である。具体的な規定は巻末の＜付録＞に掲げた通りである。各規定に詳細な注釈が付けられているのは他の基準と同様である。また，注釈に加えて，各業務の結論を報告するに際して用いる報告書の様式が添付されていることを指摘しておく。

さて，会計監査役の最も重要な職務は，いうまでもなく年度計算書類および連結計算書類の証明である。商事会社法が規定するように（第228条第1項および第2項），会計監査役は，年度計算書類および連結計算書類の法令・基準準拠性，規定適用の妥当性ならびに真実かつ公正な概観の提供を証明する。証明の内容（無限定証明，限定付き証明または証明拒否）は，一般監査報告書（rapport général）（連結計算書類については単に「監査報告書」（rapport）と呼ばれる）によって株主をはじめとする被監査会社の利害関係者に伝達される。「報告基準」はまずこのことを示した上で，年度計算書類に対する一般監査報告書ならびに連結計算書類に対する監

査報告書に記載されるべきその他の事項を規定している。

それによれば，年度および連結計算書類の証明に加えて，両報告書には附属明細書(annexe)において適切に開示されている情報を強調するという観点から所見(observation)が記載されることがある。また，会計監査役の監査職務を構成するもう一つの要素である特別な検証の結果を報告するとともに，法律でとくに求められている情報が記載されることもある。ただし，これは実態監査として実施されるものと理解されるため，報告すべき事実が存在する場合に当該事実が記載されるのであり，何も指摘すべき事項がなければその旨(つまり，検証の結果，指摘すべき事実は発見されなかった旨)だけが記される。

さらに，職務遂行の過程で法令・基準違反や誤謬を発見した場合には，これを監査報告書に記載して株主総会に報告することになる。これも実態監査の結果の伝達として理解されるべきであるから，何らかの事実を発見した場合にだけ当該事実が指摘されるに過ぎない。なお，何も指摘されない場合でも，会計監査役は法令・基準違反や誤謬が存在しないことを証明も保証もするわけではないのはいうまでもない。

監査報告書に記載される事項は監査業務を実施して得られた結論であるから，会計監査役の監査職務を構成する情報監査にかかわるものと実態監査にかかわるものの両方が含まれることになる。とくに，特別な検証の結果報告や法令・基準違反および誤謬の指摘は，実態監査の結論を情報監査の結論である「証明」とは別個に伝えるものとして注目される。

監査報告書は監査業務の結論を伝達するという重要な役割を果たし，会計監査役とその他の監査関係者との間のコミュニケーション用具として機能することを期待されている。このために，監査結果の適切な理解に必要な情報が与えられることが望ましい。

「報告基準」は，利用者に対して年度計算書類および連結計算書類の作成責任と会計監査役の監査責任の峻別を促すメッセージを監査報告書に記載するよう規定する。また，監査職務がいかなる性格をもち，どのような目的で実施されているのかを記述することとしている。さらには，こうした監査の目的を達成するために，職業基準にしたがって正当な注意が払われ，その結果として表明された監査意見を支える合理的な基礎が得られていることを明言するよう求めている。

監査報告書は，会計監査役と監査の利用者とを結ぶ唯一の道具である。そこには，監査の結果を適切に理解するのに必要な事項が盛り込まれることが望ましい。ただそうはいっても，監査報告書は監査について監査関係者を教育・啓蒙するための道具ではない。むしろ，会計監査役の役割や監査の機能についての一通りの知識を有している者を対象として作成されていると見る方が妥当かもしれない。したがって，監査報告書に監査に関するあらゆる事項を盛り込むのはむしろ記述内容が煩雑になり，かえって重要な事項が適切に伝わらなくなる恐れがある。それゆえ，会計監査役の役割や監査の基本的な機能などについては監査基準の規定するところに委ねるか，あるいはまた，そのことだけをとくに記述する別の書類を作成・添付するなどの方策を講じ，監査報告書には監査業務の結論とそれを適切に理解するのに必要な最小限の事項だけを記載するにとどめるべきであろう[19]。

こうした観点からすると，フランスの「報告基準」が監査報告書への記載事項として要求している事項は，やや過剰であるようにも思われる。むしろ，十分に整備された監査基準に委ねるとの姿勢をより鮮明にするのも一策ではない

