HOKKAIDO UNIVERSITY

Title	フランスの会計監査役の独立性
Author(s)	蟹江, 章
Citation	經濟學研究, 49(2), 75-87
Issue Date	1999-09
Doc URL	http://hdl.handle.net/2115/32165
Type	bulletin (article)
File Information	49(2)_P75-87.pdf

Instructions for use

Hokkaido University Collection of Scholarly and Academic Papers : HUSCAP

経済学研究 49−2
北海道大学 1999.9

フランスの会計監査役の独立性

蟹 江 章

1．はじめに

監査の主体である監査人に対しては，いくつかの要件が求められる。

第一に，監査人は，監査を有効に実施する上で必要な専門的能力を備えていなければならない。会計および監査にかかわる法令や基準等についての知識はもちろん，被監査会社の活動およびその環境を分析する能力も要求されるであろう。

第二に，監査人は，監査の有効性と信頼性を損なわないように，常に公正で偏りのない判断を求められる。監査人は，専門的知識と経験に基づき，自らの信じるところにしたがって公正で偏りのない判断を下さなければならない。これを可能にする監査人の属性を「精神的独立性」と呼ぶことができる。

第三に，監査人は，監査の有効性または信頼性に関して，監査利用者に疑念をもたれるようなことがあってはならない。とりわけ，監査人と被監査会社との間に特別な関係が存在すると，監査人が公正で偏りのない判断を行ったかどうかについて監査利用者に疑念が生じる恐れがある。監査人の精神的独立性が疑われ，ひいては監査の信頼性が失われることになる。精神的独立性が保持されている，あるいは少なくとも損なわれていないという印象を第三者に与える監査人の属性を「外見的独立性」と呼ぶならば，これを保持していない者は監査人としての適格性を欠くとみなされるのである。

また，監査人の専門的能力が適切に維持されているかどうかについての疑念は，監査の有効性に疑いを生じさせ，さらには監査人の外見的独立性を損なうことになる。したがって，監査人は，常に専門的能力・知識の維持・向上に努めることはもちろん，そのための方法を明示して外見的独立性を担保するとともに，監査利用者の適切な認識を促す必要があろう。

もしこれらの要件を満たさない者が監査を実施すれば，監査の結果は社会から受け入れを拒否されるであろう。それゆえ，監査人は，求められる要件を厳格に守らなければならない。監査人に要件の遵守を徹底するためには，それらが職業基準や職業倫理規則などによって裏づけられていることが望ましい。また，違反に対する罰則を設けることによりその遵守が担保される必要がある。さらに，こうした要件について監査関係者間で合意が形成されていなければならないであろう。

さて，フランスの会計監査役(commissaire aux comptes)は，監査の枠組みを定める商事会社法(loi sur les sociétés commerciales)，監査の実施にかかわる具体的な規定を集約した「監査基準」(normes d'audit)ならびに「職業倫理規則」(code d'ethique professionnelle)によって，上で述べた要件を課せられている。

本稿では，フランスの会計監査役が監査の主体として満たすべき要件がどのような形で定められ，その遵守がいかにして担保されているかを，「監査基準」および「職業倫理規則」の役割を考慮しながら検討する。

2．会計監査役の能力と精神的独立性

(1) 専門的能力

フランスの会計監査役は，商事会社法の規定に基づいて監査機能を担う会社の機関として株主総会によって選任される。会計監査役に選任されることができるのは，法令が要求する要件を満たして「会計監査役候補者名簿」(liste des commissaires aux comptes；以下「名簿」と略称する）に登録されている者に限られる。「監査基準」の「職業行動基準」(normes relatifs au comportement professionnel) §12「専門的能力」(compétence) は，「法令により会計監査役候補者名簿に登録されるために必要な資格要件が定められている」と規定する。

「名簿」に登録されるためには，原則として，一定期間の職業研修(stage professionnel)を終了した後に会計監査役の職務に関する能力試験(examen d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes)に合格する必要がある(1969年大統領令[1]第3条第2項)。例外として，公認会計士(expert-comptable)などの職業専門家は，職業研修および能力試験を免除され，直ちに「名簿」に登録されることができる(同第3項)。こうして登録された者に対して，職業専門家として会計監査役の職務を行う資格が与えられるのである。

ここで要求されているのは，会計監査役として監査職務に従事するのに必要な専門的知識と能力である。上記の能力試験の内容と様式を定める省令[2]によれば，当該試験では会計監査役の職務をはじめ法律，会計，経済学および経営学についての全般的な知識・能力が試されることになる(第3条)。したがって，能力試験に合格して「名簿」に登録された者は，監査を実施する上で必要とされる専門的能力を備えていることが保証されていると理解することができる。なお，公認会計士などの職業専門家は，その資格を得る時点で専門的能力を試されていることから，会計監査役に必要とされるのと同等の能力を備えていると認定されるわけである。

専門的能力を備えていることは，精神的独立性を保持するための前提条件である。能力試験制度はそれを確認するための手段として理解されよう。

(2) 独立の精神状態

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しなければならない（「職業行動基準」§11)。そして，自らの信じるところにしたがって，公正で偏りのない判断に基づく監査結果を導き出すことを求められている。独立の精神状態を維持することは，正しく精神的独立性の本質そのものである。

