

財務諸表監査と違法行為

弥 永 真 生

- 1 金融商品取引法と違法行為
 - (1) 一般に公正妥当と認められる監査に関する基準及び慣行
 - (2) 監査基準と監査基準委員会報告
 - (3) 「監査基準」等への準拠と無過失の立証
- 2 会社法と違法行為
 - (1) 会計監査人の違法行為報告義務
 - (2) 会計監査人監査における違法行為発見についての任務
- 3 再起草前国際監査基準 250
- 4 諸外国における状況
 - (1) アメリカ
 - (2) カナダ
 - (3) イギリス
 - (4) フランス
 - (5) ドイツ
 - (6) オランダ
 - (7) アイルランド
 - (8) ベルギー
 - (9) その他のヨーロッパ諸国
- 5 今後の課題

1 金融商品取引法と違法行為

金融商品取引法は、被監査会社の取締役等の違法行為に関する監査人の責任を直接的には定めていない。したがって、監査契約において、違法行為の発見を特に監査の目的に含めるなどの特約をしない限り、「一般に公正妥当と認め

論説（弥永）

られる監査に関する基準及び慣行」によって、違法行為に関する監査人の義務と責任は規定されることになる。

(1) 一般に公正妥当と認められる監査に関する基準及び慣行

財務諸表等の監査証明に関する内閣府令（昭和32年3月28日大蔵省令第12号）（以下、監査証明府令という）3条1項は、財務諸表、財務書類または連結財務諸表（財務諸表等）の監査証明は、財務諸表等の監査を実施した公認会計士または監査法人が作成する監査報告書により、中間財務諸表または中間連結財務諸表（中間財務諸表等）の監査証明は、中間財務諸表等の監査を実施した公認会計士または監査法人が作成する中間監査報告書により、四半期財務諸表または四半期連結財務諸表（四半期財務諸表等）の監査証明は、四半期財務諸表等の監査（四半期レビュー）を実施した公認会計士または監査法人が作成する四半期レビュー報告書により行うものとする定め、監査証明府令3条1項の監査報告書、中間監査報告書または四半期レビュー報告書は、一般に公正妥当と認められる監査に関する基準及び慣行に従って実施された監査、中間監査または四半期レビューの結果に基づいて作成されなければならないものとされている（監査証明府令3条2項）。そして、金融庁組織令（平成10年政令第392号）第24条に規定する企業会計審議会により公表された「監査基準」、「中間監査基準」、「監査に関する品質管理基準」、「四半期レビュー基準」及び「監査における不正リスク対応基準」は、監査証明府令3条2項に規定する一般に公正妥当と認められる監査に関する基準に該当するものとされている（監査証明府令3条3項）¹⁾。

監査証明府令は金融商品取引法（昭和23年法律第25号）193条の2の規定に基づき、かつ同条の規定を実施するために定められたものである。したがって、金融商品取引法に基づく監査証明においては、企業会計審議会の公表した「監査基準」などに従って監査を行わなければならないことは法令上明らかにされている。すなわち、金融商品取引法に基づく監査との関連では、「監査基準」などに法規範性が認められている。

そして、企業会計審議会「監査基準」(平成14年1月25日改訂)の前文二3は、「改訂基準における監査の目的が示す枠組み及びこれから引き出されたそれぞれの基準は、金融商品取引法に基づく監査のみならず、株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律に基づく監査など、財務諸表の種類や意見として表明すべき事項を異にする監査も含め、公認会計士監査のすべてに共通するものである」と述べる。

この文言からは、公認会計士が行う監査については、「監査基準」などに従うことが要求されると理解できるが、金融庁組織令(平成10年12月15日政令第392号)24条2項は、「企業会計審議会は、企業会計の基準及び監査基準の設定、原価計算の統一その他企業会計制度の整備改善について調査審議し、その結果を内閣総理大臣、金融庁長官又は関係各行政機関に対して報告し、又は建議する」と定めており、企業会計審議会は監査基準の設定について調査審議し、その結果を報告または建議することとされるにとどまっているから、企業会計審議会が「監査基準」などを公表しただけでは法的な拘束力は直接的には生じない、法的規範性は有しないものと解するのが法律論としては自然であるようにも思われる。

もっとも、金融庁設置法(平成10年10月16日法律第130号)4条18号は、「公認会計士、会計士補及び監査法人に関すること」について金融庁が所掌するものとしているから、その権限に基づいて、金融庁が「監査基準」などを定めて