19) 監査報告書に記載されるべき事項について，筆者は別稿(「フランスの監査報告書の構造と分析」『経済学研究』第47巻第1号,1997年)において，これとはやや異なった見解を述べている。とくに，監査の理念，監査人の役割・責任など，本来，監査基準などの教育・啓蒙を目的とした別の手段によって伝達さ

だろうか。もっとも，監査および会計監査役を取り巻く環境，とくにいわゆる「期待ギャップ」への対応という点を考慮すると，監査基準に委ねるべき教育・啓蒙的な事項までもが監査報告書に盛り込まれているという現状を容認せざるを得ないのかもしれない。

なお，「報告基準」には，監査証明の内容に応じた監査報告書の様式が添付されており，会計監査役はこれらの様式にしたがって「証明」ならびにその他の事項の伝達を行う。標準的な様式が監査基準に明示されていることは，すべての監査関係者が監査報告書についての共通認識をもつことができるという意味で有意義である。

「報告基準」は，計算書類の「証明」以外の監査職務にともなう結果の報告についても規定している。年度計算書類および連結計算書類のほかにも様々な情報が作成され，会計監査役によってその調査・検証が実施される。これらの情報は，会社外部へ公表されるものもあれば，内部的に利用されるものもある。しかし，いずれにしても，会計監査役が何らかの関与をした場合には，結果の報告を求められることになろう。「報告基準」がこうした報告の指針を提供する。

基準の規定にしたがうことによって，報告内容に関する曖昧さや様式の不統一による混乱を回避し，会計監査役の報告業務とその前提となる調査・検証業務そのものの質も一定以上の水準を確保することが可能となろう。

実態監査としての性格をもつ規制された契約の検証結果は，一般監査報告書とは別の特別報告書(rapport spécial)によって報告される。特別報告書の様式も「報告基準」によって与えられている。実態監査の結果が，情報監査とは別に，しかもそのためにとくに用意された報告書によって伝えられるというところに会計監査役の職務に関する一つの特徴を見出すことができる。

さらに，場合によっては「証明」に影響を与えるか，あるいは会計監査役自身による強調ないし注意喚起情報の提供が必要になるような事項が存在する(会計規則・方法の変更および被監査会社の経営の継続性)。これらの事項の検討は実態監査的な性格をもつが，その結果は「証明」すなわち情報監査の結果の中に取り込まれる。監査職務の枠内では，こうした事項は別個の報告対象とはされておらず，監査証明の修正(限定付き証明または証明拒否)をもたらすか，あるいは所見の記載という形での情報提供かのいずれかの形がとられるのである。情報監査と実態監査の融合を象徴する事項であるように思われる。

「実施基準」の分析から，フランスの会計監査役による監査職務は，情報監査と実態監査を融合したものであると結論づけた。こうした理解は，「報告基準」の分析によってより一層明確になったように思う。会計監査役の監査職務は，監査の主題についての調査・検証を通じて証拠を収集し，それらによって裏づけられた結論を報告する一連のプロセスである。監査業務において情報監査と実態監査が融合されていても，その結果を適切に伝達するための道具が用意されていなければ，会計監査役監査の目的は達成され得ないであろう。以上で見たように，「報告基準」は伝達手段についての要請に応えるものであり，監査利用者に監査の結果を適切に伝達するのに貢献するものと評価できよう。

7．その他の職務に関する基準

フランスの監査基準は，会計監査役の一般職務(監査職務)に関する規定に加えて，その他の様々な職務についてもその規範あるいは実務指針としての性格をもった規定を設けている。紙幅の関係上，ここではそれらについて詳しく述べることはできないが，商事会社法によって会計監査役に与えられている職務について，これ

れるべき事項をも監査報告書に盛り込むべき旨を主張していた。こうした本小稿と矛盾するような主張は，当時の筆者の認識・理解不足に起因するものである。現時点では，本小稿における記述内容の方が妥当であると考えている。

を3つの体系に分類してその実施および報告などについて規制している[20]。各規定には，一般職務に関するものと同じような詳細な注釈が付けられ，また，結果を報告するための報告書様式が添付されている。

ここに規定されている職務は，一部を除いて商事会社法の監査規定には含まれておらず，様々な事項を規制するその他の条文中に散在するものである。また，商事会社法以外の法令の要請に基づく職務も含まれている。それらが，監査基準を媒介として一堂に会しているわけである。これによって，会計監査役がどのような職務を与えられているかを鳥瞰することができよう。これらの規定は，株式会社制度ならびに社会における情報公開などにかかわる会計監査役の役割について，関係者間での適切な理解と合意を促進するのに役立っているに違いない。

