



# HOKKAIDO UNIVERSITY

|                  |                                                                                   |
|------------------|-----------------------------------------------------------------------------------|
| Title            | フランスにおける情報監査と実態監査                                                                 |
| Author(s)        | 蟹江, 章                                                                             |
| Citation         | 経済學研究, 49(4), 46-61                                                               |
| Issue Date       | 2000-03                                                                           |
| Doc URL          | <a href="https://hdl.handle.net/2115/32178">https://hdl.handle.net/2115/32178</a> |
| Type             | departmental bulletin paper                                                       |
| File Information | 49(4)_P46-61.pdf                                                                  |



# フランスにおける情報監査と実態監査

蟹 江 章

## 1. はじめに

フランスの会計監査役の職務は基本職務とその他の特別な職務に大別される。それぞれの職務の内容は商事会社法をはじめとする法令によって規定されており、具体的な手続等については監査基準の定めるところにしたがうものとされている。また、職業組織によって与えられている各種の基準や実務指針を通じて実施手順や実施に当たっての留意事項などが明らかにされている。

基本職務は計算書類の監査およびいくつかの特別な検証からなる。計算書類の監査は、商事会社法によって会計監査役に与えられている最も基本的な職務である。商事会社法上の計算書類としては個別の年度計算書類(*comptes annuels*)と連結計算書類(*comptes consolidés*)があるが、会計監査役はこれらのいずれについても監査を行うことになる。この職務は計算書類によって提供される財務情報を監査の主題とするもので、情報監査としての性格をもつ。

特別な検証は、年度または連結計算書類以外の財務書類によって提供される情報の検証、法令や基準違反の報告や法によってとくに求められている事項の検証、さらには法令によって規制されている事項についての情報提供など多彩な内容をもつ職務である。これらの職務は実態監査としての性格をもっていると考えられる(蟹江 [1999] (b) p.50)。

これらの基本職務に対して、被監査企業における特別な取引や事象に対応して実施される特別な職務が存在する。この職務は商事会社法を

はじめとする様々な法令に基づいて実施されるものである。これらは監査としての性格をもつてはならず、会計監査役に与えられた文字通り特別な職務である。これらはほとんどが基本職務とは無関係に実施されるものであるが、中には基本職務との密接な関連の中で実施されるものもある。とくに特徴的な職務として警告手続と違法行為の告発をあげることができる(蟹江 [1997] および同 [1999] (a) 参照)。こうした特別な職務が与えられているという事実は、会計監査役制度の一つの特徴であるといえよう。

本稿では、会計監査役に与えられているこれらの職務のうちとくに基本職務を中心に検討する。なお、本稿の目的は会計監査役の職務についてその論理を解明することであり、手続の解説を意図するものではない。したがって、職務にかかわる具体的な手続への言及は、論理解明に必要と考えられる範囲にとどめる。

## 2. 計算書類の監査

会計監査役の基本職務については商事会社法の監査規定がその主要なものを定めているが、それ以外の規定によっても複数の重要な職務が与えられている。基本職務という呼称は商事会社法上の用語ではなく、監査基準およびその他の職業上の指針等によって用いられているものである。商事会社法によって与えられている基本的な職務で、経常的に実施されるとともに毎期の一般監査報告書ないし特別報告書によってその結果が伝達されるものを総称して基本職務と呼んでいるものと思われる。

本節ではまず、基本職務の構成要素である計算書類の監査についてその内容と論理を明らかにする。そして、節を改めて特別な検証について検討し、基本職務全体の論理の解明を試みることにする。

#### (1) 監査の主題と手法

会計監査役の最も基本的な職務は計算書類の監査である。商社会社法によれば、会計監査役は、年度計算書の法令・基準準拠性および規定適用の妥当性ならびに真実かつ公正な概観の提供について監査するものとされている。また、連結計算書類を作成・公表している企業については、これについても同様の監査が行われる<sup>1)</sup>。そして、監査の結果を伝達するものとして監査意見(*opinion d'audit*)が表明されることになるのである。

鳥羽 [1995] (a) は、監査という行為の本質を理解するためには監査人の意見が求められている立証の対象である「監査の主題」という概念の理解が必要であるとする。そして、監査の主題が言明や陳述であるのかあるいは行為や判断であるのかによって監査の態様が決定される。すなわち、言明・陳述を主題とする監査は情報監査として、他方行為・判断を主題とするものは実態監査として認識されるのである<sup>2)</sup>。

計算書類の監査という職務において会計監査役が意見を求められている対象は計算書類であり、それが法令・基準準拠性などの要請を満たし、真実かつ公正な概観を提供していることを立証するのである。したがって、会計監査役による計算書類の監査という職務は、計算書類を主題とする監査として理解することができる。計算書類は経営の内容や成果に関する経営者の陳述を財務情報という形で伝達するものであるから、計算書類の監査は上の態様分類にしたがえば情報監査であるということができるのである。

情報監査は、言明や陳述である情報の妥当性または信頼性という立証命題を設定し、これを証拠によって文字通り立証するという形で実施される<sup>3)</sup>。こうした命題の立証に当たっては、被監査企業における内部統制を前提とした試査による監査手続の実施を通じて監査証拠を収集・評価して、立証命題についての監査人の判断を形成するという手法が採られることになる。監査証拠によって裏づけられた監査人の心証としていわゆる合理的な基礎が確立され、これに基づいて監査の結果としての監査意見が表明されることになるのである。

監査基準などにおいても基本的にこうした情報監査の手法が採用されている。すなわち、計算書類の監査が監査計画の設定(*planification*)、内部統制の評価(*appréciation du contrôle interne*)、監査手続の実施による監査証拠の入手(*obtention des éléments probants*)、そしてこれに基づく合理的な基礎(*assurance raison-*

1) フランスの計算書類の作成手続、様式および体系等については、RAFFEGEAU et al. [1997] (p. 1295 s.)を参照のこと。また、連結計算書類によるディスクロージャーについては、蟹江 [1998] が具体例を用いて詳しく分析・検討している。

2) 情報監査は、言明としての情報を主題としてこれについて識別された命題を証拠によって論証することで意見を表明する監査である。立証命題としては、情報の適正性、信頼性、妥当性あるいは法令や基準への準拠性などが想定される。こうした命題を一定の監査手続を実施することによって入手された監査証拠によって裏づけることで論証し、命題が立証されたあるいは否定されたとのメッセージを伝える監査意見を表明するのである。

