

フランスの会計監査役制度の近時の展開

— 2019年改正とその後 —

内 田 千 秋

はじめに

フランスの会計監査役 (commissaire aux comptes) は、会社等の計算書類の法定監査 (contrôle légal des comptes) 等を行う職業専門家である。会計監査役は株式会社の「監査役 (commissaire)」をその前身としており、商事会社に関する1966年7月24日の法律第537号により、「会計監査役」として職業専門化された。フランスにはさらに、会計監査役とは別に、会計業務等を実施する職業専門家として専門会計士 (expert-comptable) が存在する¹。

会計監査役制度はたびたび改正されているが、直近の大きな改正は、「企業の成長及び変革に関する2019年5月22日の法律第486号²」(以下、「2019

1 フランスの会計監査役と専門会計士の関係につき、鳥山恭一「専門会計士と会計監査役——フランスの会計士制度——」中村眞澄先生＝金澤理先生還暦記念第1巻『現代企業法の諸相』63頁(成文堂、1990)。

2 Loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises, JO 23 mai 2019, texte n° 2. 同法律の立法紹介(会計監査役制度の改正に言及するもの)として、石川真衣「企業の成長及び変革に関する2019年5月22日の法律第2019-480号(PACTE法)」比較法学54巻2号91頁(2020)、白石智則「PACTE法——企業の成長および変革に関する2019年5月22日の法律第486号」日仏法学31号158頁(2021)

年5月22日法律」又は「2019年5月改正」という）による改正である。同法律は、企業の成長及び変革に関する行動計画（plan d'action pour la croissance et la transformation des entreprises : PACTE）を実現することを目的としており、PACTE法律とも呼ばれる。同法律の改正事項は多岐にわたるが、会計監査役制度に関しては、商事会社における会計監査役の選任義務に関する閾値（seuil）が引き上げられている。閾値の引上げに伴い法定監査の件数が相当程度減少することが予想されたため、同法律は、小企業法定監査制度（ALPE）等の支援措置（mesures d'accompagnement）を導入している。次いで、同年7月に制定された「会社法の簡素化、明確化及び現代化についての2019年7月19日の法律第744号³」（以下、「2019年7月19日法律」又は「2019年7月改正」という）も、会計監査役制度について若干の改正を行った。同法律は、Thani MOHAMED SOILHI元老院議員がその法律案を提出したことから、SOILHI法律とも呼ばれる。

筆者はこれまで会計監査役の民事責任に関する研究論文⁴を公表してきたが、その研究の前提として会計監査役制度及びその変遷について検討し

等がある。会計監査役制度の改正に焦点を当てたものとして、弥永真生『中小企業会計とその保証』477頁以下（中央経済社、2022）、蟹江章「アカデミック・フォーサイト～一歩先行く学者の視点 フランスの会計監査制度の改革～監査対象範囲の縮小と非監査業務の拡大」会計・監査ジャーナル34巻9号74頁（2022）がある。

- 3 Loi n° 2019-744 du 19 juillet 2019 de simplification, de clarification et d'actualisation du droit des sociétés, *JO* 20 juillet 2019, texte n° 1. 同法律の立法紹介として、拙稿「会社法の簡素化——会社法の簡素化、明確化および現代化の2019年7月19日の法律第744号」日仏法学31号171頁（2021）。
- 4 拙稿「フランスにおける会計監査役の任務と民事責任（2～3・完）——会計監査役のフォート（faute）に関する判例の分析を通じて——」早稲田法学81巻2号116頁以下（2006）、84巻1号111頁（2008）、同「フランスにおける会計監査役の対会社責任（1～2）」法政理論44巻4号162頁（2012）、46巻2号1頁（2014）、同「フランスにおける会計監査役の民事責任」私法76号212頁（2014）等を参照。

てきた。会計監査役制度の2016年改正までは既に別稿で紹介しているため⁵、本論文では、第1章において、2019年5月改正及び7月改正を取り上げることとしたい。また、第2章では、近時の統計をもとに会計監査役をめぐる状況(2019年改正の影響も含む)を概観し、あわせて会計監査役会社(société de commissaire aux comptes)⁶の利用状況に触れることとしたい。これらの実態を把握することにより、会計監査役の民事責任に関する研究を深めることができると考えるからである。

ところで、フランスの会社は、民法典に定める典型契約の一種とされている。民法典第3編第9章には会社の一般規定及び民事会社(以下、「普通法上の民事会社」という)に関する規定が置かれている。商法典第2編に定める商事会社⁷(以下、「普通法上の商事会社」ということがある)には、合

5 拙稿「フランスにおける会計監査役の任務と民事責任(1)——会計監査役のフォート(faute)に関する判例の分析を通じて——」早稲田法学80巻4号99頁(2005)、同「フランス金融安全法による法定監査人制度(会計監査役制度)の現代化——金融の安全に関する2003年8月1日の法律第706号——」比較法学39巻1号246頁(2005)、同「会計監査役職——会計監査役職に関する二〇〇五年九月八日のオルドナンス第二〇〇五-一一二六号」日仏法学24号149頁(2007)、同「法定監査指令の国内法化——2006年5月17日のEC指令第2006-43号を国内法化する会計監査役に関する2008年12月8日のオルドナンス第2008-1278号」日仏法学26号175頁(2011)、同「法定監査制度の改革——会計監査役職に関する2016年3月17日のオルドナンス第315号」日仏法学29号265頁(2017)。

6 会計監査役会社につき、拙稿「監査法人における社員構成の多様化と職業の独立性の保護——フランスにおける会計監査役会社制度の検討を中心に——」早稲田法学85巻3号47頁(2010)、同「フランスの会計監査役会社における監査担当者の個人責任」奥島孝康先生古稀記念第二巻『フランス企業法の理論と動態』89頁(成文堂、2011)。

7 会社の一般規定は民法典1832条以下、民事会社は民法典1845条以下で定められている。商法典第2編には各商事会社に関する規定が置かれており、商法典L. 221-1条以下にSNC、L. 222-1条以下にSCS、L. 223-1条以下にSARL、L. 225-1条以下にSA、L. 226-1条以下にSCA、L. 227-1条以下にSASに関する規定が置かれている。SA、SCA及びSASを合わせて株式制の

名会社（société en nom collectif : SNC）、合資会社（société en commandite simple : SCS）、有限会社（société à responsabilité limitée : SARL）、株式会社（société anonyme : SA）、株式合資会社（société en commandite par actions : SCA）及び略式株式会社（société par actions simplifiée : SAS）がある。社員が一人の有限会社は有限責任一人企業（entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée : EURL）、社員が一人の略式株式会社は一人略式株式会社（société par actions simplifiée unipersonnelle : SASU）と呼ばれている。以下、これらの会社を示す際は上記の略号を用いる。2022年現在、SARLは1,564,100社、SASは1,237,933社、SNCは66,278社、SAは32,342社、SCSは1,355社、SCAは675社である⁸。

第1章 2019年の会計監査役制度の改正

一 改正の背景

1 会計監査役制度の近時の改正

2001年にエンロン事件等の世界的な会計不祥事が起こったことから、2003年8月1日の法律第706号により、会計監査役高等評議会（Haut Conseil du commissariat aux comptes : H3C）が創設されるなど、会計監査役制度の大改正が行われた。

2008年12月8日のオルドナンス第1278号は、2006年5月17日のEC指令第43号（2006/43/CE）（法定監査指令）を国内法化するものであり、2016年3月17日のオルドナンス第315号（以下、「2016年3月17日オルド

会社（société par actions）というが、商法典L. 224-1条以下には株式制の会社に関する一般規定が置かれている。SAには、取締役会が置かれる一層制と、執行役会及び監査役会が置かれる二層制がある。

8 Philippe MERLE, avec la collaboration de Anne FAUCHON, *Droit commercial, Sociétés commerciales 2022–2023*, 26^e éd., 2022, n^o 2.

ナンス」という)は、同指令を改正する2014年4月16日のEU指令第56号(2014/56/UE)及び公益事業体(entité d'intérêt public : EIP)の計算書類の法定監査に適用される特則を定める2014年4月16日のEU規則第537号(N° 537/201) (以下、「2014年規則」という)の要請を反映する改正を行った。2016年改正では、EIPの概念の導入、H3Cの権限強化、監査証明業務と非監査証明業務の同時提供に関するルールの改正、監査事務所の交代制(ローテーション制)の導入、監査委員会の任務の強化等が行われた。

2 2019年5月改正前の会計監査役の選任義務

2019年5月改正前は、すべてのSA(改正前商法典L. 225-218条)及びSCA(改正前商法典L. 226-6条)において会計監査役を選任することが義務づけられていた。これに対して、SNC、SCS及びSARLでは、事業年度の終了時に、貸借対照表の総額155万ユーロ・税控除後(=付加価値税控除後)の売上高310万ユーロ・事業年度中の従業員の平均人数50人の3つの閾値のうち2つを超える場合に、会計監査役を選任しなければならないものとされていた(改正前商法典L. 221-9条2項・R. 221-5条1項、L. 222-2条、L. 223-35条2項・R. 223-27条)。

そしてSASでは、事業年度終了時に、貸借対照表総額100万ユーロ・税控除後売上高200万ユーロ・事業年度中に継続して雇用されている従業員の平均人数20人という3つの閾値のうち2つを超える場合に選任が義務づけられており(改正前商法典L. 227-9-1条2項・R. 227-1条)、以上の閾値を超えない場合でも、商法典L. 233-16条第Ⅱパラグラフ(排他的支配)及び第Ⅲパラグラフ(共同支配)の意味において1社又は数社を支配し又は支配されるSASでは、会計監査役を選任しなければならないものとされていた(改正前商法典L. 227-9-1条3項)。

EUでは、2013年6月26日のEU指令第34号(2013/34/UE)(会計指令)が、法定監査を義務づける範囲をEIP及び中企業以上に引き上げた(同指

令34条1項)。同指令によれば、小企業は、貸借対照表の締切日に、次の3つの基準のうち少なくとも2つの閾値を超えない企業であり（同指令3条2項）、3つの基準は、a) 貸借対照表総額400万ユーロ、b) 純売上高800万ユーロ、c) 事業年度中の従業員平均人数50人である。加盟国は、a) 及びb) に定める閾値を上回る閾値を定めることができるが、この閾値は、貸借対照表総額に関して600万ユーロ、純売上高に関して1200万ユーロを超えることはできない。これに対してフランスでは、2016年の会計監査役制度の改正後も、会計監査役の選任義務の範囲に関する上述の規律は維持されたままであった。

3 財務監察総局報告書（IGF 報告書）

財務監察総局（Inspection générale des finances : IGF）は、2018年3月に『フランス小企業の計算書類の法定監査証明』⁹と題する報告書（以下、「IGF 報告書」という）を公表した。同報告書では、以下のような調査及び分析に基づき、会計監査役の選任義務に関する閾値を引き上げることを勧告した。

フランスでは、会計監査役の人数は13,166人であり（2017年）、会計監査役の法定監査の任務の合計件数は263,527件（EIPが2,661件〔1.0%〕、商事会社が208,092件〔79.0%〕、非営利団体が28,809件〔10.9%〕）である。法定監査に服する企業の割合は、他の国（ドイツ〔1.3%〕、イギリス〔0.5%〕、スペイン〔1.1%〕）に比べて高い（41%）¹⁰。

