



Title	フランスの会計監査役の責任
Author(s)	蟹江, 章
Citation	経済學研究, 50(1), 49-68
Issue Date	2000-06
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/32185
Type	departmental bulletin paper
File Information	50(1)_P49-68.pdf



フランスの会計監査役の責任

蟹 江 章

1. はじめに

フランス監査制度における監査主体たる会計監査役の資格は、法令に規定されている職務を遂行するのにふさわしい能力、経験ならびに知識をもった者にだけ与えられる。会計監査役は法令によって独占的な地位を付与されているのである。こうした措置がとられている背景には、監査制度によって株主や債権者をはじめとする利害関係者の利益を保護するに当たっては、その主体たる会計監査役の資質を厳格かつ高水準に維持することが必要との認識があるものと思われる。一定の要件を満たした者だけに職務遂行の資格を独占的に付与することによってこれを実現しようとしていると理解できるのである。このため、会計監査役の資格および称号は法令によって厳重に保護されている。資格を付与されていない者が会計監査役の職務を行ったり、あるいは監査利用者を誤解させるような称号を用いたりすれば、それは法的な処罰の対象となるのである。

他方、資格を与えられた会計監査役の独占的な地位は、それに見合った責任を引き受けることによって維持される。職業専門家である会計監査役は法令に規定されている職務を行う。このとき、職業基準および職業倫理規則にしたがって職業専門家としての正当な注意が払われなければならない。これらに違反する行為は監査の有効性と信頼性を損なうものであり、監査利用者に対して重大な損害を及ぼす恐れがある。それゆえ、職業基準または職業倫理規則に違反

する行為が認められ、それが専門職業の名誉と信頼を損なうものであると判断されると、それを行った会計監査役は職業倫理上の責任を問われることになる。

また、会計監査役の不適切な行為が被監査企業または株主・債権者などの利害関係者に損害を与えたならば、当該会計監査役は民事上の賠償を求められるであろう。さらに、社会にとって有害であると認められるような行為を行った場合、会計監査役は刑事上の罰則を課せられることになる。

このように、会計監査役は監査主体としての独占的な地位と引き換えに、民事および刑事上の法的責任を負っている。さらに、会計監査役は職業倫理に基づく責任を負っていることから、これに反する行為に対して職業組織による懲戒処分を受ける。つまり、会計監査役は、民事、刑事および職業倫理上の懲戒という三つの重い責任を背負いながら監査制度の担い手として職務に従事しているのである。

本稿では、フランスの会計監査役にかかわる民事責任 (responsabilité civile)、刑事責任 (responsabilité pénale) および懲戒責任 (responsabilité disciplinaire) の問題を、それぞれ監査主体としての会計監査役の資格にかかわるものと会計監査役に与えられている様々な職務の実施に起因するものとに分けて考察する。これによって、会計監査役の法的・職業倫理的責任がどのように認定されいかなる形で追及されることになるのかを明かにする。

2. 民事責任の論理と認定

(1) 会計監査役の民事責任にかかわる基本論理

まず、本節で会計監査役が負う法的責任のうち民事責任について検討する。

会計監査役による監査制度の枠組みを規定している商社会法は、会計監査役の民事責任に関して、「会計監査役は、その職務の遂行に際して犯した重過失および軽過失に起因する損害について被監査企業および第三者に対して責任を負う」と規定している(第234条第1項)¹⁾。

会計監査役は、被監査企業の株主総会によって選任されることを通じて職務に従事することになる。しかしながら、会計監査役監査の存在意義は単に株主の利益を保護することにとどまらず、一般に公表される会計情報の監査を通じて広く社会全体の利益保護にまで及ぶものと考えられている。そうであるならば、会計監査役の役割は被監査企業の枠を超えたより広い視野の中で捉えられなければならないであろう。

また、会計監査役の職務は被監査企業との契約によって任意に設定されるのではなく、商社会法その他の関係法令によって規定される法定職務として理解されるべきである。会計監査役の職務をこのように理解すると、民事責任は被監査企業との契約で定められた事項ではなく、法令によって規定されている義務の不履行に起因して発生するということがわかる。法定されている職務を誠実に遂行しなかったことで損害を発生させた場合には、これを賠償する責

任を課せられることになるのである。

会計監査役の職務遂行に際しての具体的な手続については、職業基準たる監査基準によって規定されている。これを遵守して職務を行うことが職業倫理規則によって明示的に要請されている。監査基準は、社会的な合意の下で会計監査役による職務の品質を一定以上の水準に維持する役割を果たすものである。別の見方をすれば、それは職務の遂行に当たって善良で慎重な職業専門家に通常求められる正当な注意(diligence)の水準を示すものということができるのである。したがって、監査基準が遵守されていないということは、すなわち職業専門家としての正当な注意が払われていないということを意味するのである。会計監査役の民事責任の認定には、このように監査基準の遵守状況、換言すれば職業専門家としての正当な注意が払われていたかどうか深くかかわっていると理解できるのである(MONÉGER et GRANIER[1995] p.137)。

会計監査役が民事責任を問われるのは、職務遂行に関連して過失を犯しそれによって被監査企業または第三者に損害を与えた場合である。では、どのような事項が会計監査役に民事責任をもたらす過失なのだろうか。そして、それはいかなる論理で認定されるのであろうか。次にこれらの点について検討する。

(2) 過失の意義と認定

①手段債務に基づく過失とその認定

理論的には、会計監査役は自分自身で犯した過失についてのみ責任を負うにすぎない。しかしながら、業務の一部を他者に委託している場合には、受託者が犯した過失についても委託者たる会計監査役が自らの過失を構成するものとして責任を引き受けることになる(*Ibid.*, pp.140-141.)。

上述のように、会計監査役は、法令によって規定されている職務を適法にそしてまた監査基

1) 商社会法の条文中に用いた「重過失」および「軽過失」なる訳語は、それぞれ“faute”と“négligence”に当たったものである。そもそもいずれの語も「過失」を意味するものであるが、条文が敢えて両者を併記していることに鑑みてこれらの訳語を当てた。なお、単純な不注意による過失(simple négligence)に対して“faute”は意図的(intentionnelle)であるとする解釈がある(CNCC[1995](b) p.2.)ことをも考慮した。

準および職業倫理規則にしたがって適切に実施する義務を負っている。もし会計監査役が法令や監査基準などによって課せられている義務を果たさなければ、そこから重大な過失が生じることになる。

民法上の債務には、債務者が特定の結果について義務を負わない債務と義務を負う債務とがある。前者は手段債務 (obligation de moyens)、後者は結果債務 (obligation de résultat) と呼ばれている。手段債務の債務者は、なすべきあらゆる手段を行使する義務を負うがその結果について保証を行うものではない。これに対して、結果債務の場合には債務者は約束した結果を達成する義務を負うことになる。債権者の立場からは、手段債務の債務者の責任を問うためにはなすべきあらゆる手段が行使されなかったことを証明する必要がある。これに対して、結果債務のケースでは債務者の過失を証明する必要はなく、約束された結果が達成されなかったことを証明すれば足りることになる (中村他 [1998]p. 207)。

会計監査役には職務の継続性 (permanence de la mission) が保証されている。それは、会計期間中のいつでも職務権限を行使して必要な検証を行うことができるという意味である。会計監査役は、被監査企業が行う取引の会計処理のすべてを継続的に監視し続けるわけではない。会計監査役の監査は通常試査 (sondage) によって実施され、その範囲内で入手した証拠に基づいて職業専門家としての合理的な判断を下すことになる。このとき、会計監査役は、監査基準等によって示される指針にしたがって職業専門家としての正当な注意を払いながら合理的な判断の基礎を形成するに足るあらゆる手続を実施することを義務づけられている。こうした意味において、会計監査役が通常の監査職務に関して手段債務を負うものであることは明らかであり、監査の結果について何らかの保証をなす義務を課せられているわけではないのである。

会計監査役が監査職務に関して手段債務を負うに過ぎないとすれば、その過失責任を追及しようとする者は自らこれを証明しなければならないことになる。したがって、それが不可能であれば、すなわち会計監査役が職業専門家としての正当な注意を払って監査を実施しなかったことを立証できなければ、当該会計監査役の民事責任を問うことはできないということになるのである (CNCC[1995](b)p.4)。