これに対して実態監査は、行為や判断を主題としてこれについての発見事項を指摘するという形で意見を表明する監査である。発見事項としては、行為

や判断の違法性、不当性などが想定される。監査手続の実施対象および具体的な実施内容を明示した上で、何らかの事実が発見された場合にだけ具体的な意見が表明される。指摘すべき事実が発見されなかった場合には具体的な意見表明はなされず、「沈黙のメッセージ」が伝達されることになる。これが実態監査の特徴である。

3) 鳥羽 [1995] (b) は、こうした命題の立証方法を「命題論証型アプローチ」(*proposition-demonstrating oriented approach*)と呼んでいる。

nable)の確立という一連のプロセスを経て実施されることが明らかにされているのである。監査手続の実施は試査(sondage)によることとされ、CNCC[1991]がその手順等を詳細かつ具体的に解説している。

監査基準やその他の実務指針等が示しているところからは、会計監査役による計算書類の監査は今日広く一般に認識されている情報監査としての財務諸表監査と本質的に異なるものではないと考えられる。ただし、上述のとおり会計監査役の基本職務は通常われわれが財務諸表監査の枠内で認識していない職務をも含んでいる。そして、その中には計算書類の監査と関連して実施されるものもあり、その影響が会計監査役による計算書類の監査に特徴的な要素として現れている可能性もある。こうした会計監査役監査の制度的特殊性に留意する必要があるが、この点については前掲別稿で検討されている。

## (2)立証命題と立証プロセス

計算書類の監査を情報監査として認識した場合、会計監査役による意見表明の対象である監査の主題にかかわる立証命題を識別する必要がある。

上述したように、商社会社法の計算書類の監査にかかわる規定によれば、会計監査役は年度および連結計算書類が法令・基準準拠性および規定適用の妥当性の要請を満たし、被監査企業の財産、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)。つまり、会計監査役が計算書類の監査において立証すべき命題として、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」の三つを識別することができるのである。

これらの三つのうち前二者は、1966年に制定された商社会社法において当初から規定されていたものである。一方「真実かつ公正な概観」は周知の通りイギリス会社法に見られる“true

and fair view”であり、1978年に当時のEC理事会から出された第4号指令によってフランスの商社会社法に導入されたものである。これらの概念の意義については多くの議論が展開されてきた<sup>4)</sup>。しかしながら、とくに真実かつ公正な概観については法令によっても会計基準によっても明確な定義は与えられていない。とはいえこれらの概念は企業が作成する計算書類が満たすべき要件として法令によって明確に要求されているものであることから、企業会計の指針たるプラン・コンタブル・ジェネラル(PCG)がこれらの概念の関係を説明している。

それによれば、企業の状況および取引についての真実かつ公正な概観を反映する計算書類を作成するためには、会計は慎重性の原則(règle de prudence)を遵守しながら法令・基準準拠性および規定適用の妥当性の要請を満たさなければならないとされている。ここに慎重性の原則とは、企業の財産および成果に負担となり得る現在の不確実性が将来にもち越される危険を避けるために、事実を合理的に評価することである。法令・基準準拠性は文字通り現行の規則および手続にしたがうことを意味する。また、規定適用の妥当性とは、会計責任者が取引、事象および状況の現実ならびに重要性について通常もたなければならない認識に応じて現行の規則および手続を誠実に適用することであるとされている(CNC[1986]p.I.5)。

こうした関係を見ても真実かつ公正な概観という概念そのものがどのような意味内容をもつかは必ずしも明確にはならない。しかしながら、少なくとも真実かつ公正な概観が法令・基準準拠性および規定適用の妥当性の要請と不可分の関係にある概念だということがわかる。したがって、計算書類が真実かつ公正な概観を提供するためには、一般に認められた会計原則

4) 例えば、GORÉ[1973], GRENSIDE[1975], LAGARRIGUE[1983], MATT et MIKOL[1986], PASQUALINI[1992]などがある。

(principes comptables généralement admis)にしたがって作成されていることがまず要求される。さらに、単に会計原則にしたがっているだけでなく、例えば複数の原則が認められている場合には状況に最も適した原則が選択適用されなければならない。その上で、附属明細書においてその選択を正当化するかあるいは詳しく説明する情報が提供されなければならないのである(CNCC[1988](a) pp. 19-20)。

計算書類は、貸借対照表、成果計算書および附属明細書を不可欠の構成要素として成立し(商法典第8条第3項)、企業経営者による経営内容にかかわる様々な陳述を含んでいる。こうした複数の陳述の集合体である計算書類について、上で識別した命題を直接立証する証拠を入手することは困難であると考えられている。そこで、例えば鳥羽[1994]が説明するように、計算書類にかかわる上記の立証命題から直接立証可能な監査要点を演繹し、これを監査証拠で裏づけることによって間接的に計算書類につい

ての命題が立証されるのである(p. 220)。

CNCC[1988](a)は、こうした立証プロセスにおける監査要点に相当する直接的な立証命題としてまず次の三点をあげ、これらの点を確認しなければならないとしている(p. 20)。

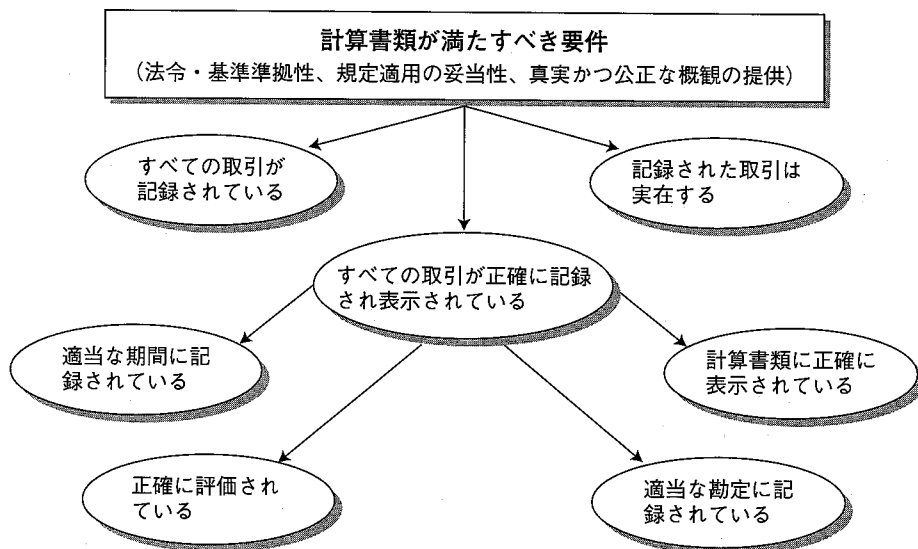
③被監査企業に関係するすべての取引が、そしてそうした取引だけが記録されていること(取引の網羅性)