会計指令に定める閾値に近接する企業について、税務更正の有無、資金

9 Alain CORDIER et al., *La certification légale des comptes des petites entreprises françaises*, IGF, mars 2018, <https://www.igf.finances.gouv.fr/files/live/sites/igf/files/contributed/IGF%20internet/2.RapportsPublics/2018/2017-M-088-03.pdf> (2022年11月30日最終閲覧)。同報告書の概要は、弥永・前掲注2) 477頁以下、蟹江・前掲注2) 77頁でも紹介されている。

10 CORDIER et al., *supra* note 9, pp. 5 et s.

調達能力の高低、倒産予防等の観点から調査したところ、計算書類の監査証明の効果は有意でなかった¹¹。他方で、小企業における法定監査の費用は平均5,500ユーロにのぼり、小企業にとっては比較的高額といえる。また、小企業の75%が、会計監査役に加えて専門会計士を選任している。

計算書類の信頼性確保と小企業が負担する費用の緩和との公正な均衡の観点から、本報告書は、すべての商事会社について、法定監査の選任義務に関する閾値を会計指令に定める基準にまで引き上げることが提案する¹²。本報告書はまた、規範の潜脱を回避するために、全体でこの閾値を超えるようなグループの筆頭事業体に監査証明を義務づけることも提案する。

2019年5月改正前の閾値を超えるが会計指令に定める閾値を下回る企業の任務は約12万件あり、売上高6億2000万ユーロに相当する¹³。6年後には最大6億2000万ユーロが失われうるが（会計監査役の任期が6事業年度であるため〔商法L. 823-3条1項〕）、この喪失は、大事務所よりも、よりいっそう小規模な事務所に影響を及ぼすであろう。

4 DE CAMBOURG 報告書

会計監査役職のための支援措置を決定するため、会計基準機関の長であるPatrick DE CAMBOURG氏主宰の専門委員会が組織され、同委員会は、2018年6月に『会計監査役職の将来』と題する報告書¹⁴（以下、「DE CAMBOURG 報告書」という）を公表した。同報告書は、3つの主たる目標を掲げ、38の提案を行った。同報告書はまず、中小企業に適合する法定監査の新たな仕組みを促進するため（目標1）、小企業法定監査（ALPE）の導入、小規模

11 CORDIER et al, supra note 9, pp. 10 et s.

12 CORDIER et al, supra note 9, pp. 20 et s.

13 CORDIER et al, supra note 9, pp. 27 et s.

14 Patrick DE CAMBOURG, *Rapport du l'avenir de la profession des commissaires aux comptes (CAC)*, juin 2018, https://www.economie.gouv.fr/files/files/PDF/rapport_avenir_profession_CAC-200618.pdf（2022年11月30日最終閲覧）。

グループの筆頭事業体への会計監査役選任の義務づけ、任期途中の任務の取扱い等について提案を行った。

さらに、一般的利益及び経済的社会的発展のために法定監査人の役割を拡大するという目標（目標2）のもと、独立性規範に違反しないという条件で、会計監査役が、計算書類監査の法定任務の枠内で、又は、法定任務の枠外すなわち法定任務とは独立して、保証（attestations）を付与することを可能にする法令規定を置くことを提案している（Proposition 8.A）¹⁵。同報告書は、会計監査役が提供しうる業務として、財務状況、予測、税務、社会保障、法的安全、社会環境責任（RSE）、非財務情報、内部統制、情報処理システムに関する保証等の業務を例示している。

二 2019年5月改正

1 審議経過等

2019年5月22日法律¹⁶の政府提出法律案は2018年6月19日に提出され、国民議会第一読会、次いで元老院第一読会において審議されたが、2019

15 DE CAMBOURG, supra note 14, pp. 51 et s., spéc., Orientation 8, Proposition 8.A.

16 同法律による会計監査役制度の改正を解説するものとして、Alain COURET et Bruno DONDERO, *Loi PACTE et droit des affaires*, 2019, pp. 62 et s.; *Loi PACTE, sociétés, commercial, social : ce qu'il faut savoir*, 2019, pp. 13 et s.; Mesures de la loi Pacte en matière de commissariat aux comptes, *BRDA* 10/19, inf. 3, p. 7; Jean-François BARBIÉRI, La réforme du commissariat aux comptes par la loi *PACTE* : rabotage du contrôle légal et lots de consolation, *Bull. Joly Sociétés* juin 2019, p. 84; Jean-Marc MOULIN, La réforme du commissariat aux comptes par les lois *Pacte* et *Soiilhi*, *Gazette du Palais* mardi 24 septembre 2019, No. 32, p. 63; Muriel DE SZILBEREKY, Le contrôle légal des comptes après l'entrée en vigueur de la loi *PACTE*, *Rev. Sociétés* 2019, p. 598; Jean-Louis NAVARRO, *Loi PACTE : les modifications apportées en droit comptable*, *JCP E* 2019, n° 1326等を参照した。

年2月20日開催の同数混合委員会では合意に至らなかった。その後、国民議会新読会、元老院新読会及び国民議会最終読会を経て、同法律案の審議が終了した。同法律に対して違憲審査請求が行われたが¹⁷、2019年5月16日の憲法院判決第781号¹⁷により同法律の主要部分については合憲判断がなされている。

「解放された企業 (entreprises libérées)」と題する同法律の第1節は、企業の設立、成長、復活及び承継の各場面に関係する措置を定めている。会計監査役制度の改正は、企業の成長の支援策のうち、企業の手続の簡素化を目的とする措置に位置づけられる¹⁸。同法律は、IGF報告書の勧告に基づき、商事会社における会計監査役の選任義務に関する閾値を引き上げ、かつ各商事会社の閾値を統一した。その上で、De CAMBOURG報告書の提案に基づき、閾値引上げに伴う支援措置として、小企業法定監査制度 (ALPE) 等を導入した。同法律制定の2日後には、「会計監査役の選任の閾値及び職業実施基準を策定するための期間を定める2019年5月24日のデクレ第514号¹⁹」(以下、「2019年5月24日デクレ」という)が公表された。そして、「会計監査役に関する2020年3月21日のデクレ第292号²⁰」(以下、

17 Cons. Const., 16 mai 2019, n° 2019-781 DC, D. 2019, act. 1045. 会計監査役に関しても、商法典L. 225-218条 (SA) 及びL. 226-6条 (SCA) が会計監査役の選任義務の範囲を限定した点につき違憲審査請求が行われたが、合憲と判断された。

18 Rapport par Roland RESCURE et al., t. I, *Ass. Nat.*, N° 1237, pp. 14 et s.

19 Décret n° 2019-514 du 24 mai 2019 fixant les seuils de désignation des commissaires aux comptes et les délais pour élaborer les normes d'exercice professionnel, *JO* 26 mai 2019, texte n° 4. 同デクレの解説として, X. DELPECH, Commissariat aux comptes (relèvement des seuils) : publication du décret, *D.* 2019, act. 1167.

20 Décret n° 2020-292 du 21 mars 2020 relatif aux commissaires aux comptes, *JO* 24 mars 2020, texte n° 4. 同デクレの解説として, Jean-François BARBIÈRI, Le commissariat aux comptes après la loi *PACTE* : adaptation des mesures réglementaires, *Bull. Joly Sociétés* juillet-août 2020, p.

「2020年3月21日デクレ」という）は、職業倫理規程（商法典命令の部附則8-1）を改正するなどした。

2 新しい選任範囲

(1) 選任義務に関する閾値の引上げ及び統一

2019年5月改正は、計算書類の監査における商事会社の義務を調和させるために、SA及びSCAによる会計監査役の選任について閾値を導入した上で、他の商事会社の規定及び会計指令と一貫するように、これらの閾値は、貸借対照表総額、売上高及び従業員数によって定められるものとした²¹。国会では、財務情報の信頼性の保証等の観点から会計監査役の選任が有用であることは認めつつも、IGF報告書が示すように小企業にとっては監査報酬等の点から法定監査は大きな負担となるという認識のもとに、小企業の負担を緩和することも目的として、閾値の引上げの導入が検討された²²。この改正事項は、企業に対する制約を緩和し、EUの事業法の最低限の要請と平仄を合わせるという政府の目標に沿うものである²³。

2019年5月24日デクレはすべての商事会社について会計指令の定める原則的な閾値（貸借対照表総額400万ユーロ、売上高800万ユーロ、従業員数50人）を採用した。したがって、すべての商事会社では、会社の事業年度の終了時に、貸借対照表総額400万ユーロ・税控除後売上高800万ユーロ・事業年度中の従業員平均人数50人の3つの閾値のうち2つを超える場合に、会計監査役を選任しなければならない（商法典L. 221-9条2

15. 同デクレによる職業倫理規程の改正につき、Jean-François BARBIÈRI, *Le commissariat aux comptes après la loi PACTE : remaniement du Code de déontologie*, *Bull. Joly Sociétés* juin 2020, p. 33.

21. Exposé des motifs, *Projet de loi relatif à la croissance et la transformation des entreprises*, *Ass. Nat.*, N° 1088, pp. 9 et s.

22. Rapport par RESCURE et al., *supra* note 18, pp. 183 et s.

23. Exposé des motifs, *supra* note 21, p. 10.

項・D. 221-5条1項、L. 222-2条、L. 223-35条2項・D. 223-27条、L. 225-218条2項・D. 225-164-1条1項、L. 226-6条2項、L. 227-9-1条2項・D. 227-1条1項)。ただし、会計監査役の任期の満了に先立つ2事業年度中に上記の3つの閾値のうち2つを超えなかった場合には、会計監査役の選任義務はない(商法典D. 221-5条2項、D. 223-27条、D. 225-164-1条2項、D. 227-1条3項)。

公益事業体(EIP)²⁴にはこれらの規定は適用されない。2019年5月改正により、EIPでは少なくとも1人の会計監査役を選任しなければならないことが明文化された(商法典L. 823-2-1条)。また、連結計算書類の公表義務を負う人又は事業体は、少なくとも2人の会計監査役を選任しなければならない(商法典L. 823-2条、共同会計監査役制度)。

2019年5月改正による閾値の導入及び引上げに対しては、会計指令では、すべての商事会社において一般化された閾値を採用することは課されていないことや、EUの閾値を下回る閾値を採用することは禁止されておらず、企業の財務上の安全性を重視してEUの閾値を下回る閾値を既に採用した国や採用を検討している国(当時)もあることから、過度の国内法化(sur-transposition)ではないかといった批判が見られる²⁵。

24 公益事業体(EIP)とはすなわち、①フランスに本店所在地を有する与信機関、②保険企業・再保険企業、③社会保障法典第9編第3章に定める相互扶助機関・相互扶助機関連合、④共済法典第2編に定める共済・共済連合、⑤規制市場においてその金融証券の取引が認められている人又は事業体、⑥デクレに定める一定規模を超える銀行・保険グループ等の持株会社、⑦補足的職業退職基金、⑧補足的職業退職共済・連合、⑨補足的職業退職機関である(商法典L. 820-1条第Ⅲパラグラフ、D. 820-1条)。2017年4月6日のオールドナンス第484号により、補足的退職年金のための諸機関(⑦～⑨)が「公益事業体」に追加された。