学説および裁判所の判例を分析すると、これまで会計監査役は手段債務を負うに過ぎないとする立場がとられてきたことがわかる (Ibid., p.6)。

②結果債務に基づく過失とその認定

会計監査役は監査の結果について絶対的な保証をするものではなく、法令や監査基準などにしたがって正当な注意を払いながら適法かつ適切に職務を遂行する責任を負うに過ぎない。いわゆる手段債務の概念を会計監査役の職務に適用するという考え方が、現代の監査理論にも適合することは容易に理解できよう。とくに、いわゆる情報監査としての計算書類の監査に関しては、会計監査役に対して結果債務を課すことは難しいであろう。

情報監査においては、会計監査役は、被監査企業が作成した計算書類によって提供される情報が経営内容を適切に反映するものであることを計算書類の作成基準等に照らして判断する。会計監査役は作成基準への準拠性に関する判断のみならずその適用の妥当性に関する判断を求められているとはいえ、会計処理手続の複数性を前提にすれば会計処理の最終的な結果としての計算書類について絶対的な保証を行うのは不可能なことである。会計監査役がなし得るのは、職業専門家としての正当な注意を払いながら必要なあらゆる手続を実施して形成した心証を「監査意見」という形で表現することに過ぎないと考えべきであろう。このように、会計監査役の職務とくに情報監査としての計算書類

の監査については、手段債務のみを負うものとする理解が妥当であるように思われる。

ところが、会計監査役はそれ以外にも様々な職務を与えられている。その中には、一定の結果を保証することを義務づけられているものもあると解釈されている。つまり、会計監査役は結果債務を負うこともあると考えられているのである²⁾。例えば、会計監査役は次のような職務について結果債務を負うことになる(MONÉGER et GRANIER, *op.cit.*, p.144.)。

- ①最も多くの報酬を得ている者数人に支払われた報酬総額の正確性の証明
- ②会社と経営者の間で取り交わされた法によって規制されている取引に関する報告書の作成
- ③保証株に関する規則適用の検証
- ④定款変更の適法性の調査
- ⑤経営者が義務を怠っている場合の取締役会および株主総会の招集
- ⑥基準違反、誤謬または違法行為を発見した場合、あるいは計算書類の表示ないし評価方法の変更を認識した場合の取締役会および株主総会への報告

これらの職務に際しては、会計監査役は自ら形成した心証の表現を求められているのではなく、正確性や適法性という事実を確かめることあるいは法が定める行為の実行を要請されているのである。こうした職務の多くは、いわゆる実態監査として理解されるものである。上の例では、⑥の株主総会の招集以外はすべて実態監査としての性格をもつように思われる。

情報監査の場合とは異なり、実態監査においては会計監査役が自らの心証を形成してそれを監査意見として表現するのではなく、特定の事実を指摘するという形での結果の伝達が行われる。監査の利用者においても、会計監査役によ

って例えば違法行為や重大な誤りといった特定の事実が指摘されることを期待しているものと思われる。

このため、例えば実態監査として報酬総額が不正確であるという事実を確認し損なえば、それは法によって期待されている結果を得ることができなかったことを意味する。また、法によって要請されている株主総会の招集(商社会社法第158条)を行わなければ、会計監査役は自らに課せられた義務を果たさなかったことになる。このとき、会計監査役は、期待された結果を導くことができなかったという理由でその責任を問われることになるのである。

(3) 会計監査役としての資格等にかかわる過失責任

会計監査役として選任され職務を行うことができるのは、そのために用意された「名簿」に登録されている者に限られる。各企業は「名簿」に登録されている候補者の中から会計監査役の選任を行うことになるが、その際、会計監査役の外見的独立性の確保を図って商社会社法が規定する欠格事由が考慮されなければならない。とくに、会計監査役と個々の企業との間に存在する関係を規制する特殊欠格事由が重要であり、これに該当する者を会計監査役として選任することはできない。

商社会社法によれば、これらの規定に反して選任された会計監査役の下で行われた株主総会の議決は無効であるとされている(第222条)。これによって何らかの損害が生じた場合、もし会計監査役が当該企業に会計監査役として選任される資格がないことを承知の上で自分を選任させていたならば、当該会計監査役はそれを賠償する責任を負うことになる(CNCC, *op.cit.*, p.7.)³⁾。

2) その他、手段債務と結果債務の両方を伴う場合もあるとされているが(J.MONÉGER et T.GRANIER [1995]pp.144-145),ここでは詳しい議論は省略する。

3) もっとも、この問題で損害賠償請求がなされるケースは稀であるとされている。というのは、仮に何ら

(4)職務の実施にかかわる過失責任

会計監査役の職務には、情報監査および実態監査としての監査職務、監査職務ではないがその延長線上に位置づけられるいくつかの職務、さらにはその他の特別な職務がある。会計監査役は、こうした職務を実施するに当たって法令や監査基準などにしたがわなければならない。もし会計監査役が法令または監査基準などに違反して職業専門家としての正当な注意を払わなかったならば、そこに会計監査役の過失責任が生じることになる (*Ibid.*, p.8)。

ここでは、会計監査役の職務のうち監査職務とそれに付随して実施されるその他の職務にかかわる過失責任を取り上げて検討する。

①監査職務にかかわる過失責任

i) 計算書類の監査

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。計算書類の監査にかかわる具体的な手続や方法は監査基準によって定められており、これによって会計監査役が達成すべき監査の品質水準が明らかにされている。また、監査基準は会計監査役の役割や責任の範囲といった監査職務実施の前提となる事項を示すことによって、これらの点に関する監査関係者間の合意を形成する重要な手段であると考えられている。会計監査役の責任はこの合意に基づいて監査基準の枠内において議論されることになる。

計算書類の監査に伴う会計監査役の責任は、監査基準によって定められている手続等を職業専門家としての正当な注意を払いながら適切に実施したか否かによって判断されることになる。すなわち、正当な注意を払っていれば発

見され得たであろう法令・基準違反を発見できなかった場合にのみ、会計監査役の過失責任が問われることになるのである (*Ibid.*, p.8)。

情報監査としての計算書類の監査は、通常試査によって実施される。試査の範囲は、内部統制の整備・運用状況や監査対象項目の相対的重要性・危険性等を考慮して慎重に決定されるべきものである (CNCC[1991]pp.27-30)。その上で、試査に基づいて監査が行われている場合には、監査人がより踏み込んだ調査の実施が必要とされるような法令・基準違反の存在を見抜くことができなかったとしても、そのことによって会計監査役の責任を問うことはできないとの判断が示されている (CNCC[1995](b)p.9)。試査の範囲が監査基準等にしがたって適切に決定されており、その範囲内で正当な注意を払って監査手続が実施されていれば会計監査役は過失責任を免れることができるのである。

ii) 監査意見の表明

会計監査役は、監査手続を実施して収集した監査証拠を評価することによって得た結論を監査意見という形で監査利用者に伝達する。すなわち、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ており、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 (*image fidèle*) を提供するものであることを証明するのである (商事会社法第228条)。

会計監査役が法令等に準拠せずに作成されているかまたは真実かつ公正な概観を提供していない計算書類に対して無限定意見を表明することがあれば、監査済みの計算書類を利用して意思決定を行う株主や債権者などに重大な損害を与える恐れがある。実際に損害が発生した場合には、誤った (*erroné*) 監査意見を表明した会計監査役は過失責任を問われ、株主等が被った損害の賠償を求められることになる⁴⁾。

かの損害が生じたとしても、それが違法な状態にあった会計監査役によって引き起こされたものであることを証明する責任は請求者の側にあるし、また適法に選任された会計監査役の下で無効とされた議決を治癒することができる (商事会社法第222条) とされているからである (CNCC, *op.cit.*, p.7.)。

4) 例えば、貸借対照表の虚偽性 (*caractère mensonger*)