④実在する取引だけが記録されていること(取引の実在性)

⑤すべての取引が正確に記録され年度計算書類に表示されていること(取引記録の正確性)

そしてとくに⑤の命題が立証されるためには、④取引が適当な期間に記録されている、⑥取引が正確に評価されている、⑦取引が適当な勘定に記録されている、ならびに⑧計算書類が現行規則にしたがって表示されるように取引が正確に合計され集計されているという四つの命題が立証されなければならないとする。これらの監査要点の演繹過程を図で示せば(図表1)

〈図表1〉立証命題から監査要点への演繹過程



のようになる(p.22)。

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という計算書類に関する命題を立証するために、これらの七つの監査要点を監査証拠によって裏づけるべく会計監査役は監査計画を作成し、監査手続を実施することになるのである。

### (3)監査意見形成の論理

今日の監査理論では、監査証拠の収集・評価を予定する監査計画の中心をなす監査手続の実施にかかわる試査範囲決定の論理として、リスク・アプローチと呼ばれる考え方が支配的な位置を占めている。この考え方によって、監査人が監査意見を形成するのに必要な合理的な基礎を確立するための試査範囲を合理的に決定できるとされるのである(鳥羽[1994] pp.195-196)。

リスク・アプローチでは、監査人が財務諸表に対して不適切な監査意見<sup>5)</sup>を表明してしまうリスクを監査リスク(audit risk)として捉え、これを十分に低い水準に統制できるように監査手続が編成される。監査リスクは、三つのリスクによって構成されると考えられている。固有リスク(inherent risk)、統制リスク(control risk)および摘発リスク(detection risk)がそれである。

固有リスクとは、内部統制の存在を考慮しない場合にある勘定残高または取引が重要な虚偽

記載を内包する危険性である。統制リスクとは、企業の内部統制が重要な虚偽記載を予防できないかまたは適時に発見できないリスクをいう。摘発リスクは、監査人が実証性テストを実施しても財務諸表に含まれる重要な虚偽記載を発見できないリスクである。

監査人はこれらのうちの前二者を評価するがそれらを自ら統制することはできない。これらの三つのリスクによって構成される監査リスクを十分に低い水準に統制するためには、監査人は許容され得る摘発リスクの水準を決定し、これを達成できるように監査手続を編成して実施しなければならないのである(O'REILLY et al [1998]pp.6・13-6・14, 同訳書pp.226-227)。

CNCC[1988](a)によれば、会計監査役による計算書類の監査においても、用語や概念に独自性を示すものを含みながらも基本的に同じくリスク・アプローチが採用されていると見ることができる。計算書類の監査にリスク(risque)の概念が導入され、それが顕在化する蓋然性の水準によって「潜在的リスク」(risque potentiel)と「あり得るリスク」(risque possible)の二つが識別されている。

潜在的リスクとは、予防または発見・修正のための管理が何ら行われていない場合に理論的に顕在化する可能性があるリスクを意味し、すべての企業に共通するものである。一方あり得るリスクとは、潜在的リスクのうちある特定の企業がそれを抑制する手段をもたないもので、そうした抑制策が講じられていない場合に顕在化の可能性が大きくなる。会計監査役はその職務の全般を通じてあり得るリスクの識別に努め、これによってそうしたリスクの計算書類への影響を評価できる監査を実施しようとするのである(p.23)。

上述のように、リスク・アプローチでは、固有リスク、統制リスクおよび摘発リスクが監査リスクを構成すると考える。会計監査役による監査がリスク・アプローチを採用しているとするならば、ここでも同様のリスクが認識されて

5)「不適切な監査意見」とは、適正に表示されていない財務諸表に対する適正意見、または適正に表示されている財務諸表に対してなされる適正に表示されていないとする意見である。しかし、「適正に表示していない」という意見を表明する場合、そのことがもつ影響を考慮すれば監査人はより慎重な証拠の収集と評価を行う必要があると考えるはずである。したがって、こうした「不適切な監査意見」が表明されることは極めて稀であるといえよう。こうした理由から、実際には適正に表示されていない財務諸表に対する適正意見が「不適切な監査意見」として問題となるのである(O'REILLY et al[1998]p.6・12, 同訳書p.225)。

いるはずである。

CNCC[1988](b)は、会計監査役による計算書類の監査に導入されているリスクをその性質によって次の4つに区別する(pp. 19-22)。

- ①被監査企業にかかわる全般的リスク (risque général)
- ②処理された取引の性質および金額にかかわるリスク
- ③取引の把握・処理システムの構想および機能にかかわるリスク
- ④監査手続にかかわる非摘発リスク (risque de non détection)

以下、これらのリスクについて検討する。

#### ①被監査企業にかかわる全般的リスク

このリスクは企業の活動全般に影響する可能性がある。各企業はそれぞれの経済環境や活動分野の中で経営されており、そうした要因が取引に影響していくつかのリスク・ゾーン(zone de risque)を形成することになる。例えば、衰退産業に属する企業では経営の継続性に関する問題が発生するかもしれないし、また流通業と製造業では棚卸資産の評価に関して異なる問題に直面する。このように、たとえ同じような経済環境の下で経営されている企業であっても、それぞれが独自の特徴をもっている。こうした特徴によってリスク・ゾーンや潜在的リスクの顕在化の蓋然性が影響を受けることにもなる。したがって、会計監査役は、被監査企業の特徴を明確に識別することを要求されているのである。

全般的リスクとして会計監査役が考慮しなければならない事項としては、被監査企業の全般的組織および構造、経営方針、将来の見通し、経営管理および会計組織、会計方針などがある。これらの事項から得られる情報によって、会計監査役は被監査企業に関して経済状況(situation économique)、全般的組織(organisation générale)ならびに経営者の姿勢(attitude de la direction)に関連するリスクを識別し、評

価することができる。

この全般的リスクがリスク・アプローチにおける固有リスクに相当するものであるということは容易に理解できるであろう。

#### ②処理された取引の性質および金額にかかわるリスク

計算書類は、企業の取引を会計処理して得られるデータを集約して作成される。取引にかかわるデータは、反復的データ(donnée répétitive)、定時データ(donnée ponctuelle)および例外的データ(donnée exceptionnelle)の三つに区別される。

反復的データは、企業活動において日常的に反復して発生する取引から得られるデータであり、通常そのために設けられたシステムによって統一的に処理される。したがって、この処理システムの構想および機能の信頼性が、データに誤謬(erreur)が含まれるリスクに影響することになる。