25 BARBIERI, *supra* note 16, p. 84, n° 1 et footnote 4.

（2）法定の閾値を超えない場合

①任意の選任

以上の閾値を超えない場合でも、通常総会は、任意に会計監査役を選任することができる（商法典L. 823-1条第Iパラグラフ1項、SAにつき商法典L. 225-218条1項）。会計監査役の通常の任期は6事業年度であるが（商法典L. 823-3条1項）、任意選任の場合には、6事業年度の任期で選任することも、3事業年度の任期で選任すること（すなわちALPE。4（1）参照）も認められる（商法典L. 823-3-2条）²⁶。

②裁判上の選任

2019年5月改正の前から、以下の商事会社では、社員は会計監査役の選任を裁判上請求することができるものとされていた。SNC及びSCSでは、社員はその有する資本の割合にかかわらず請求可能であるが（商法典L. 221-9条3項、L. 222-2条）、SARL及びSASでは、資本の少なくとも10分の1に相当する1人又は数人の社員によることが要求されている（商法典L. 223-35条3項、L. 227-9-1条4項）。

2019年5月改正により、SA及びSCAについて、資本の少なくとも10分の1に相当する1人又は数人の株主（SCAでは資本の少なくとも10分の1に相当する1人または数人の社員）が、会計監査役の選任を裁判上請求しうる旨の規定が追加された（商法典L. 225-218条3項、L. 226-6条3項）。

③少数社員又は少数株主による選任請求

2019年5月改正により、SNC、SCS及びSARLについて、資本の少なくとも4分の1に相当する1人又は数人の社員が会計監査役の選任を会社に請求した場合には、当該会社は会計監査役を選任する義務を負う旨の規定が置かれた（2019年5月改正後商法典L. 221-9条4項、L. 222-2条、L. 223-35条4項）。

しかし2019年7月改正により、商事会社についてそれぞれ、資本の少な

26 De SZILBEREKY, *supra* note 16, n° 14.

くとも3分の1に相当する1人又は数人の社員が、理由を付して会計監査役の選任を会社に請求した場合には、当該会社は3事業年度の任期について会計監査役を選任する義務を負う旨の規定が置かれた(2019年7月改正後商法典L. 221-9条4項、L.222-2条、L. 223-35条4項、L. 225-218条4項、L. 226-6条4項、L. 227-9-1条5項)。SNC、SCS及びSARLについては資本の保有要件が4分の1から3分の1に引き上げられ、SA、SCA及びSASについては少数株主による選任請求制度が新設されたことになる。また、請求に理由を付すものとされた点、6事業年度ではなく3事業年度の任期とされた点が異なる(すなわち、後述のALPEの対象となる)。

④小規模グループ

(i) グループの筆頭事業体

2019年5月改正は、会社グループが小規模の複数の事業体から構成されるために計算書類の監査証明の義務から免れることを回避するため²⁷、商法典L. 233-3条の意味において1社又は数社の会社を支配している人又は事業体(以下、「親事業体」という)は、連結計算書類の公表義務を負う人又は事業体(商法典L. 823-2条)及びEIP(商法典L. 823-2-1条)である場合を除き、自己が支配する会社とともに構成する総体が、貸借対照表の累積総額400万ユーロ・税控除後売上高の累積額800万ユーロ・事業年度中の従業員の累積平均人数50人の3つの閾値のうち2つを超えるときは、少なくとも1人の会計監査役を選任しなければならないものとした(商法典L. 823-2-2条1項、D. 823-1条1項2項、D. 221-5条)。これは、IGF報告書及びDe CAMBOURG報告書において提案されていた措置である。

ただし、親事業体が、会計監査役を選任している人又は親事業体により支配されている場合、すなわち親事業体が中間親事業体(sous-mères)²⁸である場合には、当該親事業体は会計監査役の選任義務を負わない(商法

27 Exposé des motifs, supra note 21, p. 10.

28 NAVARRO, supra note 16, n° 14.

典L. 823-2-2条2項)。また、親事業体の子会社とともに構成する総体が、会計監査役の任期の満了に先立つ2事業年度中に上記の3つの閾値のうち2つを超えなかった場合には、親事業体は会計監査役の選任義務を負わない（商法典D. 823-1条3項）。

(ii) 重要子会社

商法典L. 823-2-2条1項に定める親事業体により直接又は間接に支配される会社（子会社）は、同条2項に定める例外に該当する場合であっても、当該子会社自身が貸借対照表総額200万ユーロ・税控除後売上高400万ユーロ・事業年度中の従業員の平均人数25人の3つの閾値のうち2つを超えるときは、少なくとも1人の会計監査役を選任しなければならない（同条3項、D. 823-1-1条1項）。なお、親事業体（商法典L. 823-2-2条1項）と子会社（同条3項）とで、同一の会計監査役を選任することができる（同項）。

これらの改正に伴い、グループ関係にある場合のSASの特則（一2参照）は削除された（商法典L. 227-9-1条参照）。

3 会計監査役の間与範囲の調整

2019年5月改正は、選任義務に関する閾値の引上げに伴い、会計監査役の間与に関する規定を調整した。まず、SAについて、設立時に定款で会計監査役を指名する義務（商法典L. 225-16条参照）及び公募設立時に創立総会で会計監査役を選任する義務を廃止した（商法典L. 225-7条2項参照）。また、会計監査役の任務又は義務についても、条文上、手当を行った。なお、会計監査役の法定任務には、計算書類の監査（商法典L. 823-9条）に加えて、多くの任務が含まれる²⁹。さしあたり以下では、毎年の特別な検証が要求される任務と、特定の事実又は行為が生じた場合に間与す

29 拙稿・前掲注4) 任務と民事責任 (2) 101頁以下で会計監査役の任務を紹介したが、その後の諸改正を経て会計監査役の任務はさらに増大している。

ることが要求される任務とに分類して整理する³⁰。

(1) 会計監査役が選任されている場合に会計監査役に課される義務

関係する規定にはそれぞれ、《s'il en existe》(会計監査役が存在する場合には)の記載が付加されている。

①計算書類の監査

年次計算書類に関する報告書を作成する義務は、会計監査役が存在する場合にのみ会計監査役に課される(商法典L. 225-100条第Iパラグラフ3項)。会計監査役から情報提供を受ける株主の権利は、会計監査役が存在する場合にのみ株主に保障される(商法典L. 225-115条2号)。会計監査役が存在しないため年次計算書類に関する報告書が作成されていない場合には、この報告書を書記課に提出する義務も削除されている(商法典L. 232-23条第Iパラグラフ1号³¹)。

②毎年の特別な検証

- ・取締役又は監査役会構成員により資格株に関する規定が遵守されているかを監視し、年次総会への報告書においてその違反を明らかにする義務(商法典L. 225-26条、L. 225-73条)
- ・高額報酬受領者に支払われる報酬総額が正確であることを証明する義務(商法典L. 225-115条4号)
- ・租税一般法典238条の2第1項及び第5項の適用により行われる支払いの総額を証明する義務(商法典L. 225-115条5号)
- ・取締役会又は監査役会が作成した企業統治報告書に関する報告書を提出

30 任務の分類の仕方は、MAZARS, sous la direction de Jean-Luc BARLET et Isabelle TORIO-VALENTIN, *Mémento pratique, Audit, Commissariat aux comptes* 22-23, 2021, n^{os} 7305 et s.を参照した。

31 同号には、《s'il en existe》ではなく《le cas échéant》という語が付加されている。

する義務（商法典L. 225-235条³²、L. 226-10-1条3項）

③事実又は行為に関連する関与

- ・引受優先権の排除を伴う増資において、増資について判断する総会に先立ち報告書を提出する義務（商法典L. 225-135条3項）、権限の授権が用いられた場合に当該行為の最終的な条件に関する報告書を提出する義務（同条4項）、特定の類型に属する者のために引受優先権を排除する場合で、割当先の決定等の授権が用いられたときに取締役会又は執行役会が作成する補足的報告書を証明する義務（商法典L. 225-138条第Iパラグラフ2項）
- ・ストック・オプション付与の授権がなされる場合に特別総会に特別報告書を提出する義務（商法典L. 225-177条1項）
- ・減資の原因及び条件について自己の評価を知らせるために特別総会に報告書を提出する義務（商法典L. 225-204条2項）
- ・非上場会社において、前事業年度中に株式が取得され利用された条件に関する特別報告書を年次通常総会に提出する義務（商法典L. 225-209-2条9項）
- ・SAによる他の会社形態への組織変更の決定に先立ち、自己資本が少なくとも会社資本と等しいことを保証する報告書を提出する義務（商法典L. 225-244条1項）
- ・非上場会社において、株式配当時に割り当てる株式の発行価格について特別報告書を総会に提出する義務（商法典L. 232-19条3項）

(2) 会計監査役が選任されている場合に取締役等に課される義務

同様に、関係する規定に《s'il en existe》の記載が付加されることにより、会計監査役が選任されている場合にのみ取締役等に課される義務が明

32 同条は、2020年改正（2020年9月16日のオルドナンス第1142号）により、（おそらく誤って）削除されている。商法典L. 22-10-71条参照。

らかにされている。

- ・ 会計監査役に対し、許可及び締結された利益相反取引を通知する取締役会会長又は監査役会会長の義務 (商法典L. 225-40条2項・L. 225-88条2項、L. 225-40-1条・L. 225-88-1条)
- ・ 業務執行の鑑定の対象となりうる業務執行行為に関する株主の質問に対する取締役会会長又は執行役会会長の回答を会計監査役に通知する義務 (商法典L. 225-231条1項)、業務執行鑑定人の報告書を会計監査役に提出し、次の総会のために会計監査役により作成される報告書に業務執行鑑定人の報告書を添付する義務 (同条5項)
- ・ 経営の継続性を危うくするような事実について書面質問をした株主に対する自己の回答を会計監査役に通知する取締役会会長又は執行役会の義務 (商法典L. 225-232条)
- ・ 会計監査役に提出する書類をそれと同時に監査役会に提出する義務 (商法典L. 226-9条3項)
- ・ 種類総会を構成する種類株主が、種類株式に伴う特別の権利を会社が尊重していることに関する特別報告書を作成する任務を当該会社の会計監査役の1人に与える権能 (商法典L. 228-19条)
- ・ 予測的業務執行書類及びそれに添付する報告書を会計監査役に通知する取締役会又は執行役会の義務 (商法典L. 232-3条1項)

(3) 会計監査役の報告書に代替する報告書

「又は会計監査役が選任されていない場合には、取締役会会長が」という表現が付加された規定もある。この場合、会計監査役の代わりに、取締役会会長が報告書を作成しなければならない。利益相反取引に関する特別報告書 (商法典L. 225-40条3項、L. 225-88条3項³³⁾) と、取締役会又は監

33 改正の誤りからか、二層制SAに関する商法典L. 225-88条3項及びL. 225-90条3項においても、「取締役会会長」という表現になっている。会計

査役会の事前の許可を得ずに締結された利益相反取引の無効を総会決議により治癒することを目的とする特別報告書（商法典L. 225-42条3項、L. 225-90条3項）がそれにあたる（それぞれ毎年の特別な検証に含まれる）。

（4）会計監査役の特別選任

「会社の〔会計監査役の〕、又は、会計監査役が選任されていない場合には、L. 225-228条に定める方式に従いこのために選任される会計監査役の」（報告書）という表現が付加されている規定もある（それぞれ事実又は行為に関連する関与である）。こうした「特別」会計監査役（*commissaire aux comptes* 《*ad hoc*》）は、以下の場合に通常総会で選任される。

- ・引受優先権の排除を伴う増資が公募による場合（商法典L. 225-136条1号）又は特定の者への割当てによる場合（商法典L. 225-138条第IIパラグラフ）に、発行価格又は発行価格の決定条件に関する特別報告書を作成させるため。
- ・金銭評価でき弁済期にある対会社債権との相殺による株式の払込みを確認する証明書を作成させるため。会計監査役を選任しない場合には、公証人がこの証明書を作成する（商法典L. 225-146条2項）。また、2019年7月改正により、閾値に達しないSASでも、債権との相殺による株式の払込みを可能にするために会計監査役を選任できることとなった（商法典L. 227-9-1条4項）。
- ・ストック・オプションの行使価格に関する報告書を作成させるため（商法典L. 225-177条4項）。
- ・既存の株式又は新たに発行する株式の無償割当てに関する報告書を作成させるため（商法典L. 225-197-1条第Iパラグラフ1項）。

監査役がない場合には監査役会会長がこれらの報告書を作成するものと解される。BRDA, *supra* note 16, n° 13; COURET et DONDERO, *supra* note 16, n° 423.