-
- 1) 「監査における不正リスク対応基準」は、監査証明を受けようとする者がその発行する有価証券が上場有価証券または店頭登録有価証券に該当することにより有価証券報告書を提出しなければならない会社(有価証券報告書を提出しなければならない協同組織金融機関を含む)または最終事業年度に係る貸借対照表に資本金として計上した額が5億円未満または最終事業年度に係る損益計算書による売上高(事業収益及び営業収益その他これに準ずるものを含む)の額もしくは直近3年間に終了した各事業年度に係る損益計算書による売上高の額の合計額を3で除して得た額のうちいずれか大きい方の額が10億円未満であり、かつ、最終事業年度に係る貸借対照表の負債の部に計上した額の合計額が200億円未満である会社を除く、その他の有価証券報告書提出会社のいずれかに該当する者であるときに限り、適用される。

論説（弥永）

いると説明するのが自然なのかもしれない²⁾。このような理解は、昭和25年に「監査基準」が設定された際に、「監査基準は、監査実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを帰納要約した原則であって、職業的監査人は、財務諸表の監査を行うに当り、法令によつて強制されなくとも、常にこれを遵守しなければならない」と主張されたところとも整合する解釈といえる。「監査基準」を、公認会計士あるいは監査法人を規律するものであると理解するならば³⁾、金融商品取引法監査のみならず、会社法の下での会計監査人監査あるいは任意監査においても従うべき規範であると評価されることになる。

なお、財務諸表等規則1条、中間財務諸表規則1条及び連結財務諸表規則1条にいう「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に関する解釈⁴⁾をふまえると、「一般に公正妥当と認められる監査に関する基準」は企業会計審議会が公表した「監査基準」など監査証明府令3条3項各号に列挙されたものに限られず、それ以外の監査の基準を含むものと解することができる。また、監査証明府令3条2項は、「一般に公正妥当と認められる監査に関する基準及び

2) 金融庁設置法4条17号は「企業会計の基準の設定」を明示的に金融庁の所掌事務としているが、監査の基準の設定は明示的には所掌事務とはされていない。

3) 脇田 [1988] 20-21頁参照。

4) 財務諸表等規則1条2項、中間財務諸表規則1条2項及び連結財務諸表規則1条2項は、「金融庁組織令（平成10年政令第392号）第24条に規定する企業会計審議会により公表された企業会計の基準は、前項に規定する一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に該当するものとする」と定める。しかし、財務諸表等規則1条3項などを新設する、平成21年12月11日内閣府令第73号による財務諸表等規則などの改正前においても、たとえば、企業会計基準委員会が公表した企業会計基準に従った会計処理も、個別的に受け入れることによって、金融庁は一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従ったものとして取り扱うことにしていたから（平成14年3月26日金融庁総務企画局長「財団法人財務会計基準機構・企業会計基準委員会の公表した「自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準」の取扱いについて」、平成14年10月18日金融庁総務企画局長「財団法人財務会計基準機構・企業会計基準委員会の公表した「1株当たり当期純利益に関する会計基準」の取扱いについて」）、企業会計審議会以外が公表した企業会計の基準が「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」にあたる場合があることは明らかである。

慣行」と定めており、一般に公正妥当と認められる監査に関する基準に限らず、「一般に公正妥当と認められる監査に関する慣行」によることが想定されている点で、財務諸表等規則1条、中間財務諸表規則1条及び連結財務諸表規則1条とは若干異なる規定ぶりとなっている。上述した「監査基準」の前文二二も監査証明府令3条2項と整合的であり、「監査の基準」によることを求めている。

(2) 監査基準と監査基準委員会報告

1) 監査基準

① 平成23年改訂前

平成14年改訂に係る「監査基準の改訂に関する意見書」三2「(4)不正等に起因する虚偽の表示への対応」では、「違法行為については、それ自体を発見することが監査人の責任ではなく、その判断には法律の専門的な知識が必要となることも多い。また、違法行為は必ずしも財務諸表の重要な虚偽の表示の原因となるものではないが、監査人が重要な虚偽の表示につながる虞のある違法行為を発見した場合には、不正等が発見した場合に準じて適切な対応をとることになる。」とされ、平成14年改訂後「監査基準」第二 一般基準の4は「監査人は、財務諸表の利用者に対する不正な報告あるいは資産の流用の隠蔽を目的とした重要な虚偽の表示が、財務諸表に含まれる可能性を考慮しなければならない。また、違法行為が財務諸表に重要な影響を及ぼす場合があることにも留意しなければならない。」と定めるにとどまっていた⁵⁾。