定時データは、例えば実地棚卸や期末における資産の評価のように、日常的・反復的に発生する取引ではないが一定の時点あるいは時期に行われる取引から得られるデータである。こうしたデータについては、それが信頼できる方法で把握されていない場合に重大なリスクを内包することになる。

例外的データは、例えば増資や合併のような特別な取引が行われた場合に発生するデータである。こうした取引については、企業がそこに含まれる異常な変動を発見するための基準を備えているとは限らない。それゆえ、そこで誤謬が発生しそしてそれが発見されないというより大きな可能性が存在することになるのである。

また、ある種の取引の金額が大きくなればなるほど誤謬が計算書類に重大な影響を与える危険性が大きくなる。したがって、相対的に金額の大きい取引の監査に際しては十分な配慮が必要になるのである。

取引にかかわるリスクは、基本的にその処理

システムの信頼性に依存するものであるということが出来る。したがって、このリスクは、リスク・アプローチにおける統制リスクに対応すると考えることができるのである。

### ③取引の把握・処理システムの構想および機能にかかわるリスク

取引の把握・処理システムは、誤謬を予防するかまたは発生した誤謬を発見することができるように構想されなければならない。システムが信頼に足るものであればリスクを抑制することができる。しかしながら、たとえ構想が信頼できるものであっても、それが十分に機能していなければ誤謬発生のリスクを除去することはできない。したがって、会計監査役はシステムの構想だけでなくその機能についても慎重に評価し、とくにシステムの運用にかかわる様々なリスク要因（システムの複雑性、執行従業員の教育・監視不足、経験不足につながる過度の配置転換など）に十分な注意を払う必要がある。

このリスクが統制リスクに相当することについては説明を要さないであろう。

### ④監査手続にかかわる非摘発リスク

監査の実施にかかわるコストを考慮すると企業が行う膨大な量の取引を精査することは不可能であり、仮にそれが可能であってもコストと効果の関係に照らして合理的ではない場合がほとんどであろう。このため、現代企業における監査は、被監査企業に設けられた管理システムである内部統制に依拠しながら、試査による監査手続を通じて監査証拠が収集されるという構造になっている。

会計監査役は、試査によって実施すべき監査手続、その適用範囲（試査範囲）および実施時期を決定し、計算書類に重要な誤謬が含まれていないということに関する合理的な基礎を得るべく監査を実施し、これに基づいて監査意見を表明することになる。目標とする保証が絶対的なものではなく、証拠収集の対象が試査範囲に

限定されることから、会計監査役は監査手続の実施に際して必然的に重要な誤謬を発見し損なうリスクにさらされることになる。このリスクが非摘発リスクとして識別されているものであり、リスク・アプローチにおいて一般に摘発リスクと呼ばれているものに対応する。

会計監査役は計算書類に重要な誤謬が存在しないという合理的な確信を得られるように監査手続を編成することによって、非摘発リスクを自ら統制することができるしまたしなければならない。こうすることによって、会計監査役は、計算書類に重要な誤謬が存在するにもかかわらずそれを発見し損なって誤った監査意見 (*opinion erronée*) を表明するリスクとして理解される監査リスク (*risque d'audit*) を許容可能な最小水準に統制することを求められているのである。

### ⑤重要性の水準

リスク・アプローチにおいて監査人がリスクの評価および統制について検討するに際しては、監査における重要性の水準があらかじめ決定されていなければならない（石原[1998] p.104）。会計監査役の監査においてもこの点が認識されており、あらかじめ重要性の水準を決定すべき旨が明示されている。

CNCC[1988](b)は、監査意見の形成に役立たない作業の実施を避けるために会計監査役はあらかじめ重要性の水準を定め、そして確認された誤謬 (*erreur constatée*) が監査意見に影響することになる限界としての重要性の水準を決定するものとしている。重要性の水準についてのこうした捉え方は、監査の効率性という側面をとくに重視したものとの印象を受ける。しかし一方で、こうして決定された重要性の水準に照らして監査意見を適切に形成するのに必要な監査証拠の収集を行う旨が明記されているのは、監査の有効性という面が軽視されているわけではないということを示している。また、重要性

と監査にかかわるリスクが、監査実施のあらゆる段階において会計監査役の決定や判断と密接なかわりをもっていることも認識されている。

重要性の水準は、監査の開始時においては重要な監査対象領域およびシステムを特定するのに有用であるとされる。また、監査の実施過程においてはリスクに適合した監査業務の実施を可能にし、適切な試査の範囲を決定するのに役立つ。さらに、監査の終了時には監査意見の形成にかかわる様々な意思決定を正当化することを可能にする。

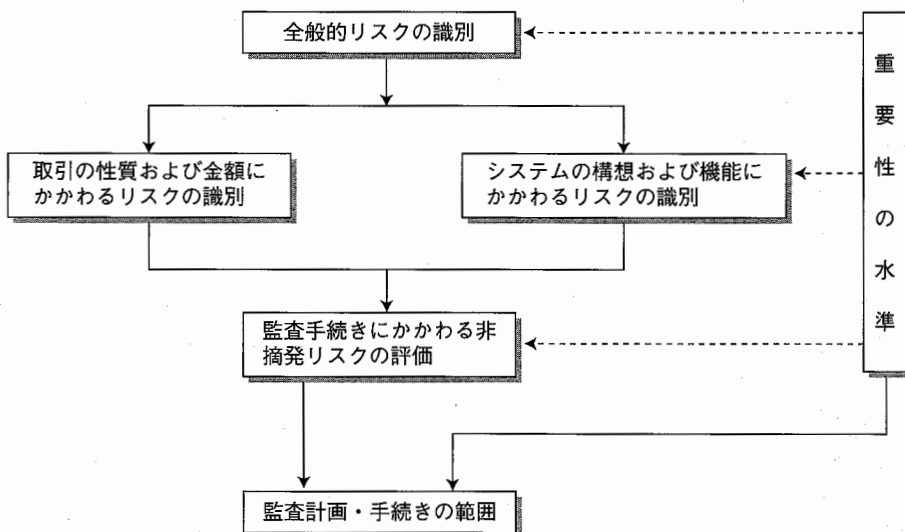
このように、重要性の水準を決定することは、リスク・アプローチに基づいて実施される会計監査役の監査において監査業務の効率性を確保しながら有効な監査を実施するために重要な要素として認識されているのである。重要性の水準を考慮しながら監査リスクを構成するリスクの識別あるいは評価を行い、適切な監査意見を形成するために必要な監査手続がいかに計