- ・非上場会社において、自己株式の取得価格の決定条件に関する会計監査役の評価を知らせる報告書を作成させるため（商法典L. 225-209-2条6項）。

4 小企業法定監査（ALPE）制度の創設

(1) 関係する会社

小企業法定監査（audit légal des petites entreprises; audit légal PE : ALPE）³⁴は、当初の法律案には含まれていなかった。De CAMBOURG 報告書の提案に基づき、ALPEを導入する旨の政府の修正提案が提出され、同提案は国民議会第一読会特別委員会において可決された³⁵。

会計監査役の通常の任期は6事業年度であり（商法典L. 823-3条1項）、会計監査役の選任義務がある場合がこれにあたる³⁶。裁判上選任される場合の任期に関しては、特に明文の規定がないため、6事業年度の任期と解されている³⁷。

これらに対して、会計監査役が会社により任意に選任される場合、又は、小規模グループの親事業体（商法典L. 823-2条1項）若しくはその重要子会社（同条3項）において選任される場合には、会社は、会計監査役の任期を3事業年度に限定することができる（商法典L. 823-3-2条）。また、少数社員又は少数株主の請求により会計監査役を選任する場合には、3事業年度の任期となる（2（2）③参照）。

任期が3事業年度であればALPE制度が適用されるため（商法典L. 823-12-1条1項）、任期が適用される監査制度を決めるといってよい³⁸。

34 ALPEについては、弥永・前掲注2）481頁以下、蟹江・前掲注2）76頁以下も参照。

35 Rapport par RESCURE et al., supra note 18, p. 187.

36 NAVARRO, supra note 16, n° 16.

37 MOULIN, supra note 16, p. 65.

38 BRDA, supra note 16, n° 17; COURET et DONDERO, supra note 16, n° 431.

(2) ALPEの内容

①年次計算書類に関する報告書の作成

ALPEでは、会計監査役は、年次計算書類に関する報告書を作成する（商法典L. 823-9条）。事業体が任意に連結計算書類を公表する場合には、連結計算書類に関する報告書も作成する。会計監査役は、6事業年度の任期の場合（伝統的な法定監査）と同様に、計算書類が正規かつ誠実であり、財務状況等の忠実な外観を与えていることを証明する（同条1項）。DE CAMBOURG 報告書では、ALPEにおいて、会計監査役が会計上の誠実性及び正規性について保証を付与することが提案されていたが³⁹、2019年改正のもとでは、伝統的な法定監査と同様に、ALPEの任務も「監査（audit）」として位置づけられている⁴⁰。国会は、法定監査の統一性を維持することを望んだといえよう⁴¹。もっとも、監査の作業は、対象企業の規模及び複雑性に比例して実施されることになる（後述のNEP-911参照）⁴²。

②会社指揮者に対する報告書の作成

会計監査役は①に加えて、会社指揮者に宛てて、会社が直面する財務上、会計上及び業務執行上のリスクを識別する報告書を作成する。会計監査役が小規模グループの親事業体により選任された場合（商法典L. 823-2-2条1項）には、財務上、会計上及び業務執行上のリスクを識別する報告書は、親事業体がその子会社とともに構成する総体を対象とする（商法典L. 823-12-1条1項）。

39 DE CAMBOURG, *supra* note 14, p. 2.

40 ISABELLE TORIO-VALENTIN et AMÉLIE LE GUILLOUX, *Mission du commissaire aux comptes dans les petites entreprises : définition de la mission ALPE*, BRDA 14/19, inf. 28, p. 22, n° 14.

41 BARBIÉRI, *supra* note 16, n° 9.

42 TORIO-VALENTIN et LE GUILLOUX, *supra* note 40, n° 14 et s.は、伝統的な法定監査の任務とNEP-911を比較し、ALPEの任務について緩和されている点を指摘している。

③免除される法定任務

ALPEの場合、商法典L. 823-12-1条2項において、会計監査役の注意(diligences)及び報告書が免除される場合が列挙されている。すなわち、毎年の特別な検証として、

- ・利益相反取引に関する特別報告書(商法典L. 223-19条、L. 225-40条・L. 225-88条、L. 226-10条、L. 227-10条)
- ・取締役会又は監査役会の許可を得ずに締結された利益相反取引の無効を総会決議により治癒することを目的とする特別報告書(商法典L. 225-42条・L. 225-90条、L. 226-10条)
- ・高額報酬受領者に支払われる報酬総額並びに租税一般法典238条の2第1項及び第5項の適用により行われる支払いの総額の証明(商法典L. 225-115条)
- ・取締役会又は監査役会が作成した企業統治報告書に関する報告書(商法典L. 225-235条、L. 226-10-1条、L. 22-10-71条)
- ・会社指揮者が予測的業務執行書類における義務を遵守しなかった場合、又はこれらの書類に関する報告書について所見がある場合に作成する報告書(商法典L. 232-3条、L. 232-4条)
- ・年次計算書類に関する報告書における、重要な資本参加又は支配の確保の記載(商法典L. 233-6条)
- ・年次計算書類に関する報告書における、会社資本又は議決権の一定割合を有する株主の身元及び自己支配に関する情報の記載(商法典L. 233-13条)

また、事実又は行為に関連する関与として、

- ・引受優先権の排除を伴う増資の場合に要求される報告書(商法典L. 225-135条)
- ・会社指揮者が懈怠した場合の総会の招集(商法典L. 223-27条2項、L. 225-103条)及び唯一の業務執行者が死亡した場合(2019年7月改正後は、業務執行者を欠き又は唯一の業務執行者に後見が開始された場合)

の総会の招集（商法典L. 223-27条8項）

- ・減資の原因及び条件の評価に関する報告書（商法典L. 223-34条）
- ・自己資本が会社資本の半分を下回った場合に資本を減少させることを目的とする総会の招集（商法典L. 223-42条）
- ・他の会社形態への組織変更の決定に先立ち、自己資本が少なくとも会社資本と等しいことを保証する報告書（商法典L. 225-244条）
- ・商事裁判所による、裁判上の清算中の会社の資産の全部又は一部の譲渡の許可を目的とする会計監査役への聴取（商法典L. 237-6条）
- ・貸株・貸持分の評価の証明（商法典L. 239-2条）

(3) 職業実施基準

職業実施基準（norme d'exercice professionnel : NEP）は、会計監査役が商法典L. 823-2-2条1項の適用により特に会計監査役を選任しなかった子会社に対して任務を実施する場合（小規模グループの親事業体の場合）、並びに、商法典L. 823-3-2条2項及び最終項⁴³の適用によりその任務を実施する場合に、会計監査役が果たすべき注意及びその任務の実施に付随する方式を決定するものとされた（商法典L. 823-12-2条）。

これを受けて、2019年6月6日のアレテ（*JO* 12 juin 2019）により、NEP-911「商法典L. 823-12-1条に定める3事業年度について選任される会計監査役の任務」及びNEP-912「小企業において6事業年度について選任される会計監査役の任務」が認可・公表された⁴⁴。NEP-912は、任意選任、筆頭親事業体又は重要子会社において、6事業年度の任期が選択された場合に用いられる（NEP-912 § 2 à 4）。

43 商法典L. 823-3-2条は、1項しかない（*BRDA*, supra note 16, n° 19）。商法典L. 823-2-2条の誤りであろう。COURET et DONDERO, supra note 16, n° 437参照。

44 NEP-911及びNEP-912の詳細は、弥永・前掲注2）484頁以下参照。

5 会計監査役の開与領域の拡大

(1) 任期途中の任務の維持

会計監査役の選任の新たなルールは、2019年5月24日デクレの公布日である2019年5月26日の翌日である2019年5月27日（＝施行日）以降に終了する最初の事業年度から適用される（2019年5月22日法律20条第Ⅱパラグラフ1項）。たとえば、2019年12月31日に事業年度が終了する会社では、最初の事業年度は2019年度になる。会計監査役の選任義務は事業年度の終了日に評価されるため、2020年度以降、閾値の引上げが効力を有する⁴⁵。

2019年5月27日時点で任期が途中の会計監査役の任務は、その任期が満了する日まで継続する（同パラグラフ2項）。この場合、会計監査役の任務は、商法典L. 823-3条（6事業年度について選任される場合）にしたがい行われる。もっとも、会社は、会計監査役との合意により、2019年5月27日より前に終了した最終の事業年度について、貸借対照表総額400万ユーロ・税控除後売上高800万ユーロ・事業年度中の従業員平均人数50人の3つのうち2つの閾値を超えていないことを条件として、会計監査役が任期の満了までALPEの方式に従い任務を行うことを選択することができる（2019年5月22日法律20条第Ⅱパラグラフ3項）。

(2) 欠格事由の範囲の削減

会計監査役についてはもともと、直接又は人を介して商事活動を行うことが禁止されていたが、2019年5月改正は、次の二つの場合について禁止の適用除外を置いた（商法典L. 822-10条3号）。

第一に、専門会計士職に付随する商事活動の実施が挙げられているが、会計監査役の職業倫理及び独立性の規範を遵守しかつ1945年9月19日のオルドナンス第2138号22条3項に定める条件に従う必要がある。

45 Rapport par Roland RESCURE et al., t. I, *Ass. Nat.*, N° 1761, p. 51.

第二に、複数専門職実施会社（société pluri-professionnelle d'exercice : SPE）による付随的な商事活動の実施（1990年12月31日の法律第1258号31-5条）が挙げられている。SPEは、法専門職や会計専門職の共同実施を目的とする会社であり、2016年（2016年3月31日のオルドナンス第394号）によって制度化された⁴⁶。弁護士、コンセイユ・デタ破毀院付弁護士、公証人、執行吏⁴⁷、動産公売官、裁判上の管理者、裁判上の受任者、専門会計士又は弁理士職がその対象とされていたが、2019年5月改正により、会計監査役職もその対象とされた（1990年12月31日法律31-3条）。この改正は、会計監査役職の職業上の多様性及び会計監査役による新たな業務の提供を促進するものである⁴⁸。

(3) 独立性規制の緩和

① EIP

2016年改正（2016年3月17日オルドナンス）では、EIPの会計監査役及び当該会計監査役が加入するネットワークのメンバーは、被監査EIP、本店所在地がEUにあるその親会社等又はその子会社等に対し、2014年規則5条1項に定める業務（税務、業務執行への関与、会計、内部統制手続の設計・実施、助言業務をはじめとする法律業務等）及び会計監査役の独立性を害するものとして職業倫理規程に定める業務を直接又は間接に提供することはできないものとされていた（2019年改正前商法典L. 822-11条第Ⅱパラグラフ1項）。これ以外の非監査証明業務（services autres que la certification des comptes : SACC）に関しては、EIPの会計監査役又は