ただし、会計監査役は情報監査の枠内における監査意見表明については、いわゆる手段債務を負っているに過ぎない。したがって、仮に誤った監査意見によって株主等が損害を被ったとしても、そうした監査意見が監査基準によって実施すべきであるとされる手続を行わなかったことに起因していなければ、会計監査役の過失責任を問うことは難しい。逆にいえば、会計監査役は監査基準等にしがたって職業専門家としての正当な注意を払って行われた監査の結果とし監査意見を表明していれば、結果的にそれが誤ったものであったとしてもそれによって直ちに過失責任を問われるものではないと考えられているのである (*Ibid.*, p.11)。

iii) 実態監査

情報監査としての計算書類の監査結果である監査意見は一般監査報告書 (*rapport général*) によって伝達される。一方、会計監査役が実施する実態監査の結果の一部は、特別報告書 (*rapport spécial*) によって別個に報告されることになっている。とくに、商社会社法によれば、例えば株式会社において会社と取締役等との間で行われる取引 (*convention*) は事前に取締役会の承認を得ることを義務づけられており (第101条第1項)、承認された取引は会計監査役に通知されなければならない (第103条第2項) とされている。会計監査役はこれに基づいて特別報告書を作成し、法によって規制されている取引がなされたことを株主総会に報告するのである (同第3項)。

商社会社法が会社と取締役等との取引をとくに規制しているのは、それが株主や債権者の利益を損なう恐れがあることに配慮しているためと思われる。こうした重要な意味をもつ事実についての通知を受けたにもかかわらず必要な調

査を実施しないかあるいは特別報告書を作成しなかった場合には、監査基準に照らしても会計監査役は重大な過失を犯したものとしてその責任を免れ得ないであろう。

ただし、監査基準によれば、会計監査役は通知を受けたかまたは職務の過程で発見した取引について必要な検証を行って特別報告書を作成すればよく、その他の取引を発見するための調査を行う必要はないとされている (§ 2141)。これにしがえば、通知を受けていないものや正当な注意を払って実施された監査職務の過程で発見されなかったものについては、たとえ特別報告書が作成されなくても会計監査役の過失責任が問われることにはならないと解すべきであろう。

②その他の職務にかかわる過失責任

ここでは、取締役会および株主総会に対する法令・基準違反および誤謬の報告という職務、共和国検事に対する違法行為の告発 (*révélation de faits délictueux*) ならびに警告手続 (*procédure d'alerte*) にかかわる過失責任について検討する。

i) 法令・基準違反および誤謬の報告

商社会社法によれば、会計監査役は、その監査職務を遂行する過程で発見した法令・基準違反および誤謬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 (第230条, 第233条第1項)。この義務を怠りこれによって被監査企業または株主に損害を与えれば、会計監査役はその損害を賠償しなければならない (*Ibid.*, p.14)。

ここで注意すべきことは、会計監査役は法令・基準違反や誤謬の発見を義務づけられているわけではないという点である。商社会社法によって課せられている義務は、監査基準等に準拠して正当な注意を払いながら実施された監査職務の枠内で発見されたものを取締役会および株主総会に報告するという点である。したがって、実施された監査職務自体に瑕疵がなければ

および増資に対する払い込み (*libération d'une augmentation*) がないことを知りながら、株主に計算書類の承認を提案した会計監査役が過失責任を問われたというケースが指摘されている (*Ibid.*, p.10)。

ば、違反や誤謬を発見できなかったこと自体について過失責任を問われるのは、あくまでも発見した事実を報告しなかったということについてであるという点に留意しなければならない。

ii) 違法行為の告発

会計監査役は商社会社法によって被監査企業における違法行為を共和国検事に告発するという特殊な義務を課せられている(第233条第2項)。監査基準によれば、告発の対象となる違法行為とは商社会社法に規定されている違反または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り、重要かつ故意によるものであるとされている (§351)。

会計監査役の民事責任との関連で指摘しておかなければならないのは、それが会計監査役にとって法律上の義務であるという事実である。つまり、もし告発の対象となる違法行為を発見しながらこれを告発しなければ、会計監査役は法律上の義務を履行しなかったことになるのである。そしてそこから損害が生じることになれば、それは会計監査役にとって民事責任を問われる過失となるのである(*Ibid.*, p.14, MONÉGER et GRANIER, *op.cit.*, p.151)。

iii) 警告手続

1984年に行われた商社会社法の改正によって、会計監査役は被監査企業の経営難(*difficulté*)を予防するいわゆる警告手続という重大な職務を与えられることになった⁵⁾。

商社会社法によれば、会計監査役は監査職務を実施する過程で被監査企業の経営の継続性を損なう恐れのある事実を発見したときには、これを取締役社長に伝えるものとされている(第230-1条第1項)。これによって警告手続が開

始される。

会計監査役は、どのような場合に警告手続を開始すべきかという重大かつ困難な問題に直面することになる。この点については、職業組織が参考となる事項を示している(CNCC[1995](a)pp.100-101)。しかしながら、複雑な企業活動を考えると、警告手続を適時に開始するために会計監査役は監査職務の実施に際して細心の注意を払うよう要求されることになる。

その上で、もし会計監査役が適時に警告手続を開始しなかったならば、そのことによって損害を被った者に対して責任を負うことになる。ただし、警告手続は、実態監査的な性格をもつがあくまでも情報監査としての計算書類の監査の延長線上に位置づけられる特殊な職務である。それゆえ、会計監査役が警告手続について負うのは、情報監査と同じ手段債務に過ぎないとの解釈がなされている。つまり、警告手続の開始に至る過程で職業専門家としての正当な注意が払われていたかどうかは問われるのである。この点を明らかにして警告手続の実施にかかわる会計監査役の過失を立証する責任は、損害賠償の請求者の側にあると考えられているのである(CNCC[1995](b)p.15)。

このように、警告手続にかかわる会計監査役の過失責任についても、職業専門家としての正当な注意を払って職務が行われたかどうかによって認定されることになる。とくに、警告手続の開始につながる経営の継続性にかかわる評価の適否が問題となろう。つまり、正当な注意を欠いたことによりこの評価が明らかに誤ったものであったということが証明された場合には、会計監査役の過失が認められることになるのである。会計監査役は警告手続の実施について結果債務を負うものではないから、警告手続の開始に至る過程で実施すべきすべての手続を誠実に行っていれば、たとえ開始時期が適時性を欠いていたとしても直ちにその過失責任を問われることはない。むしろ、手段債務自体は誠実に履行されたとの判断によって、会計監査役

5) 警告手続に関する商社会社法の規定は1994年に再度改正されているが、手続自体に本質的な変更はない。

は過失責任を免れることになると考えられるのである。

(5) 民事責任と民事責任保険

以上の考察から、会計監査役の民事責任は職業専門家としての正当な注意を払って必要なあらゆる手続を実施したかどうかにか照らして判断されるということがわかる。このとき、監査手続を具体的に規定し、監査の品質水準に関する社会的合意形成の手段として期待されている監査基準が極めて重要な存在として浮かび上がってきた。監査基準にしたがって職務が実施されたか否かが会計監査役の民事責任の有無を決定するということができるのである。

会計監査役は、一部の職務を除いて原則として手段債務を負いながら法定された職務を遂行している。したがって、民事上の損害賠償請求に当たっては、請求者の側が会計監査役の過失に起因する損害を立証しなければならない。そして、その損害は確実かつ直接的なものであり、何らかの既得権 (*droit acquis*) を侵害するものでなければならないとされている (*Ibid.*, p.23)。また、会計監査役の民事責任を問うためには、会計監査役の過失と損害との因果関係 (*causalité*) が立証されなければならないのである (*Ibid.*, p.24)。

このように、会計監査役の民事責任を問い損害の賠償を得るためには、請求者の側にかかなり重い負担が課せられている。しかしながら、COURET[1992]が指摘するように、会計監査役の職務が計算書類の監査という枠を越えて様々な領域に拡大し、また社会的利益の保護という視点が加わるようになると、必然的に会計監査役の責任の範囲にも重大な影響が及ぶようになる。近年、会計監査役の責任問題は刑事から民事に移っており、その責任も重くなる傾向にある。損害賠償の額についても、アメリカやイギリスほどではないにしろ徐々に増えつつあるといわれている (pp.7-9)。