画されそして実施されるべきかをあらかじめ予定することのもつ意義が、職業組織の手による実務指針において繰り返し強調されている(図表2)参照)。このことは、今日主流となっている監査意見形成の論理であるリスク・アプローチが、それまでの会計監査役による監査の実務に変革をもたらしたことを意味するのかもしれない。しかしその一方で、支配的となっている考え方を実務に積極的に導入することで、国際的に通用する監査の水準を追究しようという姿勢の現れであるとの解釈も可能である。いずれにしても、今日の会計監査役による計算書類の監査においては、リスク・アプローチという論理に準拠して監査意見の形成が行われていることがわかるのである。

### 3. 特別な検証の内容と手法

会計監査役の職務において計算書類がその中心的な位置を占めていることはいうまでもな

〈図表2〉 リスク、重要性の水準および監査計画の関係 (CNCC[1998](a)p.27)



い。しかし、これとともに基本職務を構成する特別な検証に会計監査役の職務における重要な特徴を見出すことができるように思われる。

はじめにも触れたように、特別な検証には様々な職務が含まれている。以下では、これらの内容を分析することでその性格と論理の解明を試みる。そしてそれを踏まえて、会計監査役の基本職務全体がいかなる論理によって説明され得るかについて検討する。

#### (1) 特別な検証に含まれる職務

すでに蟹江 [1999] (b)で特別な検証に含まれる職務を具体的に指摘しているが、ここで改めてそれらを整理しておくことにする。

##### ① 商事会社法の監査規定に基づく職務

④株主に送付される書類および経営報告書または企業集団経営報告書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または連結計算書類との合致の検証

⑤株主間の平等が守られていることの検証

##### ② 商事会社法の監査規定以外の規定に基づく職務

③保証株に関する規定が守られていることの検証

④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

⑤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

⑥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

⑦規制された取り決めに関する特別報告書の作成・提出

##### ③ 企業の経営難予防法に基づく職務

⑧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の調査および所見の表明

##### ④ 商事会社法の監査規定に基づく特別な職務（特別な情報提供）

#### ① 職務遂行の過程で発見した法令・基準違反および誤謬の株主総会への報告

これらの職務は、計算書類の監査とならんで企業と株主その他の利害関係者との関係に照らして重要な意味をもつものである。こうした職務は法令の規定によってその内容が厳格に定められており、会計監査役は法令の規定およびこれを実務的に解説する職業上の指針を参照することによって、法令の求める職務内容を実現しなければならない。CNCC[1987]が特別な検証にかかわる実務上の指針を提供している。

#### (2) 検証の手法

主題の違いによって情報監査と実態監査という二つの監査態様が認識されることはすでに述べた。特別な検証についてもそれぞれに「検証の主題」を識別し、これに基づいてその態様を認識することができるものと考ええる。そこで、特別な検証の主題を識別するための前段階として、まずそれぞれの検証がいかなる内容をもちどのような手法によって実施されるのかを概観する。

##### ② 株主情報の検証

これは、株主に送付される財務情報が商事会社法の規定に基づいて作成される年度（または連結）計算書類に記載されているものと合致していることを検証するというものである。会計監査役は、当該情報が法令によって要求されている記載事項をすべて含んでいること、ならびに自らが把握している被監査企業の活動内容と首尾一貫していることを確かめる必要がある。

この検証がいかなる手法によって行われるべきかについて監査基準等は具体的に述べてはいない。ただし、CNCC[1987]によれば、計算書類との合致の検証は情報の突合わせによって行われるものと思われる。作成手続の妥当性の検証は、法令の規定と記載内容の対照および会計監査役の被監査企業に関する知識や職業的経験などに照らして評価されるものと考えられ

る。

検証の結果は一般監査報告書(rapport général)に所見(observation)という形で記載され、株主総会に報告される。ただし、指摘すべき事項が何もない場合にはその旨だけが記載されることになる。

#### ⑥株主間の平等の検証

これについては、会計監査役は法によって禁じられている株主間の平等を損なうような事実が存在しないこと、合法的な不平等扱いが法令の規定にしたがってなされていること、ならびに権利の濫用がないことを確かめる。これらの事項の検証は基本職務の全般にわたって実施される。また、被監査企業が行う増資や合併などといった特別な取引に会計監査役が関与する際にも、株主間の平等が保たれていることを検証する必要がある。

検証の結果違法に株主間の平等が損なわれている事実を確認した場合には、会計監査役は取締役会にそれを報告するとともに、一般監査報告書において所見を述べるかまたは株主総会において報告する必要がある。違法な事実を発見しなかった場合には何も指摘する必要はないと考えられる。

#### ⑦保証株の検証

これに関しては、会計監査役はその基本職務の枠内において保証株に関する規定に基づく調査を行い、それによって違反を発見した場合には一般監査報告書においてこれを指摘しなければならない。会計監査役は、基本職務を実施する過程で自らの責任において保証株に関する規定が守られていることを監視しなければならず、したがってもし違反事実があるにもかかわらずこれを指摘しなければその責任を問われることになる。

#### ⑧支払い報酬額の証明

この職務は、法令の規定にしたがって株主に

提供される上位5人または10人<sup>6)</sup>に支払われた報酬総額に関する情報の正確性を証明するというものである。この証明は、年度計算書類の監査の枠内で得たデータと株主に提供される情報との一致を検証するという形で行われる。この検証で誤りなどを発見した場合には、証明を行う前に経営者に訂正を求める。訂正が行われなかった場合、証明なしに株主に情報が伝達された場合、あるいはこの情報が作成されなかった場合には、会計監査役は一般監査報告書において法令違反を指摘することになる。

#### ⑨資本参加等に関する情報提供

会計監査役は、一般監査報告書において資本参加あるいは支配の獲得等について情報を提供するものとされている。しかし実際には、被監査企業の経営報告書において当該情報が適切に開示されていることを確かめ、その旨を監査報告書に記載することになる。具体的には、「特別な検証および情報」と題される記載区分に次のような一文が記載される。

「商事会社法の規定に基づいて、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かかわる情報が経営報告書において開示されていることを確認した。」

必要な情報が経営報告書に記載されていない場合に、会計監査役自らが当該情報を一般監査報告書に記載して株主に伝達することになるのである。したがって、この職務は、状況に応じて情報提供にも情報の検証にもなり得る性格をもつと考えられる。

#### ⑩半期活動・成果表の証明

これは、上場企業における会計監査役の職務である。上場企業に作成・公表が義務づけられ

6) 従業員数が200人を超える企業については上位10人、200人以下の企業については上位5人に支払われた報酬総額が明らかにされる(CNCC[1987] p. 57)。