46 SPEに関しては、拙稿「フランス専門職（プロフェッション）会社法制に関する規定の翻訳—近時の改正を踏まえて—」法政理論49巻1号67頁（2016）でも触れている。

47 動産公売官及び執行吏は、2016年6月2日のオルドナンス第728号により「裁判吏（commissaire de justice）」という新たな専門職に統合された。

48 Rapport par Michel CANEVET et al., t. I, *Sénat*, N° 254 (2018-2019), p. 133.

加入ネットワークのメンバーは、監査委員会（商法典L. 823-19条）の承認を受けることを条件として、被監査EIP、その親会社等又はその子会社等に、この業務を提供することができるものとされていた（商法典L. 822-11-2条）。

このようにEIPでは、監査証明の任務との同時提供が禁止される業務として、2014年規則5条1項に定める業務に加えて、会計監査役の独立性を害するものとして職業倫理規程に定める業務も含まれていたため、過度の国内法化であると批判されていた。そこで、2019年5月改正は、商法典L. 822-11条第Ⅱパラグラフ1項から「会計監査役の独立性を害するものとして職業倫理規程に定める業務」の表現を削除し、同時提供の禁止を緩和した⁴⁹。これらの業務に関しても今後は、監査委員会の承認を受けることを条件として、EIPの会計監査役又は加入ネットワークのメンバーは、被監査EIP、その親会社等又はその子会社等に提供することができる（商法典L. 822-11-2条）。

②非EIP

2016年改正（2016年3月17日オールドナンス）では、EIPでない人又は事業体の会計監査役が、被監査EIP、本店所在地がEUにあるその親会社等又はその子会社等に対し、会計監査役の独立性を害するものとして職業倫理規程に定める業務を提供することはできないものとされていた（2019年改正前商法典L. 822-11条第Ⅲパラグラフ1項）。2019年5月改正により、会計監査役は、自己監査（*autorévision*）のリスクが存在し又はその独立性が脅かされ、かつ、適切な保護措置（*mesures de sauvegarde*）を実施することができなかつた場合には、EIPでない人又は事業体のもとで監査証明の任務を承諾し又は継続することができないこととされた（商法典L. 822-11条第Ⅲパラグラフ）。非EIPでは、同時提供の禁止という論理から、独立性の保護という論理に転換したといえる。この改正は、会計監

49 BARBIERI, *supra* note 16, n° 13; NAVARRO, *supra* note 16, n° 20.

査役が、すでに計算書類を監査証明している会社に新たな役務を提案できるようにすることを目的としている⁵⁰。

（4）計算書類の監査証明以外の役務の提供

2019年5月改正により商法典L. 820-1-1条が新設された。同条によれば、会計監査役職の実施は、会計監査役による、法定監査の任務（*missions de contrôle légal*）、及び、法律又は命令により会計監査役に付与された他の任務（*autres missions qui lui sont confiées par la loi ou le règlement*）の実施からなり（同条1項）、会計監査役は、法定任務（*mission légale*）の枠外で又は法定任務の枠内で、商法典の規定、ヨーロッパの規律及び職業倫理規程に定める原則を遵守して、業務（*services*）及び保証（*attestations*）を提供することができる（同条2項）⁵¹。

同条の新設に伴い、会計監査役制度の一般規定である商法典L. 820-1条1項第Iパラグラフも改正された。改正前の「すべての別段の規定にかかわらず、本章〔商法典第8編第2章〕の規定は、その任務において定める監査証明の性質のいかんを問わず、すべての人及び事業体において選任される会計監査役にこれを適用する。本章の規定はまた、その法的地位のいかんを問わず、これらの人及び事業体にこれを適用する。ただし、これらの人及び事業体に固有の規範の適用を妨げない。」という表現から、「すべての別段の規定にかかわらず、本章の規定は、その提供する任務（*missions*）又は役務（*prestations*）の性質のいかんを問わず、その職業活動の実施において会計監査役にこれを適用する。（第二文は変更がないため省略）」と

50 *BRDA*, supra note 16, n° 31.

51 商法典命令の部においても、商法典R. 820-1-1条が新設された。同条は、「本章〔商法典命令の部第8編第2章〕の適用に関し、《*missions*》の語は、L. 820-1-1条1項に定める任務（*missions*）を指し、《*prestations*》の語は、法定任務の枠外で又は法定任務の枠内で、会計監査役により提供される業務（*services*）及び保証（*attestations*）を指す。」と定める。

いう表現に修正されている（下線部は同改正による修正部分）。

商法典L. 820-1-1条は、De CAMBOURG 報告書の提案を採用した規定である⁵²。同条は、伝統的な計算書類の監査証明外で、会計監査役が「独立性を有する信頼ある第三者 (tiers de confiance indépendants)」として業務を提供することを認めるものであり、閾値の引上げに伴う会計監査役の活動の縮減を埋め合わせることを可能にするものと考えられている⁵³。

会計監査役が提供しうる業務・保証の例として、RSEの保証、サイバーセキュリティの保証、税務上の適合性の保証、計算書類若しくは財務情報、サイバーセキュリティ又はRSEに関連する主題についてのコンサルテーション又は職業教育等が挙げられている⁵⁴。もっとも、他の専門家（弁護士、専門会計士等）の活動と競合するおそれが指摘されている⁵⁵。

(5) 任務の拡大

2019年5月改正により持続可能性基金 (fonds de pérennité) が新設されたが、前事業年度の収益総額が1万ユーロを超える持続可能性基金では、少なくとも1人の会計監査役を選任しなければならないものとされた(2019年5月22日法律177条第Ⅷパラグラフ1項)。同改正では、ミッションを有する会社 (société à mission) の制度も新設された。ミッションを有する会社のラベルを公けに用いる場合には、会社は、自らが定めた社会・環境上の目標の実施を独立第三者機関 (organisme tiers indépendant: OTI) に検証させなければならない (商法典L. 210-10条4号)⁵⁶。独立第三

52 Rapport par CANEVET et al., supra note 48, p. 131.

53 BARBIERI, supra note 16, n° 14.

54 BRDA, supra note 16, n° 28; NAVARRO, supra note 16, n° 21. De CAMBOURG, supra note 14, pp. 51 et s., spéc., Orientation 8, Proposition 8.A も参照。

55 COURET et DONDERO, supra note 16, n° 453; BARBIERI, supra note 16, n° 15. 専門会計士との業際問題を指摘するものとして、蟹江・前掲注2) 79頁。

56 石川真衣「サステナビリティ・ガバナンスをめぐるフランス企業法制の

者機関はフランス認定委員会（Comité français d'accréditation）から認定を受けた機関の中から選任されるが（商法典R. 210-21条第Iパラグラフ1項）、会計監査役も独立第三者機関になることができる。

(6) 専門会計士団体名簿への登録

会計監査役名簿への自然人の登録要件を定める商法典L. 822-1-1条は、会計監査役職務適性証書（certificat d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes : CAFCAC）試験への合格を要求するが、会計専門証書（diplôme d'expertise comptable : DEC）の保有者（専門会計士名簿への登録要件）にも会計監査役名簿への登録を認めている（同条6号）。しかし、会計監査役職務適性証書試験の合格のみで専門会計士団体名簿への登録は認められていなかったため、2019年5月の改正前は、会計監査役の大部分は専門会計士でもあるが、会計監査役の約10%は専門会計士として登録を受けていないという状況にあった⁵⁷。そこで、2019年5月改正は、会計専門証書の保有者でない会計監査役にも、一定の条件の下で、専門会計士団体名簿への登録を認めた（1945年9月19日オルドナンス83条の7第1項）。ただし、登録請求は、2019年5月22日法律の審署から5年以内に行わなければならない（2019年5月22日法律32条）。

6 その他

(1) 守秘義務

会計監査役は、その職務のために知ることができた事実、行為及び情報について守秘義務を負うが、商事裁判所所長又は大審裁判所⁵⁸所長に対し

最新動向：二〇一九年PACTE法とその後」商事法務2300号27頁（2022）。

57 Rapport par CANEVET et al., supra note 48, p. 134.

58 大審裁判所は、2019年9月18日のオルドナンス第964号により司法裁判所（tribunal judiciaire）に改組された。

ては守秘義務が解除され（商法典L. 822-15条1項）、連結計算書類を作成する法人では、連結法人と被連結者の会計監査役は互いに守秘義務を負わない（同条2項）。2019年5月改正はこれに加え、商法典L. 823-2-2条1項に定める人又は事業体（小規模グループの親事業体）の会計監査役、及び、これらの人又は事業体が商法典L. 233-3条の意味において支配する会社の会計監査役は、互いに守秘義務を負わないことを定めた（商法典L. 822-15条3項）。会計監査役が別の者であっても守秘義務を負わない⁵⁹。

(2) 地方協会の再編

会計監査役地方協会（*compagnie régionale des commissaires aux comptes* : CRCC）は法人格を有し控訴院の管轄区域ごとに置かれるが、司法大臣は、会計監査役全国協会（*compagnie nationale des commissaires aux comptes* : CNCC）の提案に基づきCRCCの統合を行うことができるものとされていた。2019年5月改正は、司法大臣は、CNCCの意見の後に統合を行うことができるとした（商法典L. 821-6条3項）。改正前はCNCCが統合の主導権を有していたが、この改正により大臣に統合の決定権限が帰属することになる⁶⁰。2022年現在、CRCCの数は33から17になった。

(3) 会計監査役高等評議会（H3C）の権限の拡大

①懲戒手続

従来、会計監査役に対する懲戒訴訟の審理権限は、各控訴院の下に設置される地方懲戒部が有していた。2016年3月17日オルドナンスにより、会計監査役に対する懲戒訴訟については地方懲戒委員会、会計監査役以外の者及び第三国の監査人に対する懲戒訴訟については小合議体（*formation restreinte*）で判断するH3Cが審理権限を有するものとされた。2019年5

59 NAVARRO, *supra* note 16, n° 15.

60 BARBIERI, *supra* note 16, n° 20.

月改正により、地方懲戒委員会が廃止され（改正前商法典L. 824-9条参照）、会計監査役に対する懲戒訴訟も、小合議体で判断するH3Cが審理権限を有するものとされた（商法典L. 824-10条）。訴追された者が所属するCRCCの長は、聴取されることを請求できる（商法典L. 824-11条5項）。H3Cの決定はウェブサイトで公表される（商法典L. 824-13条1項）。

また、懲戒手続に先立ち実施される調査において一般報告官及び調査官が入手しうる文書又は情報の範囲に関する制限が撤廃された（商法典L. 824-5条1号2号）。2019年5月改正前は、会計監査役が被監査者又は事業体に提供した監査証明の任務又は他の役務に関する文書又は情報に制限されていた。

②報酬に関する訴訟

2016年改正（2016年3月17日オールドナンス）のもとでは、会計監査役の報酬に関する訴訟は地方懲戒委員会に提起され、H3Cがその上訴機関として関与してきた。2019年5月改正により、報酬に関する訴訟はH3Cに直接提起されることとなった（商法典L. 823-18-1条、L. 821-1条第Iパラグラフ8号）。