ここに規定されている職務は，計算書類の検証，調査あるいは証明を目的とする情報監査的なものと，特定の取引についてその適法性や妥当性などを検証することを内容とする実態監査的なものとを含んでいる。しかしながら，たとえ監査に準じるような手続によって，あるいはまた，監査職務との密接なかかわりの下で実施されるものであっても，それらは監査そのものではないように思われる。

こうした性格をもつ職務を規制する基準を監査基準と呼ぶことは適当ではなく，「会計監査役職務基準」または「職業規則」として区別する方がよいのかもしれない。しかし，商事会社法その他の法令がこれらの職務を会計監査役に与えているのは，職業監査人としての知識や能力

---

20) これに該当する職務に関する規定には，以下のような表題がつけられている。

31.会社が決定した特別な取引に起因する関与
- 311.配当金の前払い
- 312.増資－債権の相殺による株式払い込み
- 313.応募優先権の廃止
- 314.転換社債の発行
- 315.新株引受権付き社債の発行
- 317.従業員のストックオプションの設定
- 318.減資
- 319.20年以上経過した利益証券の転換または買戻し
- 320.株式会社への形態変更
- 321.有限責任会社からその他の商事会社への形態変更
- 322.非上場株式の任意再編
- 323.資本公募不動産投資民事会社の株式の再評価
- 325.株式配当
- 327.資本参加証券の発行
- 328.その他の有価証券の発行
- 329.政府証券発行企業によって公表される半期報告書
- 330.反対売買会社が作成する半期報告書の証明
- 331.普通株式の転換による無議決権配当優先株式の創設
  無議決権配当優先株式の普通株式への転換
- 332.株式会社および株式合資会社の形態変更
- 333.株式公開交換

35.会社で突発した事象に起因する関与
- 351.違法行為の共和国検事への告発
- 352.警告手続
- 353.会社の機関が義務を履行しない場合の株主総会の招集
- 354.証券取引委員会の情報ノートおよび説明ノートの監査
- 355.B.A.L.O.に公表される計算書類の証明
- 356.特別な証明
- 357.債権申告書の査証
- 358.企業委員会からの情報要請
- 359.銀行委員会に提出される書類の査証(年度計算書類および連結計算書類)
- 360.OPCVM の保管機関による資産保管業務の調査
- 361.公衆贈与受け入れ機関による受け入れ資金の年度運用計算書
- 362.予測計算書類の調査
- 363.公共市場に適用される原価管理に服している会社の会計監査役に与えられる職務

特別な職務
- 41.出資検査役
- 42.合併検査役
- 43.政党または政治集団の計算書類の証明
- 44.株主財産の取得
- 45.義務的買戻し
- 46.弁護士決済独立金庫
- 47.公証人の会計管理用自動処理の承認における会計監査役の関与

と，会社および社会における会計監査役の地位を考慮してのことであろう。会計監査役が独立性を維持しながらも被監査会社の内部に位置していることは，これらの職務の実施にとって好都合である。また，専門的な知識と経験を駆使して会社の状況を把握して結論を導き出すという監査のプロセスは，監査以外の職務においても活用できるものと思われる。

この意味で，監査基準の構成要素としてこれらの規定を配置することに重大な問題はないと思われる。むしろ，先にも触れたように，監査・非監査(監査外)を問わず，会計監査役の職務とされるものの全体が一覧できるということは，会計監査役の社会的な役割を理解する上で有意義であるといえるだろう。

8．むすびにかえて

フランスの会計監査役による監査ならびにそれに関連する職務は，商事会社法をはじめとする法令によってその枠組みが規定されており，これにしたがって実施される。そして，これらの職務にかかわる具体的な手続は，CNCCの手になる監査基準によって明らかにされている。この基準は，会計監査役の監査職務だけを扱うのではなく，監査に付帯する職務をもその対象に含んでいることから，会計監査役の「職務基準」あるいは「職業規則」としての性格をもつものである。