会計監査役が独立の精神状態を維持して判断を下すためには，実質的な問題として，自らの判断に対する確信的裏づけが存在しなければならないと考えられる。被監査会社の活動内容やそれを取り巻く環境要因等を把握・分析する能力，ならびに監査の対象となる事象にかかわる法令や基準についての的確かつ十分な知識と理解がなければ，自らの判断に確信をもつことはできないであろう。これが公正不偏な判断の前提となる独立の精神状態を損なう要因となる危険性がある。

会計監査役の監査は，被監査会社の計算書類が法令および会計基準に準拠しかつ経営の実情を最も適切に反映し得る手続を選択適用して作成されているかどうかを検証するものである。被監査会社の経営の実情を評価した上で，これを適正に反映した会計情報を提供し得る計算書

1) Décret no.69-810 du 12 août 1969 portant règlement d'administration publique et relatif à l'organisation de la profession et au statut professionnel des commissaires aux comptes de société.

2) Arrêté du 24 janvier 1994 fixant le programme et les modalités de l'examen d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes.

類の作成手続が取られていると判断すれば，会計監査役は商事会社法によって規定されている証明を行うことができるのである。このとき，職業専門家としての知識・能力および経験の裏づけがあってこそ，独立の精神状態を維持しての判断が可能となるのである。

また，会計監査役は，情報監査としての計算書類の証明にとどまらず，被監査会社の経営者らによる経営上の判断や行為などについて検証して意見を述べる，いわゆる実態監査をもその職務としている[3]。このため，被監査会社の経営に干渉しないように留意しながらも，場合によっては経営上の判断や行為の適法性あるいは妥当性について，職業専門家としての判断を下さなければならない。このときにも，その判断に対する確信的な裏づけを得るために専門的能力が必要となる。とくに，実態監査に際しては，会計に関する法令や基準以外の法令への準拠性あるいは経営判断そのものに対する評価が要求される。したがってもし高度な知識および能力がなければ，確信的な判断の前提となる独立の精神状態の維持が困難になる可能性がある。

会計監査役が被監査会社の活動内容やこれにかかわる法令・基準を十分に理解していないとすれば，より事情に精通した当該会社の経営者または従業員に対して知的および精神的に従属する危険性を招くことになる。このような状態を回避するために，会計監査役は監査職務に関係する十分な専門的能力と知識をもつことはもちろん，被監査会社およびそれを取り巻く環境などについての基本的な分析能力や，関連する法令などについての知識をも備えていなければならないであろう。会計監査役のこうした能力は，独立の精神状態を維持するための一つの極めて重要な条件であるといわなければならない。

ただし，職業専門家であるとはいっても，会計監査役は被監査会社の活動内容や環境等のすべてに精通することができるわけではない。このため，自らの知識を補うために当該事項についての専門家に依頼することが認められている。他方，常に監査職務の品質管理を行うことも必要である。また，監査職務が組織的に実施されるとともに，会計監査役が監査職務の最終段階で意思決定をするに際して，それが独立の精神状態で行われるように相互に監視・監督されるような仕組みが設けられていることが望ましい[4]。

「職業行動基準」の§13「業務の質」(qualité du travail) は，「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得る十分な質を達成できるような職業意識をもち，そして正当な注意を払ってその職務を行う」と規定している。「職業意識」をもち「正当な注意」を払って職務を行うということは，会計監査役が常に自らの精神状態を律することを要求する。

監査職務の「十分な質」は，職業基準である「監査基準」に準拠して監査手続を実施すること，そして「職業倫理規則」を遵守することによって達成される。「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確保するための基準だからである[5]。また，「職業倫理規則」は，「職務の実施に際して，会計監査役は全国評議会（Conseil national）によって発布されている職業規則（règle professionnelle）にしたがわなければならない」（第50条）と規定する。つまり，会計監査役は，職務の実施に当たって職業規則である「監査基準」への準拠を義務づけられているのである。また同時に，「監査基準」に準拠して職務を実施することによって，会計監査役は，

3）会計監査役の職務については，拙稿「フランスの会計監査役の職務と監査基準」（『経済学研究』（北海道大学）第49巻第1号，1999年）の49頁以降を参照されたい。

4）Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, *Le Commissaire aux Comptes et l'Indépendance* (*Collection Notes d'Informations No. 24*), CNCC Edition, 1994, p. 64.