(4) 補欠会計監査役

2016年改正（2016年12月9日の法律第1691号）は、会計監査役が自然人又は一人会社（第2章二2（2）参照）の場合以外は、補欠会計監査役の選任を課さないこととした（商法典L. 823-1条第Iパラグラフ2項）。2019年5月改正によって、経済活動を行う非商人である私法上の法人であって一定の閾値を超えるもの（商法典L. 612-1条2項）等にも、補欠会計監査役に関する2016年の改正内容が反映された。

(5) 職業実施基準（NEP）

2016年3月17日オールドナンスは、NEPの策定の枠組みを定めた。H3Cは、自らの発意により、又は、司法大臣、資本市場機関（Autorité des

marchés financiers : AMF)、ブルーデンシャル監督・決済機関（Autorité de contrôle prudentiel et de résolution）若しくはCNCCの請求に基づき、NEPを採択する（商法典L. 821-14条1項）。H3Cのもとに置かれる委員会が基準案をデクレに定める期間内に起草するが、この期間内に委員会が基準案を起草しない場合には、司法大臣はH3Cに基準案の起草を請求できる（同条2項）。H3Cは、デクレに定める期間内に示されるCNCCの意見の後に基準を採択する（同条3項）。

このように商法典L. 821-14条2項及び3項に定める期間の決定がデクレに委ねられていたものの、実際にはデクレが公表されていなかった⁶¹。そのため、2019年5月24日デクレは、同条2項に定める期間を請求又は発意から起算して4ヶ月、同条3項に定める期間をCNCCが基準案を受領してから1ヶ月と定めた（商法典D. 821-77条）。

三 2019年7月改正

2019年7月19日法律⁶²は、Thani MOHAMED SOILHI 元老院議員が2014年8

61 DELPECH, supra note 19.

62 2019年7月19日法律による会計監査役制度の改正を解説するものとして、Caroline COUPET, Loi du 19 juillet 2019 de simplification, de clarification et d'actualisation : miscellanées de droit des sociétés, *Bull. Joly Sociétés* octobre 2019, p. 35; Nouvelle loi de simplification du droit des sociétés, *Defrénois Flash* 2019, No. 35, p. 1; MOULIN, supra note 16, p. 63; Yves BROUSSOLLE, Les principales dispositions de la loi n° 2019-744 du 19 juillet 2019 de simplification, de clarification et d'actualisation du droit des sociétés, *Petites Affiches* 9 mars 2020, n° 49, p. 7; Arnaud LECOURT, Simplifier, clarifier et actualiser le droit des sociétés : les minoritaires sacrifiés sur l'autel du libéralisme?, *RTD Com.* 2019, p. 903; Bruno DONDERO, La loi de simplification, de clarification et d'actualisation du droit des sociétés, *JCP E* 2019, n° 1479; Arnaud REYGROBELLET, Droit des sociétés : ce que modifie la loi du 19 juillet 2019, *JCP N* 2019, n° 1263等を参照した。

月4日に提出した議員提出法律案によるものである。同法律案は2016年6月1日に元老院の法律委員会により可決されたのち、審議が中断され、2018年3月8日に審議が再開された。元老院第一読会、国民議会第一読会及び元老院第二読会における審議を経て、実に5年もかけて同法律が制定された。同法律の改正事項も多岐にわたる。当初の法律案の段階で会計監査役に関する条文案も多く含まれていたが、同法律制定までの間に、すでに別の法律で実現されたものもある。同法律は、残りの部分の改正を実現したほか、2019年5月22日法律による改正部分をさらに改正した。

会計監査役制度については、上述した事項以外（少数社員又は少数株主による選任請求等）にも、若干の改正がある。

会計監査役会社の会社指揮者の職務は、自然人会計監査役等が引き受けなければならない（商法典L. 822-1-3条2号）。2019年7月改正により、同号に掲げる会社指揮者の職務のリストが補完され、業務執行者、取締役会会長又は執行役会会長、監査役会会長、執行役員だけではなく、社長、単独執行役員及び担当執行役員も同号の対象であることが明文化された。

また、会社内で任務を実施していた会計監査役が、種類株式の発行に関する報告書作成のために特別利益検査役に選任されることができない期間が、5年から3年に短縮された（商法典L. 228-15条1項）。

このほか、政治運動収支報告・政治資金全国委員会及び選挙裁判官に対する守秘義務の解除が定められた（商法典L. 822-15条5項）。

第2章 会計監査役制度の近時の動向

一 データで見るフランスの会計監査役

1 フランスの法定監査市場

(1) 会計監査役の数

H3Cの『計算書類の法定監査市場のフォローアップ調査』（2022年6月）

と題する報告書（以下、「H3C 報告書（2022）」という）⁶³によれば、2021年12月31日時点で、自然人会計監査役は11,448人、法人会計監査役（会計監査役会社）は6,411社である。2018年12月31日時点で、自然人会計監査役は12,343人、法人会計監査役は6,267社であったから、自然人会計監査役は減少傾向に、法人会計監査役は増加傾向にある（全体としては、2018年から2021年の間に4%減少）。より最近では、2022年5月1日時点で、自然人会計監査役は11,596人、法人会計監査役は6,537社である⁶⁴。

(2) 被監査事業体数・任務件数

法定監査の対象となる事業体は、H3C 報告書（2022）によれば⁶⁵、2017年度は258,000社であったが、2020年度には252,000社（2.3%減）に減少した。

任務件数については、共同監査件数を加えたデータを表1に示した。フランスでは、連結計算書類の公表義務を負う人又は事業体（商法典L. 823-2条）のほか、一定の閾値を超える与信機関、金融会社及び投資企業も、会計監査役を少なくとも2人選任しなければならない。まれではあるが3人の会計監査役を選任する事業体もあるという。任務件数は、2017年

63 Haut Conseil du commissariat aux comptes, *Suivi du marché du contrôle légal des comptes, Rapport du Haut conseil du commissariat aux comptes*, juin 2022 (2020年に終了した事業年度のデータに基づくもの), p. 10, <https://www.h3c.org/publications-et-actualites/rapports-et-etudes/> (2022年11月30日最終閲覧)。2014年規則27条がEIPへの計算書類の法定監査の業務提供の質及び市場の競争性のフォローアップ調査を導入したため、H3Cは2016年から、3年ごとに法定監査市場の進展に関する報告書を公表している。

64 MERLE, *supra* note 8, n° 564。また、専門会計士団体高等評議会のウェブサイトによれば、専門会計士の現在の人数は約21,000人である (<https://www.experts-comptables.fr/devenir-expert-comptable/qu-est-ce-qu-un-expert-comptable> [2022年11月30日最終閲覧])。

65 H3C, *supra* note 63, p. 7。同頁を基に表1を作成した。

度には271,024件であったが、2020年度には266,787件に減少した（1.6%減）。共同監査件数は、2020年度の任務件数合計の約8%を占めている。

【表1 法定監査の任務件数】

	単独監査件数	共同監査件数	件数合計
2017年度	248,200	22,824	271,024
2020年度	245,087	21,700	266,787

(3) 公益事業体（EIP）の場合

表2に掲げるように、2020年度⁶⁶において、EIPの数は1,498社（全被監査事業体の0.6%）である。EIPの任務件数の合計は2,310件であるが、そのうち1,663件は共同監査によるものである。EIPのうち、上場会社（上場している与信機関・保険企業を含まない）は495社であり、その任務件数は共同監査の場合も含めて889件である。

【表2 EIPにおける法定監査の任務件数（2020年度）】

	被監査事業体数	任務件数
規制市場に証券を上場している会社（上場与信機関・保険企業を除く）	495	889
EIPである集団投資機構	95	95
与信機関	314	576
保険企業・共済	594	750
合計	1,498	2,310件 （うち1,663件は共同監査）

EIPの任務を少なくとも1件保有しているのは、法人会計監査役のうち255社、及び、自然人会計監査役のうち28人である（合計283）。法人会計

66 H3C, supra note 63, pp. 8 et s. これらの頁を基に表2を作成した。

監査役255社のうち上場会社を担当しているのは180社（うち上場与信機関は21社、上場保険企業は3社）であり、自然人会計監査役28人のうち上場会社を担当しているのは12人（上場与信機関・保険企業は0人）である⁶⁷。

(4) 10大ネットワークと法定監査市場

表3は、ヨーロッパにおいて計算書類の法定監査を行う10大ネットワークのうち、上位5位までのネットワーク、6位～10位までのネットワークと、それ以外の事務所について、法定監査市場の市場占有率を示したものである。いわゆるBig 4と5位のネットワークがフランスの法定監査市場を支配している⁶⁸。

【表3 10大ネットワークの市場占有率（2020年度）】

	全体の任務件数	EIPの任務件数	全体の報酬額 (百万ユーロ)	EIPの報酬額 (百万ユーロ)
1位～5位	66,331 (24.8%)	1,552 (67.2%)	1,259 (50.5%)	313 (88.4%)
6位～10位	14,076 (5.3%)	207 (9.0%)	140 (5.6%)	14 (4.0%)
その他	186,400 (69.9%)	551 (23.8%)	1,095 (43.9%)	27 (7.6%)
合計	266,787 (100%)	2,310 (100%)	2,494 (100%)	354 (100%)

任務件数ベース（2020年度）では、上位5位までのネットワークは全体の24.8%にとどまるが、EIPについては67.2%を占める。報酬額ベース（2020年度）では、上位5位までのネットワークが全体の報酬額の50.5%を占めるが、EIPの法定監査市場では、任務件数ベースより報酬額ベースの方が集中しており、上位5位までのネットワークが88.4%を占めている。上位5位までのネットワークの内訳は22.3%、20.6%、15.8%、15.3%、

67 H3C, supra note 63, p. 17.

68 H3C, supra note 63, pp. 14 et s. これらの頁を基に表3を作成した。

14.4%であり、5大ネットワーク間では、EIPの法定監査についていずれか一つが大きく優勢的な地位にあるというわけではない。

(5) 共同会計監査役制度

H3C報告書（2022）は、フランスがヨーロッパの近隣諸国と異なりBig 4に匹敵する規模の5番目のネットワークを有しているのは、共同会計監査役制度を採用しているためであり⁶⁹、共同会計監査役制度はまた、EIPの法定監査市場の参加者数（法人会計監査役だけではなく自然人会計監査役を合わせて283）に肯定的な影響を与えていると指摘する。同報告書はさらに、共同会計監査役制度は、会計監査役の一つが倒産した場合又は辞任しようとした場合でも業務の継続性を保障するという利点もあるとしている。そして、共同会計監査役制度の強制は、法定監査市場の過度の集中及び市場の参加者すなわち会計監査役の倒産に関連するリスクを緩和するのに有益な措置にあたりと結論づけている⁷⁰。

2 2019年5月改正の影響

H3C報告書（2022）によれば、2017年度から2020年度までに、会計監査役の法定監査の対象となる事業体数は2.3%減少しているが、全体の報酬額は若干増加しているため（1.5%増）⁷¹、2019年5月改正は、法定監査市場全体にはそれほど影響を与えなかったと評価されるかもしれない。しかし、CNCCの統計・分析⁷²によれば、小企業における会計監査役の任務件

69 蟹江章「フランスの共同会計監査役制度」経済学研究66巻1号10頁（2016）でも、同様の指摘がなされている。

70 H3C, *supra* note 63, pp. 27 et s.

71 H3C, *supra* note 63, p. 23.

72 CNCC, *Baromètre 2022 de la CNCC sur les mandats dans les petites entreprises*, avril 2022, pp. 2 et 7, <https://cdn.cncc.fr/download/cncc-barometre2022-2904.pdf>（2022年11月30日最終閲覧）。