監査基準は，会計監査役の監査等の職務に関する規範性を備えた実践的指針であり，監査関係者間で合意された職務の品質水準を維持するための基準でもある。また，会計監査役の役割や責任についての記述を含むことから，監査関係者間の利害調整の基準としても機能するものと考えられる。フランスの監査基準は，監査基準が本来的に備えるべき性格を具備したものとして評価できる。

さらに，監査基準がより専門的な技術基準としての役割を果たし得るように，CNCCは，情報ノートシリーズ(collection notes d'informations)を発行し[21]，会計監査役が職務を行う際のより詳細な指針を提供するとともに，基準やその背後にある法令の規定等の理解を助けている。同協会は，そのほかにも会計監査役の職務の適正かつ効率的な遂行に資するために多くの文献・資料等を発行している。こうした出版物の発行は，同協会付属の出版社である"CNCC Edition"が受けもっている。

さて，監査基準の分析を通して明らかになったように，フランスの会計監査役は年度計算書類および連結計算書類の証明という情報監査をその主たる職務としながらも，特別な検証，法令・基準違反の発見・報告などの実態監査を一般職務として実施する。そして，両監査の結果は，いずれも一般監査報告書において，あるものは監査意見に反映させて，またあるものは別個に報告される。さらに，実態監査の結果だけを伝えるための特別報告書も用意されており，実際に多くの会社の年次報告書(rapport annuel)にこれを見出すことができる。

歴史的に見て，フランスの会計監査役の監査職務は実態監査が中心であった。年度計算書類の監査においても，適法性を重視した実態監査としての会計監査が実施されていたと解釈できる。つまり，経営者の行動に対する株主や債権者の不信感を払拭するための監視・監督という意味合いがあったと考えられるのである。会計監査役の監査が商事会社法の規定するところに基づいて実施され，株主および債権者を保護するために経営者の受託責任の遂行状況を監査・監督することを目的とするものであるというこ

21) 本小稿執筆時現在，25の情報ノートが発行されている。そこには，監査プロセスにおける手続の解説などを行ったものや，監査職務に付随する監査周辺職務の手続を詳しく示したもの，さらには，独立性のように会計監査役が満たすべき要件を扱ったものも含まれている。これらの情報ノートは，基準や法令の改正に応じて改訂されるとともに，今後も新たな事象に対応するために追加発行されるものと思われる。

とからもこれを裏づけることができよう。

ところが，1967年に，証券市場における一般投資家の利益を保護するためにCOBが創設され，財務情報のディスクロージャー規制が強化された。また，1980年前後に相次いで出されたEU(当時EC)指令による会社法のEU域内調和化の影響で，年度計算書類やその後制度化された連結計算書類によって提供される財務情報の監査，すなわち情報監査としての会計監査が重視されるようになった。そして，この情報監査の機能を商事会社法によって設置されている会計監査役が同時に受けもつことになったのである。つまり，株主および債権者の保護を目的とする商事会社法上の会計監査役の監査が，同時に一般投資家を保護するためのディスクロージャー制度における財務情報の信頼性の保証に利用されることになったのである。

こうした中で，フランスの監査制度は，その伝統的な実態監査の理念を喪失することなく維持し，今日再び脚光を浴びるようになった実態監査を会計監査役の通常の職務として位置づけているところに大きな特徴がある。そして，十分に整備された監査基準の存在が，これら二つの監査がともに有効かつ適切に実施され，社会の期待に応え，そして社会的信頼を勝ち得るために大いに貢献しているものと考えられるのである。

〔付記〕本小稿は，平成10年度文部省科学研究費補助金(奨励研究(A)10730062)による研究成果の一部である。

<付録>フランス監査基準（抄）

「職業上の行動基準」

11. 独立性

法，規則および職業倫理によって，会計監査役は独立であり，かつ独立であるように見えることを義務づけられている。会計監査役は公正かつ客観的にその職務を遂行できるように，独立の精神状態を維持するだけでなく，公正性および客観性を欠いているとみなされる恐れのあるあらゆる実際の関係から解放されていなければならない。

会計監査役はまた，業務を委託する専門家または補助者が独立性の規則を遵守していることを確かめる。

12.専門的能力

会計監査役候補者名簿に登録するために必要な資格が，法令によって定められている。

さらに，会計監査役は，定期的にその知識を補完し，最新の知識を維持する。会計監査役はまた，業務を委託する専門家または補助者が，当該業務の性質および複雑さに適した能力を備えていることを確かめる。