民事責任が認定されると、会計監査役は過失によって生じた損害を賠償しなければならない。職務の性質に鑑み、一旦過失が認定されると会計監査役は被監査企業や株主に対してその支払能力を超える賠償責任を負うことがあり得る。このとき、会計監査役が支払いに応じられなければ被害者が救済されないことになる。また、社会に会計監査役という専門職業に対する不信感を醸成する恐れもある。

こうした事態を未然に防ぐために、1969年大統領令は、すべての会計監査役に対して会計監査役協会の会員になるために民事責任を保障する保険への加入を義務づけている (第84条)。

CARLAC[1993]によれば、会計監査役の民事責任保険 (*assurance responsabilité civile professionnelle*) は、会計監査役が職務を遂行することによって犯した過失を保障するものである。会計監査役として職務に従事するに際しては、必ずそして自動的に保険契約を交わさなければならない。この保険は民事責任の認定にともなって発生する金銭的な賠償責任を保障するものであるが、各会計監査役があらかじめ申告した活動の範囲内における過失だけが保障の対象となる。したがって、会計監査役という職業と関係のない活動 (例えば専門会計士としての活動) ないし禁じられている活動に起因する損害については保障の対象から除かれる (pp.81-84)。

民事責任保険については、会計監査役の賠償能力を補い被害者を保護することに本質的な意義を見出すべきである。保険に加入していることが会計監査役にとって免罪符にならないことはいうまでもない。会計監査役は、何よりもまず民事責任の対象となるような過失を犯さないように、職業専門家として正当な注意を払って誠実に職務を遂行しなければならないのである。

3. 刑事責任の論理と認定

刑法は、社会にとって有害であると考えられ

る人間の行動を規制する。会計監査役も他のすべての個人と同様この論理にしたがわなければならない、もし違法行為を犯せば刑事罰を受けることになる (CNCC[1996](a)p.1)。

本節では、まず会計監査役にかかる刑事責任の論理について概観する。その上で、それがどのような事実に基づいて認定されるのかについて、民事責任の場合と同様会計監査役の資格にかかるものと職務に関係するものとに分けて検討する。

(1) 会計監査役の刑事責任にかかる基本論理

会計監査役は、普通法 (*droit commun*) 上の違法行為の正犯 (*auteur*) または共犯 (*complice*) として刑事責任を追及される可能性がある (MONÉGER et GRANIER, *op.cit.*, p.171)。

正犯とは、刑法によって違法行為とされる行為を自ら進んで実際にそして故意に行ったかまたは行おうとしたすべての者、あるいは場合によっては法にしたがって行うべき行為を行わなかった者をいう (CNCC[1996](a)p.6)。

例えば、商社会社法の規定(第233条第3項)に反して職務上知り得た情報を第三者に漏らした会計監査役は、守秘義務違反の正犯として処罰される (*Ibid.*, p.7)。他方、職務遂行の過程で発見した違法行為を共和国検事に告発しなかった会計監査役は、法律によって実施すべきとされている行為 (同条第2項) を行わなかったことにより正犯として刑事罰を課されることになる (第457条)。

これに対して共犯とは、正犯または共同正犯 (*coauteur*) として追及される者の違法行為への助力または援護による従属的な参加の特殊形態である。刑法典 (*Code pénal*) によれば、犯罪または違法行為の準備または実行を助力または援護によって悪意で容易ならしめた者は当該犯罪または違法行為の共犯であり、また贈与、約束、脅迫、命令、権力または権限の濫用によって違法行為をさせたかまたは違法行為を犯すよ

う指示を与えた者も共犯であるとされている (第121-7条)。これを適用すると、態度、行為または無為によって違法行為の実行を可能にした会計監査役は、当該違法行為の共犯とみなされることになる (*Ibid.*, p.8)。

刑法には、犯罪に対する処罰 (*punition*) と犯罪予防 (*prévention*) という二つの目的がある。処罰は犯罪行為によって生じた損害に対する社会的補償手段である。他方、刑罰 (*peine*) を法で定めることには犯罪行為の抑止という狙いがある (*Ibid.*, p.26)。

刑法上の主刑 (*peines principales*) には重罪の刑罰 (*peines criminelles*)、軽罪の刑罰 (*peines correctionnelles*) ならびに違警罪の刑罰 (*peines de police*) の三つがある⁶⁾。刑法においては罪刑法定主義 (*principe de legalité*) がとられているため、例えば会計監査役が刑事責任を問われこうした刑罰を課せられるのは、その行動が刑法上の犯罪類型 (*incrimination*) に厳密に対応している場合に限られる (MONÉGER et GRANIER, *op.cit.*, p.171)。この点は、「職業専門家としての正当な注意」という抽象的な概念が認定の基準となっている民事責任との本質的な違いであるように思われる。

(2) 会計監査役の資格にかかる違法行為と刑事責任

商社会社法は、「そのために作成された名簿

6) 中村他[1998]によれば以下のように説明される。まず主刑とは、立法者が犯罪類型に対して必要に付す制裁をいう。重罪の刑罰には、苦痛を与え名誉を損なう刑罰 (無期・有期懲役、有期禁固) と単に名誉を損なう刑罰 (追放、公民権剥奪) とがある。軽罪の刑罰には、二ヵ月を超える拘禁刑、12,000フランを超える罰金および短期拘禁刑の代替 (例えば、運転免許の停止) がある。違警罪の刑罰には、二ヵ月以下の拘禁刑、12,000フラン以下の罰金、一定の押収物の没収および短期拘禁刑の代替がある。その他、付加刑 (*peines accessoires*) や補充刑 (*peines complémentaires*) などの刑罰がある (p.220)。

にあらかじめ登録されていなければ、何人も会計監査役の職務を行うことはできない」(第219条第1項)と規定している。この規定に反して会計監査役の職務を行った者は、1ヵ月以下の禁固および5,000フラン以下の罰金またはそのいずれか一方に処せられる(1969年大統領令第85条)。

「名簿」登録制度は、一つの側面として明確かつ厳格に定められた資格要件に照らして会計監査役としての職務遂行に必要な能力を備える者を選別するという役割をもっている。これによって監査の有効性と信頼性の確保を図っているのである。もし「名簿」に登録されていない者が能力に関する裏づけなしに職務を行えば、不適切な監査によって利用者に損害を与える恐れがある。また、そのことが監査および会計監査役に対する信頼を損なうことにもなりかねない。

上記の罰則規定は違法な職務の実施を抑止することで監査の有効性を確保し、監査利用者の利益を保護しようとするものである。その一方で、会計監査役という専門職業自体の名誉を保護するという側面をもつものと理解できる。この罰則は会計監査役の資格を認められていないことを理由に課せられるのであるから、対象となるのは会計監査役ではない。つまり、これは会計監査役の刑事責任の問題というよりは、むしろ会計監査役に与えられている職務遂行の独占権(monopole)の保護にかかわる問題であるということができるのである。

同様の見地から会計監査役の称号(titre)も法的な保護の下にある。「名簿」に登録されていないにもかかわらず会計監査役の称号または誤解を与えるような称号を使用した者は、上と同じ罰則を課せられることになっている(同第86条)。

このように、会計監査役の資格にかかわる違法行為は会計監査役自身にかかわるものではなく、資格を得ていない者による違法な職務の実施や称号の詐称という形で犯されるものであ

る。したがって、こうした違法行為の処罰ないし抑止は、適格性を認められた会計監査役の職業的独占権の保護を通じて監査の有効性と信頼性を確保し、もって監査利用者の利益保護を図るものであると解釈できるのである。

(3) 職務の実施にかかわる違法行為と刑事責任

職務実施に関連して会計監査役が刑事責任の対象となり得るケースとしては、(a)欠格事由違反、(b)虚偽情報の提供・追認や守秘義務違反など会計監査役に対する信頼を損なう事項、ならびに(c)違法行為の告発義務違反をあげることができる。これらのうちの前二者は、文字通り違法な行為に対する責任追及である。これに対して(c)は、法によって要求されている行為の非実行に起因して会計監査役が刑事責任を問われるケースである。以下、これらのケースについて検討する。

①欠格事由違反

商事会社法は、会計監査役の独立性とりわけ外見的独立性を確保するために欠格事由を定めている。その上で、「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」(第456条)と規定し、欠格事由違反が刑事罰の対象となることを明示している。