ている半期活動および成果表について、会計監査役は限定調査を実施してその結果を報告することになるのである<sup>7)</sup>。

#### ⑧規制された取り決めにに関する情報

これは、会計監査役が被監査企業の経営者から通知されたかまたは職務を実施する過程で明らかになった法令によって規制されている取り決めについて、特別報告書を作成して株主に対して情報を提供するというものである。この職務は、会社と経営者との間で行われた取引の透明性を確保し、経営者による権限の濫用を予防しようというものである(監査基準§2141.01)。また、企業グループ内における特別な条件による商取引や財務取引なども規制の対象となる(CNCC [1999] pp.42 - 45)。

会計監査役は、自ら当該取引を発見するための手続を行う義務を負うものではないが、通知されたかまたは職務遂行に際して発見した取引に関する情報を収集し、当該情報とそのもとになる記録との合致を検証する。

会計監査役は特別報告書を作成して株主に対して情報を提供することになるが、その中で取り決めの有用性(*utilité*)、適法性(*bien-fondé*)あるいは適時性(*opportunité*)について意見を表明する必要はない。〈図表3〉は特別報告書の一例である<sup>8)</sup>。

#### ⑨予測書類等の調査

1984年に行われた商社会社法の改正に際して、企業の経営危機の兆候を早期に発見するた

めに一定の条件を満たす企業に対して予測計算書類等の作成を義務づけ、合わせて会計監査役による調査が制度化されることとなった。会計監査役は予測書類等に対して限定調査(*examen limité*)を実施することになる。これは、主として分析的調査(*examen analytique*)を実施して、とくに経営者その他の適格者との面談を通じて必要と思われる情報を入手するというものである。そこでは通常の監査とは異なる手続をやや狭い範囲で実施し、これによって調査の対象となった情報に重要な虚偽記載(*anomalie significative*)がないことについて、通常の監査よりやや程度の低い確信を得ることができるとされている。

なお、CNCC [1987] (b)によれば、予測書類等について調査した結果何ら表明すべき所見がなければ会計監査役は報告書を作成する必要はない。逆に、法令の規定に対する違反が存在する場合には、会計監査役は一般監査報告書にその旨を記載することになる。

#### ⑩法令・基準違反および誤謬の報告

監査基準によれば、会計監査役は、その職務遂行の過程で発見した法令・基準違反および誤謬で職務に直接関係しかつ重要なものを直近の株主総会に報告することになっている。

ここでいう法令・基準違反とは次のようなすべての行為、脱漏または状況をいうとされている (§216.02)。

—商社会社法および同適用令または商社会社以外の事業体を規制する基本的な法令に違反するもの

—商社会社およびその他の事業体に適用されるその他の法令に違反するもの

—会計規則および原則に違反するもの

—定款および株主総会の決議に違反するもの  
同じく誤謬とは、次のような事実に反する会計的表現または事項の表示をいう。

—計算間違い

—計算書類の表示における誤り

7) 半期活動および成果表の様式ならびに会計監査役による証明に関しては、蟹江 [1997] において実例を用いた分析がなされているので参照されたい。

8) エルメス・インターナショナル(Hermès International)社の1998会計年度のアニュアル・レポート(*rapport annuel*)に添付されている特別報告書。情報提供の対象とされているのは会社と経営者との取引ではなく、エルメス・インターナショナル社の子会社との間で行われたグループ内取引である。

&lt;図表 3&gt;規制された取り決めについての特別報告書の例

### 規制された取り決めについての会計監査役の特別報告書

貴社の会計監査役として規制された取り決めについてのわれわれの報告書を提出する。

1966年7月24日付法律の第258条および第103条に基づいて、われわれは貴社の監査役会による事前承認の対象となる取り決めを通知された。

その他の取り決めがあったとしてもそれを探すのはわれわれの役割ではない。われわれは、与えられた情報に基づいて通知された取り決めの特性および重要な条項を伝達するという役割りを担っている。その際、取り決めの有用性についても適法性についても言及しない。

1967年3月23日付大統領令の第117条の規定によれば、これらの取り決めに承認するためにその締結にかかわる利害関係を評価するのは株主の役割である。

われわれは職業基準にしたがって手続を実施した。基準は、われわれが与えられた情報とそのもととなる書類との合致を検証するために用意された手続の実施を要求している。

1998年12月31日に終了する会計年度中に承認された取り決め

◆貴社の監査役会は、1998年5月25日の審議に際して日本子会社である *Hermès Japon* のために2013年5月20日までに返済される50億円の貸付金の枠内で担保の設定を承認した。

◆1998年9月23日の審議によって、貴社の監査役会は、*Hermès International* と *La Montre Hermès* との間に設定されている商標使用料率の2ポイント引き上げを承認した。

1998会計年度については、*La Montre Hermès* に課せられる使用料は19,036,320フラン(税別)に上昇した。

以前の会計期間中に締結および承認され、1998会計年度中も継続している取り決め

#### ◆ライセンス契約

*Sociétés Hermès Sellier, Comptoir Nouveau de la Parfumerie, Compagnie des Arts de la Table* に使用料と引き換えに認可された商標利用契約は、依然として有効である(1996年3月26日監査役会)。

これによって1998会計年度に貴社に記録された使用料は74,430,762フラン(税別)に上った。

#### ◆保証

—ロンドンの事務所および店舗の賃借に関係して、子会社 *Hermès GB Ltd.* のために同意された総額1,362,500ポンドの保証(1989年2月16日および7月10日の監査役会)

—日本子会社 *Saint-Honoré KK* に対して2001年10月4日までに返済される27億5千万円の貸付金および2001年10月30日までに返済される円の貸付金の枠内で同意された保証(1996年9月16日の監査役会)

—日本子会社 *Hermès Japon* のために2004年10月30日までに返済される20億円の貸付金および2007年10月23日までに返済される30億円の貸付金の枠内で同意された保証(1997年9月10日の監査役会)

当期中にこれらの保証が問題になったことはない。

これらの取り決めには次の人達が関係した：

*Madame Isaline Monméja, Monsieur Jean-Louis Dumas, Monsieur Lérôme Guerrand, Monsieur Maurice de Kervennoael, Monsieur André Lacour.*