5）前掲拙稿，54頁。

監査手続についても職業倫理の面でも，自らに課せられた責任を全うしたことを主張することができるのである。

(3) 職務の受諾・継続

会計監査役の選任権は株主総会にあるが，実際にはあらかじめ会社からの職務の依頼を受諾した候補者が提案されることになる。職務の引き受けに際しては，事前に提示された職務を実施することが可能かどうかの検討がなされなければならない（「職業行動基準」§15「職務の受諾と継続」）。監査の実施に制約がないか，職務の遂行に必要と思われる十分な報酬が支払われるか，および職務遂行にかかわるその他の障害が存在しないかどうかが調査されなければならない（同§15.04）。こうした問題が存在すると，会計監査役は精神的独立性を保持することが困難になり，また，判断の自由が制約されることによって公正で偏りのない判断ができなくなる恐れがある。それゆえに適切な監査結果を得ることができなければ，監査の有効性と信頼性が失われることになろう。

このため，このような場合には，まず問題点を取り除く手立てを講じるべきであろうが，問題が解消しなければ会計監査役は職務を受諾あるいは継続してはならない（職業倫理規則第44条）。また，職務の重要性や自らの監査実施態勢を考慮して，直接的な責任を負えないような職務を受託することは職業倫理の観点から禁じられている（同第51条）。

十分な報酬の支払いが保証されていることは，職務の正常な実施にとって非常に重要である。また，会計監査役の職務は職業として実施される以上，生計の糧となる報酬の支払いは監査の有効性にかかわる重大な問題である。報酬の支払いが被監査会社の意思に支配されることになれば，会計監査役の精神的独立性が損なわれる恐れがあり，そうした状況下では会計監査役は判断の自由を制約され，公正不偏な判断を下すことが困難になるからである。

会計監査役の地位などを定める大統領令が会社の規模に基づく標準的な作業時間を定めており（1969年大統領令第120条），これに基づいて必要な報酬の額が算定されることになろう。しかしながら，報酬の金額は会計監査役と被監査会社の交渉によって決定されるのであり（同第123条），監査の有効性を損なわない適正な報酬が確保できなければ職務を受諾あるいは継続しないという会計監査役の強い意志が求められるケースも想定されよう。

なお，「職業倫理規則」は，会計監査役は原則として正常な任期満了時まで職務を継続しなければならないが，辞任する権利もあるとしている（第56条）。もちろん，会計監査役が自らの義務を回避するために辞任することは許されない[6]。しかし，とくに職務の実施が妨害され自由な判断を下せない場合，次節で述べる欠格事由に該当する状況が生じた場合，あるいは十分な報酬を得られないかまたは報酬が支払われない場合といったように，会計監査役が精神的独立性を保持して公正で偏りのない判断を下すことを妨げられる時には，正当な理由があるものとして辞任が認められる。辞任の権利を留保することによって，会計監査役は精神的独立性の保持を担保することが可能になるのである。

(4) 公正不偏な判断と会計監査役の意志

ここまで述べてきた事項は，監査の有効性と信頼性を確保するために，会計監査役が満たすべき要件や取るべき態度などにかかわるものである。会計監査役は，公正で偏りのない判断を下すことを可能にする精神的状態，すなわち精神的独立性を保持しなければならない。さらに重要なことは，精神的独立性に支えられて実際

6）この点について，職業倫理規則は次にように規定している（第56条）。
「会計監査役は，法的義務とくに法令・基準違反の取締役会および株主総会への報告義務ならびに違法行為の共和国検事への告発義務の遂行を免れるために辞任することはできない」

に公正で偏りのない判断を下すことである。そのためには，判断の裏づけとなる専門的能力と知識をもつことが不可欠であると思われる。

しかしながら，それだけでは十分ではない。たとえ十分な能力と知識が備わっていても，会計監査役にこれを適切かつ能動的に活用しようという意志がなければ公正不偏な判断には結びつかないであろう。また，こうした能力の発揮を制約または阻害し，精神的独立性を損なうような事実や状況を回避ないし排除しようという会計監査役自身の意志の働きが必要である。さらに，単に精神的独立性を保持するだけではなく，会計監査役にはこれに基づいて実際に公正不偏な判断を下すという意志がなければならない。つまり，会計監査役の能力，精神的独立性およびこれらを活かす意志の働きを一体として捉えて，監査実施上満たされるべき最も重要な要件が認識されなければならないのである。

こうしたことは法令にも「監査基準」にも明示されてはいないが，職業基準たる「監査基準」の精神に鑑み，会計監査役が職業専門家として職務を行うに当たっての前提条件として意識されていると推定することができよう。

このように考えると，監査の有効性と信頼性を確保するためには，十分な専門的能力と精神的独立性を保持して，これに基づいて公正不偏な判断を下そうという会計監査役の意志，つまり個々の会計監査役に内在する人格的資質に依存する部分が大きいように思われる。こうした資質は，会計監査役という専門職業に従事するための要件として，「名簿」への登録に際して考慮されるべきものであろう。もっとも，精神的な要素であるがゆえにこれを的確に評価することは容易ではなく，大部分は個々の会計監査役の職業専門家としての自覚に待たざるを得まい。

しかしながら，監査の有効性や信頼性の確保が，その主体の自覚だけによって支えられるというのは現実的ではない。監査人の行動を規制するかまたは少なくとも自覚を促す仕組みが用意される必要がある。そして，自覚を欠いた行為や行動を処罰することによってその実効性が担保されるべきであろう。フランスでは，「監査基準」の「職業行動基準」ならびに「職業倫理規則」が会計監査役の行動を直接規制する。これらはいずれも規範性をもち，違反すれば懲戒処分の対象となる(職業倫理規則第1条)。