13.業務の質

会計監査役は，その業務が会計監査役としての倫理と責任に適合しうる十分な質を達成できるような職業意識ならびに正当な注意を払ってその職務を遂行する。

会計監査役は，補助者が委託された業務の遂行に際して，同様の質的基準を満たしていることを確かめる。

14.守秘義務

会計監査役は，その職務上知り得た事実，記録および情報について守秘義務を負う。

会計監査役はまた，その補助者が守秘義務に関する規則を自覚し，それを遵守していることを確かめる。

15.職務の受諾と継続

会計監査役に提示されたすべての職務は，その受諾に先立って実施可能性の検討が行われる。

提示された職務が複数の会計監査役の任命を必要とする場合には，会計監査役は，それぞれが別個の事務所に所属しているかまたはそれを代表していなければ当該業務委託を受諾することはできない。

会計監査役はまた，定期的に各委託業務について，職務の継続に支障をきたすような事象がないかどうかを検討する。

会計監査役はさらに，職業倫理規則に規定された職務の受諾，業務の開始および業務の中止に関するすべての規則を

遵守する。

16.意見，勧告および助言

会計監査役は，その職務の遂行中に，検証業務に際して，企業に対してまたは企業が検討している取引について意見，勧告および助言を与えることができる。

この意見，勧告および助言は，独立性の規則および経営への非干渉の規則を遵守して与えられなければならない。

17.会計監査役の職務の集団的実施

複数の会計監査役が選任されているとき，被監査企業の法定監査機関となる会計監査役会を構成する。

会計監査役の職務の集団的実施は，職業倫理および行動に関する，そして職務の編成に関するいくつかの原則を遵守することを要求する。

職務実施の様式は，主として，共同会計監査役間の監査業務の分担および十分な文書化を目的としたそれぞれの業務の相互レビューに基礎をおく。

「実施基準」

2101.職務の方針と計画

会計監査役は，その職務の方針を決め重要な領域およびシステムを理解できるように，企業についての全般的な知識をもたなければならない。

このアプローチは，計算書類に対して重要な影響をもちうるリスクを識別することを目的とし，監査の当初の予定作成と後の職務計画を条件づけることになる。予定作成と計画によって，次のことが可能となる：

－重要性の閾値を考慮して監査の性質と範囲を決定すること

－できる限り合理的に，最大限の効率性をもって，そして定められた期間内に証明という目的を達成するために，職務の実施を組織化すること

2102.内部統制の評価

全般的業務計画あるいは職務計画によって与えられた方針から，会計監査役は，適切な計算書類の監査計画を作成するために，一方で依拠しようとする内部統制を，他方でデータ処理における誤謬の危険性を識別するのに重要と判断したシステムの調査と評価を行う。

2103.監査証拠の入手

会計監査役は，その職務の全般にわたって，証明を行うことができる合理的な基礎を形成するのに十分かつ適当な監査証拠を入手する。

そのために，会計監査役は，とくに証拠資料に基づく検査，物理的観察，直接確認，分析的調査といった様々な監査技術を実施する。会計監査役は，監査調書に適用した監査技術の選択理由を記載する。それらの技術を実施する条件ならびにそれらの適用範囲は会計監査役が自ら決定する。

2103-1経営者の申告

証拠収集の枠内で，会計監査役は，特定の事項について業務の結論を基礎づけるのに必要と思われる経営者の申告を得る。

2104.委託と監視

証明職務は会計監査役の個人的契約に基づいて実施される。しかし，監査は一般に組織的業務であり，会計監査役は独立の補助者または専門家によって補佐されるかまたは代理されることができる。会計監査役はすべての業務を委託することはできず，業務計画を遂行して所定の目的を達成できたことを確かめられるように，委託した業務の適切な監督を行う。

2105.業務の資料的裏づけ

実施された監査を資料で裏づけ，会計監査役の結論を支持するために，監査調書が作成される。

監査調書によって，職務をよりよく組織化および管理して，行使された正当な注意の証拠を提供することができる。

2106-1.内部監査人の業務の利用

内部監査人によって実施された業務を考慮するかどうか，そしてどのような条件でそれが可能かについて判断するために，会計監査役は，

－企業内での内部監査の職能を調査する

－内部監査人の業務および結論が会計監査役の職務の目的に適合するかどうかを適当な調査によって確かめる

－そして，内部監査人の業務についての十分な資料を保存する

2106-2.公認会計士の業務の利用

会計監査役は，公認会計士が行った業務についての情報を得るために連絡を取る。会計監査役は，公認会計士が行った業務がどの程度自らの職務に役立ちそして考慮可能かを検討する。