商事会社法が定める欠格事由には、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一般欠格事由(第219-3条)と、特定の企業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特殊欠格事由がある(第220条)。上記の罰則規定は、これらのいずれにも適用される(CNCC[1996](a) p.46)。

職務の受諾に当たって欠格事由に該当することを承知していたというケースについては敢え

て説明の必要はないであろう。ただし、選任時には該当事項が存在しなくても、任期中に欠格事由に当たる状況が発生することも考えられる。この場合には、もはや当該企業において会計監査役の職務を継続することはできないのであるから、直ちに辞任しなければ上記罰則規定に該当することになる。また、企業の経営者が欠格事由に該当する候補者を承知の上で会計監査役に選任させた場合には、当該経営者は欠格事由違反の共犯として処罰される可能性があると考えられる (MONÉGER et GRANIER, *op. cit.*, p.177)。

なお、欠格事由違反が成立するための具体的要件 (élément matériel) として、第一に会計監査役が欠格事由に該当する状況にあるかまたはあったことが証明されなければならない。そして第二に、当該会計監査役が実際に会計監査役の職務を受諾、実施または継続したことが必要である (CNCC[1996](a) pp.49-50)。

また、精神的要件 (élément moral) として、欠格事由に関する法律に違反しようという意思が証明されなければならない。この場合に問われるのは単なる悪意 (mauvaise foi) であり、欠格事由にかかわる規定に違反していることに関する違反者の認識 (connaissance) が立証されればよいとされている (*Ibid.*, pp.50-51)。

会計監査役の外見的独立性を支える欠格事由違反が刑事罰の対象とされていることは、監査および会計監査役に対する社会の信頼を守るという立法者の確固たる意思を表しているように思われる。実際、会計監査役の独立性の確保は監査制度の根幹にかかわる極めて重要な事項である。それゆえ、一方で独立性を損なう行為に対して厳正な制裁を課すことで欠格事由の遵守を担保し、他方でこうした行為を抑止することによって会計監査役監査に対する社会の信頼を維持することが必要である。こうした措置によってこそ監査結果が社会的に受容されるものとなるのである。

②会計監査役に対する信頼を損なう違法行為

会計監査役は、被監査企業が提供する情報が法令・基準に準拠して作成されており経営内容についての真実かつ公正な概観を提供するものであることを証明する。また、企業の経営活動にかかわる様々な事項について、その適法性を検証し意見を述べるという役割を与えられている。こうした立場にある会計監査役が虚偽情報 (information mensongère) を提供したり、あるいはそれを追認するようなことがあってはならない。

会計監査役は、その職務の性格上、被監査企業の機密に関わるような事項を知り得る立場にある。また、職務の有効な実施にとってはそうした事項への接近がある程度保障されていなければならない。もし会計監査役が職務上知り得た事項を他に漏らすようなことがあれば、被監査企業は会計監査役に不信感を抱き秘密事項への接近を制限するに違いない。そうなれば職務の有効な実施に致命的な影響が及び、また会計監査役に対する社会的な信頼喪失に発展する恐れもある。

虚偽情報の提供・追認ないし守秘義務違反といった違法行為は、監査制度の根幹を揺るがすような極めて重大な問題である。以下でこれらの違法行為にかかわる会計監査役の刑事責任について検討し、会計監査役に対する信頼がいかんにして守られているのかを明らかにする。

i) 虚偽情報の提供・追認

商社会法は、「個人の名前でまたは会計監査役会社の社員として、承知の上で被監査企業の状況についての虚偽の情報を提供したかまたは追認したすべての会計監査役を5年以下の禁固および120,000フラン以下の罰金またはそのいずれか一方に処す」(第457条第1項)と規定している。

会計監査役の最も基本的な職務は、被監査企業の経営者によって作成された計算書類の監査である。計算書類が虚偽情報を含んでいるにも

かかわらず会計監査役がこれに対して無限定意見を表明した場合には、虚偽情報の追認という問題が発生する可能性がある。計算書類に含まれる虚偽情報にかかわる責任自体は経営者に帰せられるべきものである。しかし、虚偽であることを承知の上でそれを証明すれば、会計監査役は自らの職務にかかわる違法行為について刑事責任を追及されることになるのである。

一方、会計監査役は、計算書類の監査以外の職務において被監査企業についての情報を提供しなければならない場合がある。このとき、会計監査役が自ら虚偽の情報を提供するようなことがあればそれもまた刑事罰の対象となる。

ただし、虚偽情報の提供またはその追認という会計監査役の違法行為が成立するためには、それを構成する具体的および精神的要件の存在が立証されなければならない (MONÉGER et GRANIER, *op. cit.*, p.179)。

④ 具体的要件

会計監査役による違法行為が成立するためには、虚偽情報の具体的な伝達または報告が立証されなければならない。会計監査役が提供または追認する情報の内容は必ずしも会計情報に限定されていない。このため、会計監査役の監査報告書において経営者が作成した虚偽の会計情報の証明がなされている場合だけでなく、実態監査の結果を伝達する手段としての特別報告書に会計情報以外の虚偽情報が記載されているような場合にもこの要件が立証されることになる (Ibid., p.180)。また、積極的に虚偽情報を証明していなくても、承知の上でそれを黙認したり摘発を回避したりすれば、そうした行為に対して虚偽情報の証明と同様に刑事責任が問題になる (Ibid., p.181)。

刑法上処罰の対象となる虚偽情報とは、情報の受け手を騙そうという伝達者の意志が存在するものに限られる (CNCC[1996](a)p.56)。例えば、経営者による決算操作によって利益を過大に表示した計算書類は、経営内容を実際よりも

良く見せることで株主の判断を誤らせることを意図したものであると推定される。そこには株主を騙そうという経営者の意志が明かに反映されていると考えられ、当該計算書類によって提供される情報は虚偽情報に該当するものとみなされる。このとき、会計監査役が監査報告書によって当該計算書類に対して無限定意見を表明すれば、虚偽情報の追認という違法行為の具体的要件が存在することになると考えられるのである。

情報伝達者の意志が虚偽情報の成立要件であるとするれば、解釈や評価の誤りによって意図せずに提供された事実と反する情報は刑事罰の対象となる虚偽情報とはならず、民事上の損害賠償訴訟の原因となる誤謬に過ぎないということになる (Ibid., p.57)。利用者を騙そうという意志の存在が、会計監査役による虚偽情報の提供または追認という違法行為の認定に当たって重要な意味をもつことがわかる。

⑤ 精神的要件

虚偽情報の提供または追認という違法行為が成立するためには、会計監査役が事情をよく心得た上で当該行為を行っていないなければならない。したがって、刑事責任の追及に当たっては、会計監査役が情報の虚偽性を適切に知っていたことを示す証拠が必要である。換言すれば、会計監査役が事実 (vérité) を認識した上で意図的に事実と反する主張 (contrevérité) を行ったということが立証されなければならないのである (Ibid., p.58)。

会計監査役が情報の虚偽性を認識していたということを立証するのは容易ではない。責任追及を受ける会計監査役としては、刑事責任を回避するために事情を心得ていなかったとの主張を行うに違いない。不適切な職務の実施に起因する過失によって虚偽情報の提供または追認を行ってしまった旨を主張し、刑事罰を回避するために敢えて民事上の賠償責任を引き受けようとするかもしれない。

こうした異常な事態は、正当な注意を欠いて実施された職務を虚偽の意志と同一視する判例⁷⁾によって防止されている (DAUBOIN[1989] p.455)。会計監査役は、経営者によって作成された虚偽情報が伝達され利用者が損害を被ることのないように正当な注意を払って職務を遂行しなければならない。したがって、例えば、正当な注意を払って実施された監査によれば計算書類に含まれる虚偽情報を発見できたはずであるとの推定がなされると、職務の怠慢は虚偽情報の黙認を意図するものとみなされることになろう。