目に見える明らかな違反行為については懲戒で対応できよう。しかし，たとえ会計監査役が精神的独立性を保持していなかったとしても，あるいは実際に公正不偏な判断を下さなかったとしても，それを直接観察して立証することができなければ精神状態を理由にして会計監査役を処罰することは困難である。そうであれば，結局，判断の積み重ねとして表される監査証明(監査意見)という結果から会計監査役の精神状態を推定せざるを得ないであろう。つまり，不適切な監査証明は公正不偏な判断を下さなかったことに原因があるとの推定に基づいて会計監査役を処罰するのである。この推定に際しては，会計監査役が実際に公正不偏な判断を下さなかったということだけに注目するのではなく，会計監査役が公正不偏な判断の前提としての精神的独立性を維持しようという意志を欠いていたこと(例えば，精神的独立性を支えるに足る十分な能力や知識を維持しなかったこと，あるいは精神的独立性を損なうような状況を回避しなかったことなど)も考慮されるべきである。

3．会計監査役の外見的独立性

会計監査役は，監査の実施に際して常に精神的独立性を保持して公正不偏な判断を下すことを求められている。しかし，会計監査役の監査が社会に受け入れられるためには，それだけでは十分ではない。会計監査役は精神的独立性を保持するだけではなく，これに疑いをもたれる恐れのあるあらゆる関係から解放されていなければならないのである(職業行動基準§11.)。

会計監査役が公正で偏りのない判断を下すた

めには，これを可能にする精神的独立性を保持するために努力を尽くし，また，これを妨げるあらゆる状況を回避する意志をもたなければならない。監査利用者はこうした努力と意志に裏づけられた行為ないし行動を観察することによって，会計監査役が精神的独立性を損なうような状況から解放されているかどうかを判断すると考えられる。このとき監査利用者に「精神的独立性が保持されている，あるいは少なくとも損なわれていない」という印象を与える会計監査役の属性が外見的独立性として認識される。

外見的独立性は監査利用者がもつ印象によって具現されるものであるから，実際の精神的独立性の状態を正確に反映するものではないかもしれない。しかし，監査利用者がこれをもって監査の有効性および信頼性の程度を測っているとすれば，適切な認識をもたせることができるような手立てを講じておく必要がある。さもなければ，監査利用者の誤解のゆえに監査の結果が社会的に受容されなくなる恐れを否定できない。

会計監査役の外見的独立性を支えるものとしては，(1)商事会社法上の欠格事由(incompatibilité)，(2)同じく商事会社法によって規定されている禁止事項(interdiction)，ならびに(3)「監査基準」および「職業倫理規則」によって義務づけられている継続的研修(formation permanente)をあげることができる。以下，これらについて検討する。

(1)　欠格事由

フランスの「監査基準」の「職業行動基準」§11「独立性」は次のように規定する。

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関係から解放されていなければならない。

会計監査役が独立の精神状態を維持しなければならないということは，前節で繰り返し述べてきた通りである。一方，ここで会計監査役が「公正性および客観性を欠いているとみなされる」ということは，「独立の精神状態が維持されていないのではないか」との疑いをもたれていること，すなわち会計監査役の精神的独立性の保持に疑念が生じていることに原因があると考えることができる。とくに，会計監査役と被監査会社との間に特別な関係が存在すれば，それが原因となって会計監査役が精神的独立性を保持して公正不偏な判断を下すことができないのではないかとの印象を監査利用者に与えてしまうのである。このとき，会計監査役が実際に精神的独立性を保持しているかどうかは問題ではない。監査利用者の印象だけが問題となるのである。これこそが会計監査役の外見的独立性の喪失に他ならず，ひいては会計監査役監査の信頼性を失わせることになると考えなければならない。

監査利用者に精神的独立性に関して疑念を与えないために，すなわち外見的独立性を保持するために，これを損なうような状況下にある者は会計監査役の職に就くことを認められない。また，被監査会社と特別な関係にある者は，当該会社において会計監査役として選任されることができないのである。こうした関係は商事会社法によって欠格事由として法定されており，これに違反して会計監査役の職務を受諾または継続した場合には，刑事罰を課せられることになる[7]。

7）商事会社法第456条は次のように規定している。
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。

①一般欠格事由

会計監査役の外見的独立性の原則が商事会社法に明示的に導入されたのは，1984年の改正に際してである[8]。商事会社法では，そもそも会計監査役の職務と相容れない事項として，<表－1>に示す事項をあげている(第219-3条)[9]。これらは一般欠格事由(incompatibilité générale)と呼ばれ，会計監査役の職務の実施にかかわる一般的な外見的独立性を保障するものであるとされている[10]。