数は、継続して緩やかに減少している。2018年度は小企業の任務件数が162,070件であったところ、2019年度は154,953件、2020年度は144,991件となった。2020年度の小企業の任務件数は、法定の監査証明の任務全体の57%、受領した報酬の27%にあたる。

また、2020年度に任期が満了した任務の件数は20,157件であり、そのうち再任されたのは9,643件にとどまった。2020年度終了後の再任率は48%になるが、2018年度終了後は64%、2019年度終了後は54%というように再任率も減少傾向にある⁷³。

2019年5月22日法律のフォローアップ調査・評価委員会の第三次報告書（2022年9月）⁷⁴は、会計監査役を再任した企業は再任しなかった企業よりも監査報酬、従業員数、売上高の点で上回っていたこと、再任した企業のうち78%がグループに属する小企業であったこと、金融・保険分野（58%）や情報・コミュニケーション分野（59%）において再任率が高かったことを指摘し、再任の理由として、小企業と会計監査役の職業上の関係の質に加えて資金調達等の特別な需要に対応する必要等を挙げている。

また、CNCCの統計・分析によれば、専門家の4人に1人以上（約26%）が、小企業において、計算書類の監査証明以外の任務、主として保証の任務（計算書類の監査証明以外の任務の56%）を実施している⁷⁵。他方で、小企業におけるALPEの割合は低く、2020年度は小企業の任務全体の2%超（3,300件）にとどまっている⁷⁶。

73 CNCC, *supra* note 72, p. 8.

74 Comité de suivi et d'évaluation de la loi PACTE, *Troisième rapport de Comité de suivi et d'évaluation de la loi PACTE*, sept. 2022, p. 169, <https://www.strategie.gouv.fr/evaluation/comite-devaluation-de-loi-pacte>（2022年11月30日最終閲覧）。2019年5月22日法律の施行後3年間は、同委員会が、会計監査役制度改正の影響を含む23のテーマについて報告書を作成するものとされている（同法律221条第Ⅱパラグラフ・第Ⅲパラグラフ）。

75 CNCC, *supra* note 72, p. 11.

76 CNCC, *supra* note 72, p. 6.

二 会計監査役会社の利用状況

1 会計監査役会社制度の変遷

(1) 規制自由業専門職のための会社

フランスでは、「法令上の身分規程に服しまたは資格名称の使用について保護を受ける自由業専門職」（「規制自由業専門職（professions libérales réglementées）」と呼ばれる）は、会社形態で自己の専門職を実施することができる⁷⁷。弁護士、医師、会計監査役、専門会計士等の職業は、この規制自由業専門職にあたる。

規制自由業専門職を実施するための会社としては、1966年11月29日の法律第879号（以下、「1966年11月29日法律」という）によって創設された専門職民事会社（société civile professionnelle：SCP）と、1990年12月31日の法律第1258号（以下、「1990年12月31日法律」という）によって創設された自由業実施会社（société d'exercice libéral：SEL）がある。SELは商事会社をベースにしている点に特色があり、SELにはSARL型、SA型、SCA型及びSAS型がある。特定の規制自由業専門職がSCPを利用するには、当該専門職について、1966年11月29日法律の適用条件を定めるデクレが公表される必要がある（1966年11月29日法律1条4項）。SELについても同様である（1990年12月31日法律21条1項）。専門職によっては、これに加えて、当該専門職を規律する法律等において普通法上の商事会社等を用いることが許容されている場合がある。会計監査役もこのケースに当てはまる。

2001年（2001年12月11日の法律第1168号）には、自由業専門家がホー

77 規制自由業専門職のための会社法制の歴史の変遷につき、拙稿「フランスにおける専門職民事会社法の改正の意義」正井章彦先生古稀記念『企業法の現代的課題』79頁（成文堂、2015）、同「フランスにおける専門職会社法制の歴史的展開」法政理論 48巻4号1頁（2016）、同・前掲注42）64頁。

ルディングス（holdings）を設立することを容易にするため、自由業専門職財務参加会社（société de participations financières de professions libérales：SPFPL）制度が創設された（1990年12月31日法律31-1条）。2011年（2011年3月28日の法律第331号）には、法専門家・会計専門家間の資本関係上の多職種連携（interprofessionalité capitalistique）を実現するため、複数自由業専門職財務参加会社（SPFPL pluriprofessionnelle）制度が創設された（1990年12月31日法律31-2条）。そして、第1章二5（2）で言及したように、2016年（2016年3月31日オールドナンス）には、法専門家・会計専門家間の実施上の多職種連携（interprofessionalité d'exercice）を実現するために複数専門職実施会社（SPE）制度が新設された（1990年12月31日法律31-3条以下）。

（2）会計監査役会社

会計監査役について目を向けると⁷⁸、1966年の会計監査役制度の創設当時から、会計監査役が会計監査役会社において、会計監査役の職務を行うことが認められており（1966年7月24日法律218条2項）、1969年8月12日のデクレ第810号によって会計監査役SCPの詳細が定められた（現行商法典R. 822-71条以下）。1984年改正（1984年3月1日の法律第148号）により会計監査役会社の法的形態の選択の自由が許容されたため（1984年改正後1966年7月24日法律218条2項）、会計監査役会社として、普通法上の商事会社（SARL、SA等）を用いることもできるようになった。1992年には、会計監査役SELに関するデクレ（1992年8月3日のデクレ第764号）が公表された（現行商法典R. 822-97条以下）。2011年（2011年12月14日のデクレ第1892号）には会計監査役SPFPLに関するデクレが公表されている（現行商法典R. 822-111条以下）。複数SPFPL（1990年12月

78 会計監査役会社制度の変遷の詳細は、拙稿・前掲注6）独立性の保護49頁以下。

31日法律31-2条）に加えて、SPEの利用も可能である（2019年5月改正後1990年12月31日法律31-3条）（第1章二5（2）参照）。

2016年3月17日オールドナンスは、会計監査役会社に関する規定を整理し、「会計監査役職務は、H3Cにより作成される名簿に登録された自然人又は会社がこれを行う」旨の規定を置いたうえで（商法典L. 822-1条第Iパラグラフ）、商法典L. 822-1-3条において会計監査役会社の登録要件として、議決権要件（同条1号）及び機関要件（同条2号3号）⁷⁹を掲げている。議決権要件、すなわち自然人会計監査役若しくは会計監査役会社又は他のEU加盟国の法定監査人が社員として有すべき議決権の割合は、同オールドナンスにより、4分の3以上から過半数に引き下げられている（同条1号）。

2 法的形態の選択

(1) とりうる法的形態

現行法上、商法典L. 822-1-3条に定める名簿への登録要件を充たすという条件で、引き続き、会計監査役会社の会社形態選択の自由が認められている（商法典L. 822-1条参照）⁸⁰。もっとも、会計監査役には一定の例外を除き商事活動を行うことが禁止されているため（商法典L. 822-10条3号）、会計監査役会社は、社員又は無限責任社員が商人資格を有することになる

79 会計監査役会社の業務執行者、社長、取締役会会長又は執行役会会長、単独執行役員、監査役会会長、執行役員及び担当執行役員の職務は、自然人会計監査役（他のEU加盟国において計算書類の法定監査の実施について適法に認可された自然人を含む）が引き受けなければならない（2019年7月改正後商法典L. 822-1-3条2号）（第1章三参照）。また2016年3月17日オールドナンスにより、会計監査役会社の業務執行機関、管理機関、指揮機関又は監督機関において自然人会計監査役（他のEU加盟国において計算書類の法定監査の実施について適法に認可された自然人を含む）が占めるべき割合も4分の3以上から過半数に引き下げられた（商法典L. 822-1-3条3号）。

80 MAZARS, *supra* note 30, n° 1440.

SNC、SCS又はSCA形態をとることはできない(商法典L. 221-1条1項、L. 222-1条1項、L. 226-1条1項参照)。

会計監査役会社としてとりうる法的形態を整理すると、SCP、普通法上の民事会社(以下、「会計監査役民事会社」という)、SEL(SARL型・SA型・SAS型⁸¹)及び普通法上の商事会社(SARL・SA・SAS)(以下、「会計監査役商事会社」という)が挙げられる。SPEとすることもできるが、この場合、SCP、普通法上の民事会社、SEL又は普通法上の商事会社形態をとりうる。

(2) 社員数

SARL及びSASについては一人会社が許容されている(商法典L. 223-1条1項、L. 227-1条1項)。したがって、一人会計監査役会社として、普通法上の商事会社であるEURL又はSASU形態のほか、EURL型のSEL又はSASU型のSEL形態を選択することもできる。それ以外の会計監査役会社は複数の社員を必要とするが、それぞれ最低社員数は2名である(会計監査役SCPにつき商法典R. 822-71条1項、会計監査役民事会社につき民法典1832条1項、会計監査役SA及びSA型会計監査役SELにつき商法典L. 225-1条2項)。

(3) 社員の責任

会計監査役SCP及び会計監査役民事会社では、社員は、会社資本におけるその持分に比例して、会社債務について無限に責任を負う(無限共同責任、1966年11月29日法律15条1項、民法典1857条1項)。それ以外の会計監査役会社の社員は、出資の限度で損失を負担するにすぎない(SARLにつき商法典L. 223-1条1項、SAにつきL. 225-1条1項、SASに

81 会計監査役SELについて定める商法典R. 822-98条は、SARL型、SA型及びSAS型のみを列挙し、SCA型を掲げていない。

つきL. 227-1条1項。会計監査役SELも同様）。有限責任制の会計監査役会社について特別な規制が置かれているわけではない。普通法上の商事会社について定める通り、会計監査役SAの最低資本金は37,000ユーロであり（商法典L. 224-2条）、会計監査役SARL及びSAS（商法典L. 223-2条、L. 227-1条参照）には最低資本金は置かれていない（会計監査役SELも同様）。会計監査役会社自体が作成する計算書類の会計監査についても普通法に従うことになるが、2019年5月改正後は、同改正により引き上げられた閾値を超える場合にのみ、会計監査役商事会社及び会計監査役SELに会計監査役の選任が義務づけられる（商法典L. 223-35条2項、L. 225-218条2項、L. 227-9-1条2項）⁸²。他方で、専門職民事責任保険への加入は、自然人会計監査役にも、有限責任制であるかにかかわらず会計監査役会社にも義務づけられている（商法典R. 822-36条、R. 822-37条）。

ただし、判例によれば、会計監査役会社の名において職業行為を行った会計監査役⁸³は、会計監査役会社の法的形態のいかんを問わず、個人として無限責任を負う（破毀院商事部2010年3月23日判決⁸⁴。また、SCPにつき1966年11月29日法律16条1項、SELにつき1990年12月31日法律16条1項）。会計監査役会社は、当該会計監査役と連帯して責任を負い（SCP

82 MAZARS, *supra* note 30, n° 1950に掲載されている表を参照した。なお、会計監査役SCP及び会計監査役民事会社は、経済活動を行う非商人である私法上の法人にあたる。同表のnote (1)を参照。経済活動を行う非商人である私法上の法人は2019年5月改正による閾値引上げの対象とならなかったため、引き続き、貸借対照表総額155万ユーロ・税控除後売上高310万ユーロ・従業員数50人の閾値のうち2つを超える場合に会計監査役の選任が義務づけられる（商法典L. 612-1条、R. 612-1条）。