刑事責任の追及に際しては、罪刑法定主義の下で、法規定への厳格な対応が確かめられなければならないとされている。しかし、被告となった会計監査役の精神的な要素については、直接これを観察して犯罪類型と対応させることは困難である。したがって、会計監査役の行為に基づいてその精神状態が推定されることになると考えられる。このとき、会計監査役が職業専門家としての正当な注意を払って、具体的には職業基準たる監査基準にしたがって誠実に職務を遂行したか否かが虚偽情報の提供または追認という違法行為の認定において大きな意味をもつことになる。

ii) 守秘義務違反

商事会社法は、会計監査役に対してその職務に関連して知り得た事実、記録および情報について職業上の秘密保持を義務づけている (第233条第3項)。この義務に違反すれば会計監査役は刑事罰を課せられることになる。いわゆる守秘義務違反が成立するためには、④漏洩された情報が秘密に属するものであったかまたは依然として秘密であること、⑤当該秘密がそれを知り得ない者に対して漏洩されたこと、ならびに

⑥漏洩が実際にそして意図的に行われたことの立証、という三要件が要求される。

④情報の秘密性

会計監査役と被監査企業との間の信頼関係によって知り得た情報、事実、記録等は、すべて秘密に属する事項として扱われる。逆にいえば、会計監査役に課せられる守秘義務は被監査企業の計算書類および活動にかかわるものであり、漏洩された事実は会計監査役に与えられた職務の実施に際して知り得たものに限られると考える必要がある。また、秘密を守ることが義務として会計監査役に課せられているのであるから、漏洩された情報がすでに知られていたかどうかは問題ではない。あくまでも職務に際して知り得た秘密事項を漏洩したという行為自体が刑事罰の対象となると考えなければならないのである (CNCC[1996](a) pp.61-62)。

⑤秘密漏洩の対象人物

秘密情報の漏洩という違法行為は、会計監査役が守秘義務を理由に情報の提供を拒否できる者に対して行われた場合に成立する。逆に、秘密情報を知ることができる者すべてがそれによって利益を受けた場合には、守秘義務違反という会計監査役の違法行為は成立しない (*Ibid.*, p.62)。

⑥秘密漏洩の立証

守秘義務違反という違法行為は、秘密情報がそれを知り得ない者に対して自発的に漏洩されたという事実だけによって即刻成立する。ただし、秘密情報の漏洩に関する具体的な証拠の提示ならびにその自発性の立証責任は、会計監査役の刑事責任を追及する者 (秘密漏洩によって被害を受けた者、検察) に課せられている (*Ibid.*, pp. 64 - 65)。

なお、会計監査役は、違法行為の告発義務、警告手続の実施ならびに訴訟における自己防衛などの際に守秘義務を免除される。

7) 1979年7月12日パリ裁判所ならびに1983年6月29日ヴェルサイユ大審裁判所判決による。

刑法典によれば、守秘義務違反に対する刑罰は1年以下の禁固および100,000フラン以下の罰金とされている(第226-13条)。

③違法行為の告発義務違反

会計監査役は、商事会社法によって職務の過程で発見した違法行為を共和国検事に告発するという特殊な義務を課せられている(第233条第2項)。この義務に違反して発見した違法行為を告発しなかった場合には、虚偽情報の提供または追認の場合と同じく5年以下の禁固および120,000フラン以下の罰金またはそのいずれか一方に処せられる(第457条)。

違法行為の告発義務違反は、欠格事由違反や虚偽情報の提供・追認といった違法行為とは異なり刑事犯罪に該当する行為を積極的に行ったというのではなく、法によって要求されている行為を行わなかったことを理由として処罰の対象とされるものである。したがって、会計監査役の刑事責任を問うためには、具体的要件として告発という行為が回避されたことの違法性が立証されなければならない。すなわち、被監査企業において告発の対象となる違法行為が実際に行われていたことが確かめられ、その上で告発が行われなかったことの証明がなされなければならないのである。

i) 具体的要件

違法行為の告発が行われるためには、まず文字通り刑事犯罪となるような行為が被監査企業内で行われたという事実が認められなければならない。その上で、会計監査役によってそれが評価されなければならないのである。告発の対象となる違法行為は、刑事犯罪に該当するもののうちでもとくに重要でかつ故意に行われたものに限られる。会計監査役は、発見した違法行為がこうした要件を満たすものであるかどうかを評価しなければならないのである。監査基準およびCNCC[1994](a)が重要性および故意性の評価基準を指示しているが、この作業は必ず

しも容易ではないだろう。違法行為を発見したにもかかわらず重要性または故意性の欠如を理由に告発を行わなかった場合、会計監査役がその正当性を主張する際の根拠となるのは監査基準や職業組織による指針にしたがって行った評価の結果だけである。ここでも、監査基準の存在が会計監査役の責任の認定に当たって重要な意味をもつことがわかる。

過去の判例を分析すると、告発の対象とされるいくつかの事実が明らかになる⁸⁾。また、全国協会によっても具体的な事項が指示されている(*Ibid.*, pp.106-116)。会計監査役がこうした被監査企業内における違法行為を発見しながらそれを告発しなかった場合には、当該会計監査役は商事会社法の規定に違反して法律上の義務を果たさなかったことになる。これによって上記の刑罰を課せられることになるが、そのためには行われるべき告発が実際には行われなかったということが共和国検事によって立証されなければならない(CNCC[1996](a)p.75)。

会計監査役が違法行為を発見してからどれくらいの期間に告発が行われなければならないかについて法による定めはない。しかし、判例によれば、告発は適切な時期(*temps utile*)に行われなければならないとされている。もっとも、いつ行うのが適切な時期といえるのかは、対象となった違法行為の性格や会計監査役の職務においてそれを発見することの困難(容易)さに大きく依存するため、一概にいうことはできないであろう。実際、会計監査役は被監査企業の活動を常時監視しているわけではないし、監査手続自体試査によって行われるのであるから、すべての違法行為を発見することは不可能なのである。したがって、こうした制約を考慮

8) 例えば、計算書類が作成されていないこと、貸借対照表の不正確さ、現物出資の水増し、会計帳簿の不備および経営報告書の非作成、会社財産の横領、不正確な貸借対照表の作成にかかわる会計監査役の共犯などがある(CNCC[1996](a)p.74)。

した上で、告発が意図的に回避されたのかあるいはそもそも告発に至ることができなかったのかを検討されることになるだろう。

このように考えると、告発義務違反という会計監査役の違法行為が成立するためには、適時になされなかった告発が意図的な義務回避であるのか否かの認定という問題が生じることになるだろう。つまり、刑法の慣例として、会計監査役に告発義務回避の意志があったかどうかは問われなければならないのである。

ii) 告発回避の意志

そもそも会計監査役が対象となる事実の存在を認識していなければ告発が行われることはない。裁判所は試査を基本とする職務の性格を考慮して「善意の推定」(*présomption de bonne foi*)を行ない、疑わしきは罰せずという会計監査役にとって有利な判断を下す傾向があるといわれる(*Ibid.*, p.77)。したがって、会計監査役が告発を回避しようという意志をもっていたことを立証するためには、まず適切な時期に告発されなかった違法行為が会計監査役によって明確に認識されていたことが証明されなければならない⁹⁾。その上で告発自体が意図的に回避されたことが立証されなければならないのである。

ある違法行為が行われたことを立証するのに比べて、なすべき行為が法の定め反して行われなかったということを証明するのはかなりの困難を伴うものと思われる。会計監査役が告

発を行わなかったことによって社会的に好ましくない影響が及んだ場合には、それに対する制裁と社会的補償が十分になされない恐れがある。

しかしながら、警察権の調査権限を与えられているわけでもなく、被監査企業のすべての行為を常時監視しているわけでもない会計監査役にあらゆる違法行為を適時に発見・告発するように望むことが合理的なことといえるであろうか。むしろ、職業専門家として正当な注意を払いながら職責を果たしていく過程において、その限界内で発見し得た違法行為を告発することこそが会計監査役の義務であると理解すべきであろう。監査の本質と構造に照らせば、裁判所が検察側に困難な立証責任を課し会計監査役に有利な「善意の推定」を行うことは理に適った考え方であろう。

以上で見てきたように、会計監査役の刑事責任については罪刑法定主義に基づいて厳格な事実認定と条文解釈が前提とされている。その際には、会計監査役の認識や意志といった精神にかかわる要件の立証が求められる場合がある。しかしながら、とくに過去における会計監査役の精神状態を直接観察することは事実上不可能である。したがって、会計監査役が職務遂行に際してとった行動を通じてこれを推定するほかはない。そして、その行動の適否を評価する際の基準として、ここでもやはり監査基準の存在が重要な意味をもつことになるのである。会計監査役の職務に対して重要な社会的な意義が見出されている以上、刑事責任という局面においても社会的な合意手段としての監査基準が会計監