2106-3.被連結企業の会計監査役の業務の利用

連結年度計算書類が法令・基準に準拠しかつ規定の適用が妥当で，連結に含まれる企業によって構成される集団の財務状態および成果についての真実かつ公正な概観を与えていることを証明する職務と責任は，連結企業の会計監査役だけに帰属する。当該会計監査役は，連結範囲に入る企業の会計監査役が作成した監査報告書の内容を把握する。もし必要と考えれば，交誼の規則を遵守しながら，被連結企業の会計監査役の監査調書を調査する。さらに，もし有用と判断すれば，交誼の規則を遵守しながら，被連結企業における直接的な監査手続をどの程度実施するかを検討する。

連結企業の会計監査役と被連結企業の会計監査役との間で，とくに情報交換および定期的な接触を通じて，密接かつ友好的な関係を維持しなければならない。

2106-4.専門家の業務の利用

専門家が行った業務を利用するとき，会計監査役はそれを自らの職務に取り入れることが可能であることを示す証拠を収集する。

会計監査役は，自らの責任において専門家の業務を利用する。

2107.共同会計監査役間の業務の調整

年度計算書類および連結計算書類の証明にそれぞれに責任をもつ共同会計監査役は，職務を共同で計画するために打ち合わせを行い，業務について情報を交換し，そしてとくに監査調書をお互いに調査することによって両者の結論を照合する。

2108.小規模企業に対する実施基準の適用

会計監査役の目的は企業の特性やとくにその規模とは無関係である。監査基準は，会計監査役がいかなる状況で職務を行うとしても，その目的を達成できるような一般的な性格をもっている。したがって，会計監査役は企業の規模にかかわらず同一の基準を適用する。

これに対して，会計監査役は，一方で他の外部者，とくに公認会計士によって実施された業務を考慮し，他方で企業の組織上の能力に起因する制約を制限できるように注意して，小規模企業の特性を考慮に入れたアプローチ，手続および監査技術を適用する。

2109.初度監査時の期首貸借対照表に対する注意

初めて職務を行う会計期間の年度計算書類あるいは連結計算書類の証明について，会計監査役は，提出された計算書類を証明するのに必要な正当な注意を払う。このために，会計監査役は，とくに当期の成果計算書が期首貸借対照表に起因する重要な誤謬または正当性の認められない会計規則および方法の変更によって影響を受けていないことを確かめる。

212.限定調査

年度(連結)計算書類の限定調査は，会計監査役が監査について要求されるすべての手続を実施することなく，計算書

類が適用可能な会計基準にしたがって作成されていないと考えさせるような重要な異常は発見されなかったとの結論を得ることを目的とする。

限定調査とは，主として情報の分析的調査を行い，そして企業の経営者およびすべての責任者との面談によって有用と判断する情報を入手することである。

2121.中間決算の監査

会計監査役が中間決算に対する監査報告書を求められたときには，監査手続における中間決算の実施にかかわる特殊な観点を考慮しながら，年度(または連結)計算書類の証明に関する基準を適用する。

2131.中間決算

会計監査役が中間決算についての限定調査報告書を求められたときには，中間決算の特殊性を考慮に入れながら，年度(連結)計算書類の限定調査の基準を適用する。

2132.予測成果計算書類および予測資金調達計画

会計監査役は，法第340-2条および第340-3条を適用して，取締役会（または執行役会または支配人）宛の報告書において，予測成果計算書，予測資金計画ならびにそれらに添付される分析報告書に含まれる情報について必要な所見を示す。

これらの書類に含まれる情報の検証は，限定調査の基準に依拠して行う。

2133.資金計算書

会計監査役は，法第340-2条および第340-3条を適用して，取締役会（または執行役会または支配人）宛の報告書において，資金計算書ならびにそれに添付される分析報告書に含まれる情報について必要な所見を示す。