<表－1> 一般欠格事由

①会計監査役の精神的独立性を損なう恐れのあるあらゆる活動または行為
②すべての給与受給者としての雇用
③直接または人を介して行われるあらゆる商事活動

精神的独立性を保持することは会計監査役にとって第一義的で最も基本的な義務であるという認識[11]の下では，そして精神的独立性の保持に関する監査利用者の印象が外見的独立性を規定するものであるからには，精神的独立性を損なう恐れのある活動や行為が許されないのはいうまでもない。また，給与受給者として雇用されることおよび商事活動に従事することは，実際に会計監査役が職業専門家としての能力を維持し，あるいは経験を積むことを妨げる恐れがある。また，雇用者や商事活動上の取引先との間で従属的な関係に身を置くことが，職業専門家として精神的独立性を保持しようという意志の欠如をもたらすことが危惧される[12]。すなわち，会計監査役がこうした状況に身を置くと，精神的独立性が阻害される危険性が大きくなるということである。

しかし，より重視されるのは，監査利用者に対して，「会計監査役が能力維持および経験を積む機会を自ら放棄している」との印象を与えるかもしれないということである。また，会計監査役が給与を受けて雇用され，あるいは商事活動に従事することによって，精神的独立性を保持して公正不偏な判断を下そうという意志を喪失するのではないかと疑われる恐れがある。このため，商事会社法はこうした疑念を与える事項を明示し，それらにかかわる者を会計監査役の職務を実施するのに不適格であるとみなしていると考えられるのである。

一般欠格事由は，職業専門家として会計監査役の職に就くこと自体の適格性を問題とする全般的概念として理解されなければならない。

②特殊欠格事由

一方，商事会社法は，特殊欠格事由(incompatibilité spéciale)と呼ばれる事項を掲げ，特定の会社との間に存在する特別な関係を規制する[13]。すなわち，特定の会社との間に存在する特別な関係が会計監査役の外見的独立性を損なう危険性を考慮して，当該会社において会計監査役として選任されることを制限するのである。具体的な事項は，<表－2>に示されている通りである(第220条)。

もしこれらの関係をもつ者が会計監査役として選任されたならば，それらに由来する利害または事情が優先され，現実の問題として精神的独立性を保持して判断を下せなくなる恐れがある。また，こうした関係の存在は，会計監査役が精神的独立性を維持して判断を下すことを妨げられるのではないかという監査利用者の疑念を生むであろう。このことは，精神的独立性に対する監査利用者の印象を通じて表される会計

8) CNCC, *op.cit.*, p.3.
9) ただし，給与受給者としての雇用については，会計監査役は職業訓練に関連する教育を行うこと，または会計監査役あるいは公認会計士から報酬を得て雇用されることは認められている。
10) CNCC, *op.cit.*, p.28.
11) *Ibid.*, p.4.
12) *Ibid.*, p.52.
13) *Ibid.*, p.28.

＜表－2＞ 特殊欠格事由

以下の者は，株式会社の会計監査役であることができない：

1．会社または第354条に定められているような子会社の創立者，現物出資者，特恵の享受者，取締役または執行役会または監査役会の構成員

2．1．に規定されている者の四親等までの親族および姻族

3．会社の資本の10分の1を所有しているかまたは当該会社が資本の10分の1を所有している会社の取締役，執行役会または監査役会の構成員，取締役および場合によっては執行役会または監査役会の構成員の配偶者

4．直接または間接または人を介して，本条1．に述べられている者，会社または3.を適用されるすべての会社から，会計監査役の活動以外の活動を理由として給与または何らかの報酬を受け取っている者；この規定は，外国で実施される補足的な職業活動，連結の範囲に含まれるかまたはそこに入ろうとしている会社において，会社の計算書類について会計監査役が実施する特別な監査職務には適用されない。会計監査役は，対象が限定され，会計監査役の職務の枠内に入る一時的な職務については，それらが公的機関の要求に基づいて会社から会計監査役に委嘱されたものである限りにおいて，当該会社から報酬を受け取ることができる。

5．社員，株主または経営者の一人が前号に規定されている状況にある会計監査役会社

6．会社または取締役，執行役会または監査役会の構成員，あるいは会社の資本の10分の1を所有しているか，または当該会社が資本の10分の1を所有している会社から，会計監査役の活動以外の活動を理由として，継続的な活動によって給与または報酬を受けている者の配偶者

7．経営者の一人または会社の名前で会計監査役の職務を行う社員または株主が，6．に規定されている状況のうちの一つに該当する配偶者を有する会計監査役会社

監査役の外見的独立性が損なわれることを意味する。監査に対する信頼性を確保のために外見的独立性の維持が要請される以上，このような事態は必然的に回避されなければならない。このため，商事会社法は問題となる特別な関係を明示し，上述したように，これに違反して会計監査役の職務を受諾または継続した者には厳罰をもって対処するという態度をとっていると考えられるのである。

特殊欠格事由は，一般欠格事由とは異なり，職業専門家たる会計監査役としての適格性を問題にするのではなく，特定の会社において会計監査役として選任され職務を実施することの適格性を問う個別的な概念として理解できる。

(2) 禁止事項

上述の通り，商事会社法は，欠格事由を定めて該当者の職務実施を制限することを通じて会計監査役の外見的独立性の確保を図っている。そして，その実効性は厳しい刑事罰によって担保されている。

商事会社法はさらに，欠格事由には該当しないが，外見的独立性を確保するという観点から好ましくないと思われる状況を禁止する規定を設けている(第221条および第221-1条，＜表－3＞)。