Melun および Neuilly にて、1999年3月24日

会計監査役

*DeloitteToucheThomatus-Audit*

*Gérard Noël*

*Frédéric Moulin*

—経営機関によって提供される情報における誤り

これらに該当する事項を発見した場合には、会計監査役はその性質および重要性を評価する必要がある。その上で、職務に直接関係しかつ重要なものについては株主総会に報告することになるのである。この報告は一般監査報告書によって行われるが、当該事項がもたらす影響との関連で記載場所が定められている<sup>9)</sup>。

なお、この職務はいわゆる特別な検証の枠内に位置づけられるものではない。しかし、それと同じく重要な意味をもつ職務として理解されなければならない。また、報告が一般監査報告書の特別な検証および情報区分を通じて行われることを考慮して、敢えて同じ枠内でその主題を特定しようとしているのである。

#### 4. 特別な検証と実態監査

本節では、上での概観に基づいてそれぞれの検証における主題を識別するとともに、それらの結果がどのような形で伝達されるのかを見る。これによって特別な検証の本質および論理が明らかになるであろう。

##### ㊐株主情報の検証

株主情報の検証は一見「情報」を主題として見えるように見えるが、実際には株主に提供される情報を「言明」として捉えてこれを証拠づけするというものではない。年度（または連結）計算書類の情報が、経営報告書などの株主情報に正確に反映されているかを検証することにその本質がある。つまり、株主情報の作成手続が検

証の主題であるといえることができるのである。その上で、何か指摘すべき事項を発見した場合に限り所見という形で結果が報告されることになる。したがって、作成手続の妥当性を立証命題としてこれを論証する命題論証型アプローチではなく、検証の主題について求められている要件に反する事実を発見した場合にこれを指摘するという、いわゆる事実発見型アプローチ(fact-finding oriented approach)が採られているといえよう<sup>10)</sup>。

##### ㊑株主間の平等の検証

この検証の主題は、企業の様々な取引に際しての株主間の平等をうたった法令の遵守状況であるといえることができる。そして、検証結果の伝達は事実発見型アプローチにより違反事実を指摘するという形で行われる。

##### ㊒保証株の検証

これについても株式の保有を義務づける法の遵守状況を主題として識別することができる。結果の伝達は違反事実の指摘という形で行われる。

##### ㊓支払い報酬額の証明

この検証の場合には、株主に対して提供される支払い報酬総額に関する「情報」の正確性が問題とされる。情報内容が正確であるか否かが計算書類の監査によって得られたデータによって検証される。ただし、ここで検証の対象とされる情報は「支払い」という事実を記述したものに過ぎず、その正確性は計算手続の正確性によって保証され则认为することもできる。したがって、この検証は一見情報を主題とするもののように見えるが、その本質は計算手続自体の正確性を主題とするものと理解することができるのである。なお、検証結果の報告は、誤り

9) 監査基準によれば、年度計算書類に影響する場合には意見表明区分、経営報告書の内容にも影響する場合には特別な検証および情報区分にも記載する。また、年度計算書類に影響しない場合には特別な検証および情報区分、様々な性格のものが混在する場合には両区分に記載することができるとされている (§216.11)。

10) 鳥羽前掲論文(p.68) 参照。

が発見された場合にその事実を指摘するという形で行われる。

#### ㊦資本参加等に関する情報提供

会計監査役は資本参加等に関する情報を提供するものとされており、この文言をそのまま解釈すればこの職務は検証というよりも文字通り「情報提供」ということになる。しかし、実際には、この職務は当該情報が経営報告書において提供されていることを確認した上でその旨を報告するという形で実施される。また、情報の内容自体には立ち入らず、必要な情報が提供されているかどうかだけを確認するにとどまる。その上で、経営者が義務を果たしていない場合には会計監査役が代わって情報を提供することになるのである。したがって、この職務における検証の主題は、経営者の情報提供義務の履行状況であると考えることができるのである。なお、結果の報告は、上述した通り情報が提供されているという事実を指摘するという形で行われる。

#### ㊦半期活動・成果表の証明

この職務は、言明としての情報を主題とするものと見てよいであろう。ただし、この検証において会計監査役が行うのは年度および連結計算書類の監査と同水準の証明ではなく、限定調査による文字通り限定的な証明である。いわゆるレビューに相当するものと理解できる。このため、証明の形態は命題を証拠によって積極的に論証するというものではなく、限定調査を実施した結果指摘すべき事項は発見されなかった旨を述べる、いわゆる消極的証明という形態が採用されている。

#### ㊦規制された取り決めに関する情報

この職務における主題は、被監査企業とその経営者などとの間の取り決め、あるいは企業グループ内における特別な条件に基づく取引それ自体であると考えられる。通知されるかまたは

職務遂行の過程で発見した取り決めや取引について特別報告書を作成し、株主総会に対して報告することになっている。ただし、会計監査役はこの報告書の中で取り決めや取引自体について何らの判断や意見を求められてはいない。この意味では、この職務は情報提供を本質とすると理解することもできる。ただ、会計監査役にした職務が与えられていることが違法な取引を抑止しあるいは取引の透明性を高めることになるならば、取引の検証と同様の効果を期待できると考えられるのである。

#### ㊦予測書類等の調査

この職務における主題はいうまでもなく予測書類等であり、それによって提供される予測情報であると見ることができよう。ただし、㊦半期活動・成果表の証明の場合と同様積極的な論証をするのではなく、限定調査を実施した結果として指摘すべき事実を発見した場合には当該事実を、逆に何ら指摘すべき点がないときはその旨のみを報告する。消極的証明という形での報告がなされるのである。

#### ㊦法令・基準違反および誤謬の報告

この職務における主題は、一部情報を含むが基本的に被監査企業の経営活動にかかわる行為である。法令等に違反する行為が認められた場合にこれを指摘するという事実発見型の報告が行われることになる。この職務に見出される一つの特徴として、発見事項が情報監査たる計算書類の監査結果に直接関連づけられる場合があるという点を指摘しておかなければならない。これは、会計監査役の基本職務における非常に重要な特徴であると考えられる。

特別な検証は、会計監査役にとって計算書類の監査と同じ重要性をもつ基本職務である。それは、経営活動の中で行われる行為に関連する事項を主題として実施される。一部主題として情報が識別される職務もあるが、その場合にも情報監査とは異なるアプローチが採用されてい

る。検証の結果は、別途特別報告書が用意される「規制された取り決め」を除いて、情報監査の結果とともに一般監査報告書によって株主に伝達される。

特別な検証は会計監査役が法令の要請に基づいて経営者の行為を検証し、その結果を伝達する実態監査であると考えることができる。一般監査報告書によって伝達される監査の結果は命題を論証するという形で表明される監査意見ではなく、発見された事実を個別・具体的に指摘するという形での結果報告となる。指摘すべき事実が発見されなければ、監査報告書には何らの記載もなされないかまたは何も発見されなかった旨だけが記載されるに過ぎない。実態監査の特徴的な意見表明様式が採用されていると見ることができるのである。