これらの書類に含まれる情報の検証は，限定調査の基準に依拠して行う。

2134.活動および成果表

会計監査役は，法第341-1条および令第297-1条を適用して，関係する会社によって作成・公表される活動および成果表ならびに半期報告書に含まれる情報の作成手続の妥当性を検証する。情報の作成手続の妥当性は，その首尾一貫性，真実性および適切性に基づいて評価される。これらの検証は，主として分析的手続ならびに経営者との面談に基づいて実施される。

2135.資金繰りの状況

会計監査役は，法第340-2条および第340-3条を適用して，取締役会（または執行役会または支配人）宛の報告書において，資金繰りの状況ならびにそれに添付される分析報告書に含まれる情報について必要な所見を示す。

これらの書類に含まれる情報の検証は，限定調査の基準に依拠して行う。

2141.規制された契約

会計監査役は，法第103条，第145条，第50条および第262-11条，そして場合によっては第105条および第147条を適用して，通知されたかまたは職務の際に発見した契約について情報を収集する。

会計監査役は，当該情報とそれらの基礎となる書類との合致を検証する。

会計監査役は，その他の契約を発見するために体系的な調査を実施する必要はない。

2142.取締役または監査役会の構成員の所有株式

会計監査役は，法第97条または第132条を適用して，取締役または監査役会の構成員が所有しなければならない株式に関する法規定の遵守に注意し，すべての違反を年次株主総会宛の監査報告書に記載する。

2143.株主間の平等

会計監査役は，法第228条第４項を適用して，株主間の平等が守られていることを確かめる。

2144.経営報告書

会計監査役は，法第228条第３項を適用して，取締役会または執行役会の経営報告書において提供される財務状態およ

び年度計算書類に関する情報の作成手続の妥当性ならびに年度計算書類との一致を検証する。

会計監査役は，検証の結論を株主総会宛の監査報告書に記載する。

2145.株主に送付される書類

会計監査役は，法第228条第３項を適用して，株主に送付される書類において提供される財務状態および年度計算書類に関する情報の作成手続の妥当性ならびに年度計算書類との一致を検証する。

会計監査役は，検証の結論を株主総会宛の監査報告書に記載する。

2146.最も多くの報酬を得る者の報酬

会計監査役は，法第168条第４号を適用して，従業員数が200人を超えるか否かに応じて，株式制会社によって作成される上位10人または５人に支払われる報酬明細の「正確性を証明」する。

2147.資本参加および支配の獲得ならびに資本を所有する者の身元

会計監査役は，法第356条以下を適用して，資本参加および支配の獲得，自己支配に関する法律によって規定されているいくつかの情報ならびに株式が規制市場での取引を認められているかまたは財務活動の近代化に関する1996年７月２日付法律の第34条に規定されている証券売買市場の日常記録に記載されている会社については，資本または会社の議決権所有者の身元を一般監査報告書に記載する。

会計監査役は，これらの情報と会社の書類との一致を検証する。

2148.租税一般法典第238条２ＡＡの対象となる税務上の控除を認められる金額の総額

会計監査役は，法第168条第５号を適用して，租税一般法典第238条２ＡＡの対象となる税務上の控除を認められる金額の合計額を証明する。

会計監査役は，法第168条および令第139条にしたがって，本社に登録される書類の上でこの証明を行う。

2149.OPCVM によって公表される定期的情報

会計監査役は，1988年12月23日付法律の第29条を適用して，証券取引委員会によって定められた表に示されるような資産構成の監査を行う。証券取引委員会の指示を適用して，会計監査役はまた，OPCVM によって公表される定期的書類に含まれる情報を検証する。

これらの監査および検証は，限定調査の基準に依拠して行う。

216.株主総会への法令・基準違反および誤謬の報告

会計監査役は，法第233条を適用して，その職務遂行中に発見した法令・基準違反および誤謬を，次の場合に限り直近の株主総会に報告する：

・職務の直接の対象に関係がある

・重要性がある

217.会計監査役と取締役会および経営者との関係

1966年７月24日付け法律の第230条に明示されている取締役会に対する報告に加えて，会計監査役はいつでも，そして有用と判断する形で，その職務の遂行過程で明らかになった問題を調査するために経営者と連絡を取る。

「報告基準」

2501.年度計算書類に対する一般監査報告書

法第157条を適用し，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，

－年度計算書類が法令・基準に準拠しかつその適用が妥当であり，当期の活動成果ならびに当期末における会社の財

務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，年度計算書類の付属明細書に適切に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