9) 会計監査役の側からは、職務の過程で告発すべき違法行為を発見し得なかったと主張することで刑事責任を免れることができると考えるかもしれない。そこで、会計監査役は、敢えて自らの監査職務が不十分であった主張することで自らの善意を立証しようと試みる可能性がある。しかしながら、こうした矛盾した主張は裁判所によって受け入れられない。会計監査役の善意が認められるのは、職業専門家としての正当な注意を十分に払って職務が遂行されたことが前提となるからである。したがって、会計監査役が善意を主張すれば正当な注意を払って職務が行

われたことを意味することになり、裁判所はこれに基づいて会計監査役が職務の実施過程で問題とされている違法行為を認識していなかったはずがないとの推定を行い、故意による告発回避を認定することもありうるのである(DAUBOIN[1989]p.468)。このようにして、告発義務違反による刑事責任の追及をかわすために職務怠慢を主張するという矛盾した状況が予防されているのである。

査役の行動を規制または正当化する重要な手段として位置づけられているのである。

4. 会計監査役の懲戒責任

会計監査役が専門職業の名誉や信頼を損なうような行為を行った場合、当該会計監査役が属する地方協会の地方懲戒委員会によって懲戒処分が検討されることになる。懲戒責任は民事責任や刑事責任とは異なり、法に基づく責任追及ではなく会計監査役という職業専門家に求められる倫理に照らして問われる責任である。「職業倫理規則」が監査基準をはじめとする職業上の様々な規則を遵守すべき旨を規定している。こうした規則に反して職業倫理上問題があると考えられる行為・行動を行った者に対して懲戒処分が下されることになる。

本節では、懲戒責任の具体的な成立要件および処分内容の検討を通じて、専門職業自身の手による懲戒制度が会計監査役制度の有効性と信頼性を確保するのにいかに貢献しているのかを明かにする。

(1) 懲戒責任の成立要件

会計監査役の懲戒責任の対象となる事項は広範囲にわたる。1969年大統領令によれば、「個人または法人たる会計監査役が犯したすべての法令および職業規則に対する違反、すべての重大な過失ならびに誠実性または名誉に反するあらゆる事実、たとえそれが専門職業の実施にかかわるものでなくても懲戒処分の対象とされるべき規律違反となる」(第88条)とされている。

懲戒処分の対象となる事項が会計監査役としての活動にかかわるものに限定されていないことには注意を要するであろう。懲戒責任は職業活動にかかわる倫理にとどまらず、より広く職業専門家としての倫理に照らして問われるものであると考えなければならないのである。ま

た、懲戒責任の成立要件となる事項についても、法令や職業規則に対する具体的な違反行為に限らず重大な過失 (négligence grave) や専門職業の誠実性や名誉に反する事実といったやや抽象的な事項が含まれていることに留意すべきであろう。

以下、これらの事項について、民事および刑事責任の検討と同様に会計監査役の資格にかかわるものと職務に関するものとに分けて概観する。

①会計監査役の資格にかかわる懲戒責任

会計監査役は、職務遂行の前提として住所のある地域を管轄する地方協会の「名簿」に登録することを義務づけられている。住所変更によって所属すべき協会が変わった場合には、新たに所属する協会の登録委員会に対して登録請求を行う必要がある。これを行うことなく会計監査役の職務を行った者は、1969年大統領令の規定に対する違反を理由として懲戒処分を受けることになる (CNCC[1996](b)p.17)。

監査の有効性を左右する重要な事項として会計監査役の独立性の問題がある。商社会法が規定する欠格事由ならびに禁止事項を守ることはもちろん、監査基準および職業倫理規則の独立性に関する規定をも遵守しなければならない。これらの規定に違反すれば、刑事責任とは別に懲戒責任を問われ職業組織によって処分されることになる。

②会計監査役の職務遂行に起因する懲戒責任

会計監査役が監査を実施するに際しては、監査基準をはじめとする職業規則の遵守を義務づけられている (職業倫理規則第1条第2項)。監査基準は会計監査役の監査の品質水準について社会的な合意を形成し、これに基づいて職業専門家の職務を指導および規制するものである。監査基準にしたがわないうで実施された監査は、その品質について公式な保証を与えられていないことになる。こうした監査の実施は利用

者に監査の失敗にかかわるリスクを転嫁することにつながり、会計監査役制度に対する信頼を著しく失墜させるものとなろう。したがって、職業規則の遵守を怠った会計監査役に対しては、職業倫理の観点から厳しい処分が下されなければならないのである。

被監査企業の経営者を過信して不十分な調査に基づいて監査意見を形成したり、重要な会計上の操作を発見しながらそれを指摘することなく監査意見の表明を行うなどは明らかに職務怠慢であり、懲戒処分の対象となり得る重大な過失を犯しているといわなければならない (*Ibid.*, pp.18-19)。

会計監査役という専門職業の名誉と誠実性を傷つけるような事項が職務の遂行に関連して発生することがある。民事責任は損害賠償によって加害者に対して被害者の損害を償わせるものであり、刑事責任は犯罪によって生じた損害の社会的な補償と犯罪の抑止を目的とする。これに対して懲戒責任は、職業専門家がもつべき倫理観を欠いた行為や行動を抑止しあるいはこれに制裁を加えることによって、専門職業の名誉と社会的信頼を維持しようとするものである。この意味において、専門職業の名誉や信頼を損なう行為や行動は最も厳しく処罰されなければならない。こうした観点から懲戒処分の対象となる行為・行動は、多くの場合刑事責任の対象にもなるということには注意が必要である (*Ibid.*, p.19)¹⁰⁾。

例えば、清算企業の資産を横領するために虚偽の書類を作成したり、実際には監査を行わなかったにもかかわらず監査報酬を要求したという事例がある。これらの行為が会計監査役とい

う職業専門家全体の名誉と信頼を著しく損なうものであることは明らかである。こうした行為によって失われた信頼を回復するためには多大な労力を費やさなければならないであろう。こうした事態を未然に防止すること、そして不幸にして発生してしまった事例については厳正なる処罰をすることによって、会計監査役の名誉と信頼を確保するのが懲戒制度の役割なのである。

(2) 懲戒処分

懲戒処分には、①戒告 (*avertissement*)、②譴責 (*réprimande*)、③5年以内の職務停止 (*suspension*) および④「名簿」からの登録抹消 (*radiation de la liste*) の四つがあることは先にも述べた。これらのうち前二者は精神的な処分であり、後二者は権利の剥奪 (*privation de droit*) という意味をもつ (*Ibid.*, p.21)。

戒告および譴責は、主に職務の実施に際して職業規則を遵守しなかったという事例における処分である。これに対して職務停止はより重大なものであり、専門職業の名誉および誠実性を著しく傷つける行為を罰するものである。さらに、刑事上の処罰を受けるような際だって非難されるべき行為を犯した会計監査役に対しては、「名簿」からの登録抹消という極めて重い処分が下される (*MONÉGER et GRANIER, op. cit.*, p.202)。職務の停止は一時的に職務の実施を禁じるものであり、会計監査役としての資格を剥奪するものではない。これに対して登録抹消はすなわち会計監査役としての資格を失うことに他ならず、改めて「名簿」への登録手続を経なければ再び会計監査役として職務に従事す

10) 刑事責任と懲戒責任はそれぞれ異なった目的をもっている。しかし、同一の事例が刑事および懲戒の両責任を同時に問われる性格をもつことがしばしばある。このような場合でも、両責任は相互に独立して検討されるという原則が確立されている。この原則によれば、①同一の違反事例が刑事および懲戒訴訟

の根拠となることがある、②刑事裁判において無罪判決が下されても懲戒責任が消滅しないことがあり得る、そして③原則として刑事訴訟が開始されても懲戒機関が裁定を延期する義務はないとされる (CNCC[1996] (b) p.5)。