ここには二つの問題がある。一つは過去における会計監査役の職務にかかわる問題であり，他は将来の会計監査役としての職務実施に関する問題である。

会計監査役の職を離れた者が直ちにあるいはほとんど間を置くことなく被監査会社の取締役等に就任すれば，監査利用者は，そうした職が用意されることで過去の監査結果が歪められていたのではないかとの疑念を抱くかもしれない。すなわち，会計監査役の外見的独立性が損なわれることになるのである。さらに，こうした状況が原因で，現実に会計監査役が精神的独立性を保持して公正で偏りのない判断を下すことが妨げられる恐れも否定できない。

逆に，会社の取締役等の職にあった者が当該会社の会計監査役に選任された場合には，事情

<表－3> 禁止事項

第221条

会計監査役は，その終任後5年間は監査対象会社の取締役，副社長，執行役会の構成員に選任されることはできない。同禁止規定は，会計監査役会社の社員，株主または経営者にも適用される。

同じ期間中，会計監査役は，終任時における監査対象会社の資本の10%を所有する会社または当該会社が資本の10%を所有する会社において上記の職に就くことはできない。

第221-1条

会社の取締役，副社長，執行役会の構成員，支配人または従業員であった者は，その職を離れてから5年間は当該会社の会計監査役に選任されることはできない。

同じ期間中，これらの者は，上記の職にあった会社の資本の10%を所有する会社または当該会社が資本の10%を所有する会社において会計監査役に選任されることはできない。

第1項に述べられている者に対する本条の禁止規定は，その者が社員，株主または経営者である会計監査役会社にも適用される。

に通じているというメリットが認められる反面，外部の第三者としての客観性に欠けるのではないかとの懸念が生じる。その結果，監査利用者の印象として表される会計監査役の外見的独立性が損なわれることにもなりかねない。また，実際に会計監査役自身の判断が身内意識によって歪められる危険性を完全に拭い去ることはできない。

これらのケースは，形式上，会計監査役の職に対する適格性および特定の会社において会計監査役として選任されることの適格性のいずれにも抵触するものではない。つまり，いわゆる欠格事由には該当しないのである。しかしながら，上で述べたような理由で，過去に行われた監査およびこれから行われるであろう監査における会計監査役の外見的独立性に疑念を生じさせる恐れがあることを考慮して，回避されるべき具体的な事項として敢えて法定されているものと理解すべきであろう。

(3)　継続的研修

職業専門家としての専門的能力を維持することが，会計監査役の精神的独立性を保持する上で重要であることはすでに指摘した通りである。したがって，監査の有効性を確保するためには，継続的に専門的能力の維持が図られなければならない。また，精神的独立性を保持していることについての監査利用者の印象として具現する外見的独立性の維持，ひいては監査に対する信頼を維持するためには，専門的能力が継続的に維持されていることを監査利用者に正しく認識させる必要がある。

こうした精神的独立性の保持および外見的独立性の維持の両面からの要請に基づいて，会計監査役は，職務に必要な高度な能力を維持するために継続的研修に毎年一定時間を割かなければならないとされているのである(「職業倫理規則」第40条第1項)。

「監査基準」の「職業行動基準」は，継続的研修の主たる目的を次のように説明している（§12.03）：

①職業行動の同質化

会計監査役が，法令および職業的義務を遵守して，職務遂行のために最大限の活動の自由を有することを再確認しながら，同一水準の専門的知識に基づいて，その適用による同質の職業行動がとられることが望ましい

②知識の更新と深化

法令，学説，業務に関する方法および技術ならびに情報処理技術の進展・進歩は，知識の継続的な更新を要求する。とくに，

会計監査役全国協会の規則，基準および同注釈についての知識が継続的に更新されなければならない

③特殊な分野についての知識の獲得および維持

特殊な活動領域または分野における職務の実施は，会計監査役にその責任を完全に負担できるような適切な能力または特殊な技術的知識の獲得および維持を要求する

継続的研修の具体的な実施方法については，各会計監査役の自由な計画に任されている(「職業倫理規則」第40条第2項)。また，その内容についても統一されているわけではない。むしろ，各会計監査役がその必要性に応じたものを実施すればよいとされている。具体的には，職業的技術に関する雑誌や書籍を読んで知識を更新すること，職業機関，研修機関または会計事務所によって実施されるセミナーに参画または参加すること，研究グループおよび職業的技術委員会に参画または参加すること，あるいは職業的技術またはその研究に関する書物を執筆することなどによることができる(「職業行動基準」§12.04)。

このように，継続的研修の実施方法およびその内容は，基本的に各会計監査役の自由に委ねられている。ただし，会計監査役地方協会(Compagnie régionale de commissaires aux comptes)が実施する活動調査(examen d'activité)の際に，継続的研修義務の遵守が確かめられることになっており(「職業倫理規則」第40条第3項)，その実効性が担保されている。