－特別な検証について報告し，場合によっては法によって定められた情報を記載する

－場合によっては，職務遂行の過程で発見した法令・基準違反および誤謬を指摘する

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，および会計監査役はそれらの計算書類に対して意見を表明するものであること

－監査職務の性質と目的

－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，および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

法第157条を適用し，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，

－連結計算書類が法令・基準に準拠しかつその適用が妥当であり，当期の活動成果ならびに当期末における連結に含まれる企業によって構成される集団の財務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，連結計算書類の付属明細書に適切に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

－特別な検証について報告し，場合によっては法によって定められた情報を記載する

－場合によっては，職務遂行の過程で発見した法令・基準違反および誤謬を指摘する

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，次の事項について明示する；

－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，および会計監査役はそれらの計算書類に対して意見を表明するものであること

－監査職務の性質と目的

－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，および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

2503.前期の限定および証明拒否の修復

前期の年度(または連結)計算書類に対する報告書が，限定付証明または証明拒否を行うものであるとき，会計監査役は，当期の監査報告書にどのような影響がありうるかを判断するために，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，比較のために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行使される。

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，そこから監査意見の表明に対して予想される結論を得る。

2506.会計規則および方法の変更

会計監査役が会計規則または方法の変更を発見したときには，それを分析し監査報告書への予想される適当な結論を得る。

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検討する。

251.中間決算の監査報告書

中間決算にかかわる会計監査役の報告書は，この基準に添付される様式にしたがって作成される。中間決算書類が当該報告書に添付される。

この報告書において，会計監査役は，

－中間決算書類が法令・基準に準拠しかつその適用が妥当であり，当該期間の経営成果および当該期間末における企業の財務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証明を行うかまたは証明を拒否する場合には，その理由を明示し，できれば影響を数値で示す

－必要であれば，附属明細書に適切に表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

会計監査役は，その報告書において以下の事項を明示する；

－中間決算書類が企業の権限のある機関によって作成されたこと，および会計監査役は当該中間決算書類に意見を表明するものであること

－監査職務の性質および目的

－職業基準にしたがって必要と思われる手続きを実施した旨，およびそれらが意見表明に関する基礎を提供していること

252.年度(または連結)計算書類に対する限定調査報告書

年度(または連結)計算書類の限定調査に対する会計監査役の報告書は，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。当該計算書類は報告書に添付される。

その報告書において，会計監査役は，

－年度(または連結)計算書類の法令・基準準拠性および規定の適用の妥当性，ならびにそれらが当期の経営成果および当期末における企業の財務状態および財産について提供する真実かつ公正な概観に疑義を生じさせるような重要な異常は発見されなかった旨を述べる

限定付きで結論を述べる場合，あるいは否定的な結論を表明するかまたは結論を述べられない場合には，会計監査役はその理由を明示し，もし可能ならば影響を数値で示す

－もし必要ならば，年度(または連結)計算書類の附属明細書に適切に表示されている情報を強調するために，あらゆ

る有用な所見を述べる

会計監査役は，その報告書において次の事項を明示する；

−年度(または連結)計算書類が企業の権限のある機関の責任において作成されていること，および会計監査役はそれらの計算書類に対して一つの結論を表明するものであること

−限定調査の性質および目的，ならびに当該調査は監査から得られるものよりも低い水準の保証を与えるものであるという事実

−職業基準にしたがって必要と思われる手続を実施した旨，およびこの結論が限定調査に基づいて表明されていること

2521.中間決算に対する限定調査報告書

中間決算の限定調査に対する会計監査役の報告書は，年度(または連結)計算書類の限定調査の基準によって規定されている原則にしたがって，この基準に添付されている様式に基づいて作成される。当該中間決算は報告書に添付される。

255.規制された契約に対する特別報告書

会計監査役は，法第103条，第145条，第50条および第262-11条，第105条ならびに第147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報告書を提出する。

この特別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.法340-1条および340-2条に規定されたた書類に対する報告書

会計監査役は，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の必要な所見を示す。

257.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，法第341-1条および令第297-1条を適用して，該当する会社によって作成・公表される活動および成果表ならびに半期報告書において提供される情報の作成手続の妥当性を証明する。

会計監査役の証明は，この基準に添付される様式にしたがって行われる。

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日付法律の第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作成手続の妥当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法令・基準違反および誤謬について述べる。