会計監査役の基本職務を構成する特別な検証は、計算書類の監査とも密接な関係をもち法令によってその実施が要請されている様々な職務を含んでいる。個々の職務を取り上げてみると単に法令によって定められた職務であるに過ぎないように見えるかもしれない。しかしながら、それらを「検証の主題」という概念を用いて分析することによって、実態監査として統括することができる。特別な検証の対象は、企業経営における様々な行為を監視・監督するという法的な要請に基づいて設定されているものであるように思う。しかしながら、これらを監査論の観点から実態監査として捉えることは、会計監査役監査の全体像とその論理を解明する上で重要な意味をもつと考えるのである。

## 5. むすび

会計監査役の基本職務を構成する一方の要素である計算書類の監査は、計算書類によって提供される財務情報を監査の主題として実施される情報監査である。それは、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を立証命題として、今日情報監査における

監査意見形成の論理として支配的な位置を占めているリスク・アプローチに基づいて実施されるものである。

会計監査役の基本職務を構成するもう一つの要素である特別な検証は、法令の要請に基づく様々な職務を包含するものである。それらの職務を情報監査における監査の主題に相当する「検証の主題」という概念を用いて分析すると、企業の経営活動に関連して行われる行為を主題として識別することができる。特別な検証は実態監査として理解されるのである。

会計監査役は、今日の監査理論で認識されている二つの監査態様、すなわち情報監査と実態監査とからなる監査を基本職務とするということになる。情報監査と実態監査の手続および意見の形成・表明は、それぞれに固有の論理とアプローチにしたがって行われる。しかしながら、実態監査の多くは情報監査に関連づけて実施され結果は一般監査報告書によって同時に伝達される。こうして情報監査と実態監査という異なる二つの監査を融合しているところにフランスにおける会計監査役監査の最大の特徴があるといえよう。

フランス監査の歴史を概観すると、それが実態監査としての性格を維持しながら発展してきたことがわかる。現行の会計監査役監査においても経営者の行為を監視・監督するのは監査の本質的な機能であるとの思想が維持されていて全く不思議ではない。計算書類の監査については、企業の資金調達行動や監査をめぐる国際的な動向を考慮すればリスク・アプローチといったアングロサクソン流の監査思考を導入して一般投資者を意識した監査を実施せざるを得ない。しかしながら、一方で依然としてフランスの監査に伝統的な経営者の監視・監督という役割が捨て去られたわけではないのである。

資本市場がグローバル化し、財務情報およびその監査もこれに追従せざるを得ない状況にある。監査の態様、手続そして論理が国際的に標準化されようとしている。そうした中で、フラ

ンスの会計監査役による監査は、一方で国際的な動向を十分に考慮しながら、他方で自国における社会的要請にも十分に配慮した内容を備えている。情報監査と実態監査を融合する形での会計監査役監査制度の構築を可能にしているのは、国際的な動向に盲目的に追従するのではなく、自国における監査に対する社会的要請を十分に汲み取った上でこれに応えなければならないという、監査のあり方についての理念の存在ではないだろうか。

〔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。

#### 参考文献

- Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC)[1987](a)*Les Vérifications spécifiques (Collection Notes d'Informations No.9)*, CNCC Edition.
- [1987](b)*Les Documents d'Information Financière et Prévisionnelle Prévus par la Loi du 1<sup>er</sup> Mars 1984 (Collection Notes d'Informations No.10)*, CNCC Edition.
- [1988](a)*Démarche et Organisation de la Mission Générale (Tome 1) (Collection Notes d'Informations No.12 Tome1)*, CNCC Edition.
- [1988](b)*Orientation et Planification de la Mission de Certification (Collection Notes d'Informations No.13)*, CNCC Edition.
- [1991]*Les Sondage en Audit (Collection Notes d'Informations No.18)*, CNCC Edition.
- [1999]*Rapport Spécial sur les Conventions Réglementées (Collection Notes d'Informations No.2)* 3<sup>e</sup> édition, CNCC Edition.
- Conseil National de la Comptabilité (CNC)[1986]*Plan Comptable Général*.
- François GORÉ[1973]“Les Notions de Régularité et de Sincérité des Comptes”, *Revue Française de Comptabilité*, No.25.
- John GRENSIDE[1975]“Régularité et Sincérité des Comptes et True and Fair View”, *Revue Française de Comptabilité*, No.56.
- Jean-Pierre LAGARRIGUE[1983]“Réflexions sur l'Image Fidèle”, *Revue Française de Comptabilité*, No.134.
- Jean-Michel MATT et Alain MIKOL[1986]“L'image Fidèle, la Doctrine et la Loi”, *Revue Française de Comptabilité*, No.174.
- François PASQUALINI[1992]*Le Principe de l'Image Fidèle en Droit Comptable*, LITEC.
- Vincent M. O'REILLY, Patrick J. McDONNELL, Barry N. WINOGRAD, James S. GERSON and Henry R. JAENICKE[1998]*Montgomery's Auditing* (12<sup>th</sup> Edition), JOHN WILEY & SONS(中央監査法人訳『モントゴメリーの監査論』(第2版)中央経済社,1998年。).
- Jean RAFFEGEAU, Pierre DUFILS, Claude LOPATER et Fouad ARFAOUI[1997]*Comptable 1998*, FRANCIS LEFEBVRE.
- 石原俊彦[1998]『リスク・アプローチ監査論』中央経済社。
- 蟹江 章[1997]「フランスのディスクロージャー制度の枠組みと実情」『経済学研究』(北海道大学)第46巻第4号,pp.55-75。
- [1998]「フランスにおける財務情報の開示——連結財務情報を中心として——」『EUにおける会計・監査制度の調和化』(加藤恭彦編著)中央経済社, pp.89-107。
- [1999](a)「フランスの会計監査役による警告手続」『経済学研究』第48巻第4号,pp.212-222。
- [1999](b)「フランスの会計監査役の職務と監査基準」『経済学研究』第49巻第1号, pp.43-62。
- 鳥羽至英[1994]『監査基準の基礎』(第2版)白桃書房。
- [1995](a)「実態監査理論序説——「業務」概念との訣別——」『JICPAジャーナル』No.485, pp.46-51。
- [1995](b)「実態監査理論序説—実態監査の理論的構造—」『會計』第148巻第6号, pp.62-73。