83 会計監査役会社では、社員、株主又は会社指揮者である自然人会計監査役が、会社の名において会計監査役の職務を行う。これらの者は、計算書類に関する報告書に署名する（商法典L. 822-9条1項、R. 823-7条10項）。

84 Cass. com., 23 mars 2010, n° 09-10791, *Bull. civ.* IV, n° 60. 下級審裁判例及び学説には個人責任を否定するものがあるが、その詳細は、拙稿・前掲注6) 個人責任102頁以下で検討した。

につき1966年11月29日法律16条2項、SELにつき1990年12月31日法律16条2項)、又は全部義務⁸⁵を負う。SCPでは、他の社員は、民事責任追及訴訟の原告による当該SCPへの付遅滞が効を奏さず当該SCPが提訴された後に、その責任を追及されることになる(1966年11月29日法律15条2項〔無限共同責任〕)。

(4) 利用状況

本章一1 (1) においてフランスでは会計監査役会社の数が非常に多いことを示したが、その一因として、社員数の下限が低いことを挙げられよう。

少し古いが2012年の統計によれば、自然人会計監査役が約14,500人、会計監査役会社が5,309社であるところ、SARL及びEURLが3,640社、SCPが1社、SELが95社、SA・SAS等が1,567社であった⁸⁶。このように、フランスでは、有限責任制の普通法上の商事会社が会計監査役会社の大部分を占めている。

SCP及びSELが不人気である理由として、SCPでは社員に無限共同責任が課されている点、SELでは職業行為を行った社員に個人責任が課されている点が挙げられている⁸⁷。会計監査役民事会社及び会計監査役商事会社では会計監査役職と専門会計士職の双方の実施を目的とすることができるのに対し、会計監査役SCP及びSELでは会計監査役職の実施を目的と

85 会計監査役SAにつき、CA Paris, 4 avril 1991, *BCNCC* n° 82-1991, p. 231, note Emmanuel DU PONTAVICE.

86 IGF, Rapport n° 2012-M-057-03, *Les professions réglementées*, t. II, mars 2013, Annexe V, Tableau 2, p. 7 et Tableau 3, p. 8, <https://www.igf.finances.gouv.fr/files/live/sites/igf/files/contributed/IGF%20internet/2.RapportsPublics/2013/2012-M-057%20Annexes%20transversales.pdf> (2022年11月30日最終閲覧)。

87 MAZARS, *supra* note 30, n° 1493 et 1549.

することしかできない（1966年11月29日法律2条、1990年12月31日法律1条2項参照）点も、SCP及びSELを選択しにくい理由として挙げられるであろう⁸⁸。

会計監査役商事会社の中では、SARL及びEURLが多いが、特に大規模な会計監査役会社ではSA形態が用いられているという⁸⁹。また、SASに関しては、定款上の自由が大幅に認められることが利点として挙げられている⁹⁰。

3 会計監査役会社グループ

1 (2) で述べたように商法典L. 822-1-3条1号は、自然人会計監査役及び会計監査役会社等が会計監査役会社の議決権の過半数を保有すべきことを会計監査役会社の名簿登録要件としているから、会計監査役会社は、他の会計監査役会社の法人社員となることのできる。ただし、会計監査役SCPの社員は自然人会計監査役に限定されている（1966年11月29日法律1条1項）。会計監査役SELでは、社内を実施する専門家（*professionnels en exercice au sein de la société*）が直接又は（SPFPL等を介して）間接に会社資本及び議決権の過半数を保有しなければならないが（1990年12月31日法律5条第IパラグラフA項）、その例外として、他の会計監査役会社が当該SELの会社資本及び議決権の過半数を保有することも認められている（1990年12月31日法律6条第Iパラグラフ1号）⁹¹。

88 MAZARS, *supra* note 30, n^{os} 1493 et 1503. 商法典L. 822-1条等では会計監査役会社の目的を単一の専門職の実施に限定していないため、専門会計士名簿への登録要件も充たすのであれば、専門会計士職の実施を会社目的とすることもできる。この場合、専門会計士・会計監査役会社（*société d'expertise comptable et commissariat aux comptes*）と呼ばれる。

89 MAZARS, *supra* note 30, n^o 1528.

90 MAZARS, *supra* note 30, n^o 1537.

91 SELの社員要件は、直近では2015年（2015年8月6日の法律第990号）に改正されている。社員要件の詳細は、拙稿・前掲注77）歴史的展開40頁以

4大ネットワークのフランスにおける法的形態について、各ネットワークが公表する直近の透明性報告書（商法典R. 823-21条）⁹²及び会計監査役名簿（法人の部）⁹³を確認したところ、たとえばあるネットワークでは、会計監査役・専門会計士等の自然人専門家が出資する専門会計士・会計監査役会社（①）（純粋なholdingsであり専門的サービスを提供しない）があり、その下に①が出資する専門会計士・会計監査役会社（②）（holdingsであるが専門的サービスも提供する）が置かれ、さらにその下に②が出資する複数の専門会計士・会計監査役会社（③）（事業会社）が置かれていた⁹⁴。このような、いわば会計監査役会社グループは、相違はあるものの他の4大ネットワークでも形成されており、大部分の会社は普通法上の商事会社形態を選択していた。なお、holdingsとしてSPFPLはあまり用いられていないようである⁹⁵。

下等を参照。

92 KPMG, *Rapport de transparence 2021*, janv. 2021, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/fr/pdf/2022/01/fr-rapport-transparence-kpmg-france-exercice-092021.pdf>; EY, *Rapport de Transparence 2022*, 2022, https://www.ey.com/fr_fr/rapport-de-transparence; PwC, *Rapport de transparence*, oct. 2021, <https://www.pwc.fr/fr/rapport-de-transparence/fr-france-pwc-rapport-de-transparence-2021.pdf>; Deloitte, *Rapport de transparence 2022*, sept. 2022, <https://www2.deloitte.com/fr/fr/pages/en-savoir-plus/articles/rapport-de-transparence.html>（最終閲覧日はそれぞれ2022年11月30日）。EIP及び金融会社の会計監査役は、自身のウェブサイトにて透明性報告書を公表する義務を負う（商法典R. 823-21条）。

93 会計監査役名簿は、H3Cのウェブサイト（<https://www.h3c.org/demarches-et-services/trouver-un-commissaire-aux-comptes/>）で公表されている。

94 PwC, *supra* note 92, pp. 8, 10, 54-55, 65-66. PwCでは、①②ともにSAS、③はそれぞれSARLである。KPMGでは①②にあたる専門会計士・会計監査役会社はSA形態（二層制）である。KPMG, *supra* note 92, pp. 20, 76-77.

95 会計監査役SPFPL名簿（商法典R. 822-114条）によれば、会計監査役SPFPLは1社であり、複数SPFPLも23社にとどまる。<https://annuaire>.

むすび

本論文では第1章において、2019年5月改正により、会計監査役の選任義務に関する閾値が引き上げられたこと、その支援措置として小企業のためのALPE制度が導入されたこと、会計監査役が法定任務の枠外でも業務及び保証を提供しうることが明文化されたことなどを述べた。第2章では、2019年5月改正の影響を含めてフランスの法定監査市場の状況を示し、会計監査役会社の利用状況も明らかにした。

以下、本論文で明らかにした点を踏まえて、会計監査役の民事責任に関する今後の研究の視点を確認しておきたい。第一に、会計監査役の選任義務に関する閾値の引上げにより、小規模の商事会社が法定監査の対象から外れるため、会計監査役の民事責任に関する事案にも変化が生じうる。たとえば従業員による会社資産の横領は内部統制や会計組織の脆弱な小企業について起こりやすいと考えられるため、横領を看過したことにより会計監査役の民事責任が追及される事案の割合が相対的に減少するということはありそうである。

第二に、ALPEに関しては、伝統的な監査証明の任務と比較して監査手続が緩和されるため、監査の品質を十分に確保することができるか、ALPEについて会計監査役の民事責任が追及された場合に伝統的な監査証明の任務と比較して裁判所の判断に相違は生じるかといった点に注目したい。また、一定の任務等が免除されたことによる影響や、リスクを識別する報告書の実効性も注視していく必要がある。

第三に、法定任務以外の業務に関しては、法定任務に関する民事責任との関係が問題となる。フランスでは伝統的に、会計監査役の任務は法律上又は制度上の任務であり、会計監査役は会社とは契約関係にないとして、対第三者責任だけでなく対会社責任（商法典L. 822-17条）も不法行為責

任（契約外責任〔民法典1240条〕）にあたりと解されてきた⁹⁶。しかし、法定任務以外の業務は会社との契約によりその内容が決まるため、法定任務以外の業務に関する民事責任の法的性質については改めて検討する必要が生じる⁹⁷。また、今後、どのような業務が提供されうるのか、それに伴いどのような場面で会計監査役の民事責任が追及されることになるのか、裁判所において会計監査役の民事責任がどのように判断されるのかなど、法定任務以外の業務に関しては、検討すべき点が多い。

第四に、フランスの法定監査市場の特色を把握することができたため、日本との比較がしやすくなるであろう。共同会計監査役制度もフランスの特色といえるが、会計監査役間の責任の関係など、日本の議論の参考になる点は多いように思われる。

第五に、会計監査役会社⁹⁸に関しては、有限責任制の会計監査役会社に対する規制のあり方を考える上での一つの参考となるであろう。また、大部分の会計監査役会社が有限責任制を選択しているということが、フランスにおける法定監査人の責任の限定の議論にどのような影響を与えているかは改めて考える必要がある。

なお、本論文では字数の関係上、会計監査役の任務に関する近時の改正動向を取り上げることができなかった。法定任務に関する改正動向及び法

96 拙稿・前掲注4) 任務と民事責任 (2) 117頁以下。

97 裁判例には、会計監査役に対する民事責任追及訴権について3年の短期消滅時効を定める商法典L. 822-18条の規定は、契約の性質を有するSACCには適用されないと判示するものもある (CA Paris, 25 sept. 2014, *BCNCC* n° 177-2015, p. 143, note Philippe MERLE)。

98 本論文では会計監査役会社の法的形態間の相違や会計監査役会社グループの形成状況等について詳細な検討ができなかった。また、現在、規制自由業専門職のための会社法制の改正作業が進行している (2022年2月14日の法律第172号7条の授權により、規制の明確化・簡素化・一貫性の実現のためのオルドナンスが制定される予定である)。会計監査役の民事責任に関する研究とは別に、これらの点についても別稿で検討する予定である。

定任務以外の業務に関する議論の詳細は、別稿で紹介することとしたい⁹⁹。

* 本研究は、JSPS 科研費 JP17K03454 及び JP22K01249 に基づく研究成果の一部である。

99 たとえば、計算書類の監査証明の任務に関しては、2016年3月17日オルドナンスにより監査上の重要点（points clés de l'audit : PCA）（いわゆる KAM）が導入されている。蟹江章「フランスにおける監査報告書の改革——PCA記載の効果と課題——」会計201巻2号126頁（2022）等を参照。また、2022年12月14日に企業サステナビリティ報告指令（CSRD 指令）が成立した（2023年1月5日施行）。その国内法化により、サステナビリティ報告の検証業務に会計監査役も関与することになるとと思われる。これらの任務等が会計監査役の民事責任に及ぼす影響についても今後の検討課題としたい。