しかし，注意すべきなのは，「監査基準」ならびに「職業倫理規則」にこの義務が明示されていることに重要な意味があるということである。

「監査基準」は，監査関係者間で監査の質や水準などについての合意を形成する手段として機能する。また，「職業倫理規則」は会計監査役の行動を職業倫理という側面から規制するものであり，監査が社会に受け入れられるための基本的な要件をなすものである。したがって，これらに規定されている事項は，監査の実施に当たってすべての会計監査役によって遵守されることが前提とされており，これに基づいて監査利用者は監査の結果を受け入れるのである。それゆえ，これらが継続的研修の義務を明示することによって，たとえその実施方法や内容が会計監査役の意に任されているとしても，監査利用者に対して専門的な能力および知識の維持・向上に有効な継続的研修の水準が達成されていることを認識させることができると考えられるのである。

以上，会計監査役の外見的独立性を支える要因として，商事会社法上の欠格事由および禁止事項ならびに継続的研修について検討した。このほか，商事会社法が株主らに対して認めている選任された会計監査役を忌避する権利(商事会社法第225条)は，適格性を欠く者が会計監査役として職務を行うことを排除する手段として理解することができる。

会計監査役は，職務の実施に際して被監査会社に意見，勧告および助言を与えることができるとされている(「職業行動基準」§16)。「監査基準」がこれらの行為についての指針を示していることには，精神的独立性の保持という実質的な意義があることはもちろんである。それだけではなく，監査利用者がこうした行為の実施から受ける印象を改善し，会計監査役の外見的独立性を維持するのにも貢献するものと思われる。

4．会計監査役の独立性と全国倫理委員会

商事会社法は，欠格事由を法定して適格性を欠く者が会計監査役に選任されることを予防し，また，禁止事項を定めることで会計監査役の外見的独立性が損なわれないような手当てをしている。一方，「監査基準」は，「職業行動基準」

において会計監査役に対して外見的独立性の保持を要求している。また，「職業倫理規則」は，会計監査役の行動一般にかかわる原則および職務の実施に関する規則において，職業倫理という側面から同じく外見的独立性の保持を要求している。

商事会社法は欠格事由を具体的に規定しているし，「監査基準」もこれについて解説を行っている。しかしながら，実際の場面では，欠格事由に該当するかどうかを常に明確に判断することができるとは限らない。このような場合に，曖昧な判断に基づいて職務を受諾すると，監査利用者の監査に対する信頼を損なう恐れがある。

したがって，自らの外見的独立性が確保できるかどうかが明確でない場合には，会計監査役は会計監査役地方協会の運営に当たっている地方評議会(Conseil régional)に対して判断を委ねなければならない。このとき，地方評議会は，全国倫理委員会(Comité National d'Ethique)に意見を求めながら判断を下すことができる(「職業倫理規則」第48条)。この全国倫理委員会は，会計監査役の外見的独立性について曖昧な状況が存在する場合に，これを評価して意見を表明するために設置されるものである(同第47条)[14]。

会計監査役は，商事会社法，「監査基準」ならびに「職業倫理規則」の規定，そして場合によっては全国倫理委員会の意見を考慮して，独立性に関して問題がないことを確認した後に，独立性宣言書(declaration d'indépendance)を作成することができる。この書類の内容については会計監査役の任意とされているが，簡潔に自分自身および補助者等の独立性を主張するものとなる。会計監査役全国協会(Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes ; CNCC)が例示しているものを<表－4>として掲げたが，これを要約すると次の事項が記載されることになる[15]。

①この書類に署名した者が独立性に関する規則を精読していたこと
②認知されていた規則を適用したこと
③その結果として自らの独立性を主張できること

会計監査役は，強行法規である商事会社法にしたがわなければならない。また，職業専門家がその職務を行うに際してしたがうべき規範であり，法令の規定よりも広範囲にそしてより専門的かつ詳細に会計監査役の要件を規定する「監査基準」の遵守を求められている。これによって法令の不足部分を補い，同時にその実効性を担保することができる。そしてさらに，「監査基準」に規範性を与えてその遵守を担保するものとして「職業倫理規則」が設けられ，職業専門家たる会計監査役の職業意識を高めることによって，適正な監査の実施を支えていると理解することができる。

会計監査役は，実際の活動に際して，これらの法令や基準に準拠して独立性を保持し得るかどうかの判断に迷う状況に直面することがあろう。このとき，全国倫理委員会のような機関が専門職業としての公式の意見を与えるということは，会計監査役の不安を取り除くとともに，監査利用者の不信を払拭するものである。こうした仕組みがあってこそ，会計監査役が独立性宣言書なる書類によって自らの独立性を主張し，公正な監査を実施する決意を表明することができるのであろう。全国倫理委員会が，監査の有効性と信頼性の維持のために果たす役割は小さくないと考えられる。

14) 1999年2月2日付けで，CNCCとCOBとの間の合意に基づいて，資本公募会社(société faisnat appel public a l'épargne)の会計監査役の独立性にかかわる倫理委員会が設立されることになった。この委員会の任務は，意見を述べたり提案を行うことを通じて，資本公募会社の会計監査役の独立性確保に貢献することであるとされている(CNCC, *Bulletin*, No.113, mars 1999, pp. 8-10.)。

15) CNCC(1994), *op.cit.*, pp.71-73.