ることはできないのである¹¹⁾。

戒告は最も軽い処分であり、確かに懲戒処分に該当はするがそれほど重大とは考えられない事実、例えば交誼に反する行動、不十分な監査あるいは細心の注意を欠いた行動などに対して下される。また、譴責は戒告より幾分重いものと理解できるが違いはそれほど明確ではなく、両者を峻別するのは困難である。例えば、法令等で禁じられている顧客の勧誘行為(démarchage)や会計監査役会社の経営機関に関連した違法行為などに対して課せられる(CNCC[1996](b)p.23)。

職務停止は、会計監査役から一定期間監査職務を行う可能性を奪うものであるから重大な処分である。職務停止の対象となる事項はただ単に重要であるというだけではなく、一定期間にわたって継続的に行われていたものである。例えば、商事活動を行っており、かつこの欠格事由に該当する状況を解消しようとしめない会計監査役は職務停止処分を受けることになる。また、地方懲戒委員会によって登録抹消の処分を下された者が全国懲戒委員会に控訴した際に、処分が軽減されて職務停止の処分を受けることがある(Ibid.,p.24)。

登録抹消は会計監査役としての職業活動を完全に禁止するものであり、言うまでもなく懲戒処分の中で最も厳しいものである。過去の懲戒処分の例を検討すると、重大な過失および継続的に行われた非難すべき行動を罰するためにこの処分が下されていることがわかる(Ibid.,p.24)。

CNCC[1994](b)において公表された懲戒処分の決定例によれば、企業から受託した会計監査役の職務についての申告を怠り、当該企業の経営者に新しい連絡先(coordonnée)の通知を怠

り、住所変更にとまって必要となる「名簿」登録の変更手続に関連して虚偽の通知を行い、説明を求める地方協会会長の呼び出しに応じず、その後消息が不明となった会計監査役に対して「名簿」からの登録抹消の懲戒処分が下されたという事例がある。複数の規則違反や職業専門家としての誠実性を欠く行為が累積しており、これを理由に厳しい処分が下されていることが理解できるであろう。

また、多くの登録抹消処分事例に見られる一つの特徴は、過失の再犯および複数性が決定的要件となっていることである。例えば、会計監査役協会からの指導を繰り返し拒絶したという事例や、繰り返し行われた重大な不当行為が登録抹消という重い処分につながっている。要するに、登録抹消という処分は日常的に行われる重大な過失行為に対する専門職業の厳正なる態度を示すものであり、会計監査役制度の有効性と信頼性の維持を目的とするものとして理解されるのである(CNCC[1996](b)p.25)。

5. むすび

会計監査役は、「名簿」登録制度を通じて監査主体としての独占的地位を与えられている。この地位は、民事上および刑事上の法的責任、そして職業上の懲戒責任を引き受けることによって維持されているものである。したがって、法令あるいは職業倫理に反する行為が認められれば、会計監査役は厳しい責任追及を受けることになる。

会計監査役が法的および倫理的責任を問われるのは、監査主体としての資格に関連して違反を犯す場合および職務遂行の過程で法令等に違反する行為があった場合である。

会計監査役の資格にかかわる責任問題は、職務の有効性と信頼性を確保するために、資格要件の充足を公式に認められていない者による職務から生じた損害の賠償あるいはそうした事実による会計監査役の独占的地位の侵害に対する

11) 再登録の申請は、登録抹消の最終的な決定の日から3年を経過した後でなければ行うことができないとされている(1969年大統領令第117条)。

処罰が問題とされる。また、会計監査役として継続的に職務に従事するために必要な手続を怠れば、職業倫理という観点から処罰の対象となる場合もある。さらには、会計監査役の独立性にかかわる問題についても、法令あるいは職業基準違反に対しては厳しい処罰が行われることになる。

会計監査役の資格要件は監査制度の根幹にかかわる問題であり、その厳正な運営が行われなければ監査制度に対する社会的信頼を維持することが困難になり、監査結果の受け入れに悪い影響を与えることになる。それゆえに、会計監査役の資格および独立性という要件が、法制的および職業的制裁をとともう責任追及システムによって担保されることが不可欠であると思われる。この点に関して、会計監査役監査制度においては十分な責任追及システムが整備されているとともに、豊富な判例を背景に職業組織による会計監査役に対する教育・啓蒙活動も充実しているように見受けられる。

一方、監査をはじめとする会計監査役の職務に起因する法的あるいは職業的責任の問題に関しては、とくに具体的な手続の指針である監査基準の存在が重要な意味をもつことがわかる。会計監査役の職務は商事会社法をはじめとする法令によって定められた法定職務である。しかし、その具体的な手続については法令ではなく監査基準ならびに職業組織の勧告や意見等によって明らかにされている。したがって、会計監査役はこうした職業基準等にしがたってその職務を遂行する必要がある。

民事上の責任は、主として手段債務に基づいて責任追及がなされる。すなわち、会計監査役が必要なあらゆる手続を誠実に実施したか否かが責任の有無を決定づけるのである。それを判定する際の基準となるのが監査基準に他ならない。監査基準は会計監査役の役割や責任の範囲を明確にし、それを果たすために具体的にどのような手続が行われるべきかを規定する。そしてこれに基づいて監査関係者間の合意を形成す

ることで、会計監査役監査制度を社会的制度として成り立たせているといえるのである。監査基準は、会計監査役が職業専門家として払うべき最低限の注意の水準を示しているといえるのである。

監査基準に準拠しない職務の実施は職業上の注意義務を満たしていないことになり、職業上の過失の構成要因と認定されることになる。また、とくに刑事上悪意あるいは義務回避の意志を推定する際にも、監査基準への準拠性が問題とされるように思われる。監査基準に準拠しないということが悪意あるいは法定義務の回避の意志を表象するものと解釈され、これに基づいて違法行為の存在が認定されるのである。

このように、会計監査役の責任問題に関しては、職業基準としての監査基準の存在が重要な意味をもっているとの理解が可能である。このことは、会計監査役の責任が職業専門家の主体的な対応を強く求めるものであることを示唆しているといえよう。職業専門家自身が自らの手で設定した監査基準が監査制度の成立基盤であるとともに自らの責任問題を解決する最良の手段であることが、監査基準の充実度に反映されるように思われる。そして、職業組織による厳正なる懲戒処分が監査基準の規範性を強く支え、監査の有効性ならびに会計監査役の名誉と信頼の確保に大きく貢献していることがわかるのである。

【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

- Christine CARLAC[1993] *L'Assurance R.C. Professionnelle des Commissaires aux Comptes*, PRESSES UNIVERSITAIRES D'AIX-MARSEILLE.
- Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) [1991] *Les Sondage en Audit (Collection Notes d'Informations No.18)*, CNCC Edition.
- [1994](a)*Le Commissaire aux Comptes et la Révé-*

lation des Faits Délictueux (Collection Notes d'Informations No.23), CNCC Edition.

——[1994](b)*Bulletin*, No.95 (Annexe)

——[1995](a)*L'Alerte (Collection Notes d'Informations No.7)*, CNCC Edition.

——[1995](b)*La Responsabilité Civile du Commissaire aux Comptes (Encyclopédie des Études Juridiques)*, CNCC Edition.

——[1996](a)*La Responsabilité Pénale des Commissaires aux Comptes (Encyclopédie des Études Juridiques)*, CNCC Edition.

——[1996](b)*La Responsabilité Disciplinaire des Commissaires aux Comptes (Encyclopédie des Études Juridiques)*, CNCC Edition.

Alain COURET[1992]"Synthèse de la Jurisprudence Récente Concernant la Révocation et la Responsabilité Civile des Commissaires aux Comptes", *Les Petites Affiches*, no.148, pp.7-11.

Gisèle DAUBOIN[1989]"Fonctionnement et Perception du Contrôle par les Juges - La Responsabilité des Commissaires aux Comptes", *Le Commissariat aux Comptes ; Renforcement ou Dérivé ?*, CREDA, pp.413-558.

Joël MONÉGER et Thierry GRANIER[1995] *Le Commissaire aux Comptes*, DALLOZ.

中村紘一, 新倉修, 今関源成監訳, *Termes juridiques* 研究会訳 [1998]『フランス法律用語辞典』三省堂。