＜表－4＞「独立性宣言書」

私は，下に署名した通り次の事項について宣言する。

1．次に掲げる，会計監査役およびその補助者の独立性に関する法令および職業基準を精読した：
－1966年7月24日付けの商事会社法(第219-3，220，221および221-1条)
－1969年8月12日付けの会計監査役の地位等に関する大統領令(第1条)
－職業倫理規則(第41～48条)
－独立性に関する監査基準§11の規定およびその注釈
2．私の活動にこれらの規則等を適用し，とくに次のことに努めた：
－様々な職務の実施にかかわる研究
－私自身および補助者の立場についての詳細な分析
－監査調書に記載されているような曖昧な立場についての一覧。私はこうした問題を×××××までに解決することを約束する。

結論として，私は私の職務の全般について，そして(場合によっては)上記の正常化の誓約を考慮に入れて，自らの独立性を公式に主張する。

さらに私は，この宣言書の内容を確認するために，自らの立場について毎年調査することを誓約する。

＿＿＿＿＿＿＿＿にて，＿＿＿年＿＿月＿＿日

5．むすびにかえて

フランスの「監査基準」の「職業行動基準」は，本稿で検討したように，会計監査役の独立性を支える要件を規定するものであると見ることができる。専門的能力は，独立の精神状態を確保するための重要な前提条件である。継続的研修が要求されるのは，専門的能力を維持・向上することが独立性の確保に欠かせないと考えられているからである。

会計監査役の精神的独立性とは，自らの信じるところにしたがって公正で偏りのない判断を下すことを可能にする会計監査役の属性として理解できる。「監査基準」および「職業倫理規則」が維持することを求めている独立の精神状態は，正しく精神的独立性の本質である。また，職務の受諾あるいは継続に当たって判断の自由に対する制約や報酬の支払いに関する事前の検討が要求されるのは，精神的独立性を損なう恐れのある職務の拒否を要請するものであるように思われる。これらは，主として監査の有効性を確保するための措置として理解できよう。

商事会社法が規定する欠格事由および禁止事項は，監査利用者に精神的独立性について疑念をもたれる恐れがある者の会計監査役就任を制限することによって，外見的独立性の喪失を防止しようとするものである。会計監査役の外見的独立性とは，会計監査役の立場や監査に臨む姿勢などを通して，監査利用者に精神的独立性が保持されているとの印象を与える会計監査役の属性として理解できる。監査の主体である会計監査役に外見的独立性の保持を義務づけることによって，監査自体の信頼性の確保が図られているのである。

このように，本稿で検討した事項は，いずれも会計監査役の独立性の確保にとって重要な意味をもつものである。精神的独立性は，監査が有効に実施され，適正な監査結果を導き出すために不可欠な要件である。精神的独立性を欠いた監査によって不当な結果が出され，監査自体

の信頼性が失われることになれば事は重大である。当該会計監査役が処罰されて済む問題ではない。この意味で，精神的独立性の保持は，監査への信頼を獲得しこれを維持するためにも不可欠の要件となる。

一方，外見的独立性は精神的独立性と同じように会計監査役の属性として理解されるが，監査利用者の印象を通じて具現するものであるという点に特徴がある。このため，監査利用者に対して精神的独立性の保持について否定的な印象を与えるということが，すなわち外見的独立性の喪失を意味するのである。このとき監査利用者は監査の有効性および信頼性に疑念を抱き，監査結果の受け入れを拒否すると考えなければならない。

監査利用者の印象が常に正当なものであるとは限らない。しかしながら，監査の実施に関連して誤解を生むような行為や行動があったとすれば，そのときすでに外見的独立性という会計監査役の属性が損なわれていると考えるべきであろう。したがって，会計監査役は，外見的独立性を保持するために，精神的独立性の実質的な保持に努めることはもちろん，これに疑いをもたれるような行為・行動は厳に慎まなければならないのである。

最後に指摘しておかなければならないのは，独立性保持の要請および独立性を支える要因が，商事会社法，「監査基準」および「職業倫理規則」に具体的に明示されていることの意義である。とくに外見的独立性は，監査利用者のもつ印象を通じて監査の信頼性に重大な影響を与えるものであるから，これを損なわないようにするための要件が明確に法定されているのが望ましい。その上で，監査関係者間の合意形成と，実効性を担保するために違反者に対する罰則が設けられなければならない。「監査基準」は監査関係者間における監査にかかわる合意形成の道具としての機能を果たすものである。そこに外見的独立性の要件が明示されることは，会計監査役の行動を規制するということだけでなく，監査関係者間の合意形成を促すという意味でもその意義は大きいといえよう。

また，「職業倫理規則」は，会計監査役が主体的に職業上の行為・行動を律するものであり，職業基準たる「監査基準」の規範性を担保するものである。これが独立性の保持を明示的かつ具体的に要請していることは，会計監査役という専門職業全体の強い意志が表現されているものと解釈することができる。こうした強い意志は，監査関係者間の合意をより強固なものとし，監査に対する信頼を確かなものとするのに貢献するに違いない。

［付記］本稿は，平成10・11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。