② 「監査基準」の平成23年改訂と「監査における不正リスク対応基準」の設定

オリンパス事件など、金融商品取引法上のディスクロージャーをめぐる、不正による有価証券報告書の虚偽記載等の不適切な事例が相次いでおり、こうした事例においては、結果として公認会計士監査が有効に機能しておらず、より実効的な監査手続を求める指摘があったことをうけて、企業会計審議会は、国

5) 平成17年10月28日改訂によっても変更は加えられなかった。

論説（弥永）

際的な議論の動向等も踏まえつつ、我が国の公認会計士監査をより実効性のあるものとするとの観点から、不正に対応した監査手続等の検討を行い、平成25年3月26日に監査基準の改訂と「監査における不正リスク対応基準」（以下、不正リスク対応基準）の設定を行った。

しかし、「監査基準」の一般基準の4の第2文には変更が加えられなかったし、不正リスク対応基準においても、「不正」とは、「不当又は違法な利益を得る等のために、他者を欺く行為を伴う、経営者、従業員等又は第三者による意図的な行為をいう」としつつ、財務諸表の重要な虚偽の表示とは関係のない不正は対象としていない（「監査における不正リスク対応基準の設定について」二、2、(1)）。

③ 違法行為と「監査基準」など

結局、「監査基準」などは、違法行為が財務諸表に重要な影響を及ぼす場合がありうることをふまえて、監査の計画及び実施をすることを要求しているものの、財務諸表に影響を及ぼさないような違法行為を発見するように監査を計画し実施することまでは要求していないと解される。

2) 監査基準委員会報告第11号「違法行為」

日本公認会計士協会監査基準委員会報告第11号「違法行為」は、監査人は、監査計画の策定、監査の実施及び監査意見の表明の各段階において、違法行為が財務諸表に重要な影響を及ぼすことがあることに留意しなければならないとした（第2項）。そして、財務諸表の監査は、すべての違法行為を発見することを予定していないが、監査人は、会計上の不正及び誤謬による財務諸表の重要な虚偽の表示を看過しないために、職業的専門家としての正当な注意を払い、職業的懐疑心を保持して監査を実施し、財務諸表の重要な虚偽の表示の原因となる違法行為の発生または存在の可能性について検討しなければならないとした（第10項）。

また、監査計画の策定に当たり、会社及び会社が属する産業に関連する法令

ならびにその遵守のための内部統制について理解する必要があるとされ、特に、「特定の違法行為が継続企業の前提に影響を与える可能性についても理解する必要がある」と指摘され（第11項）、継続企業の前提に与える影響に関する記載が明確になっている。

ここで、違法行為とは、故意もしくは過失または作為もしくは不作為を問わず、会社に関係する法律違反となるものをいい、本報告書における違法行為は、会社の経営活動に全く関係しない法律違反行為は含まないとされている。なお、違法行為として確定した行為だけでなく、監査人が違法の疑いが強いと判断した行為も対象となる（第3項）。

そして、違法行為には、会計処理に影響を及ぼす違法行為と会計処理に影響を及ぼさない違法行為とがあり（第6項）、前者は通常、会計上の不正または誤謬となるため、監査基準委員会報告第10号「不正及び誤謬」の適用もある。そして、当期において会計処理に影響を及ぼさない違法行為でも、次期以降の財務諸表に影響を与えるものがあることに留意する必要があるとされていた。

さらに、違法行為と内部統制に関する留意事項として、「監査の過程において監査人は、内部統制が、違法行為の発生する可能性を低くすることはできても、完全に除去することができない」とされ（第7項）、違法行為の防止及び発見に関連して有効な内部統制の例示に「法規の遵守を促すための経営者の姿勢」が追加されていた。このほか、違法行為の発見または防止について有効であると考えられる内部統制の例として、倫理規範の制定と周知徹底、法律遵守マニュアルの整備と周知徹底、法的規制事項の業務管理諸規定への反映、法律知識の教育、研修体制の整備、懲戒規定の厳格な運用、法務部門等による契約書等の検討、内部監査の実施があげられていた（第8項）。また、監査人が顧問弁護士に対して係争事件の有無を確認することも有効な監査手続とされていた（第19項）。

すなわち、経営者は、企業を経営する上で法令を遵守することについての責任を有しているが、その責任は経営者として自ら誠実に業務を執行するだけでなく、適切な内部統制を構築し、維持することにより遂行されるという立場を

論説 (弥永)

とっている。法令を遵守することについての責任は経営者にあることを明確にするため、監査人は財務諸表に重要な影響を与える違法行為がないことを記載した経営者確認者入手しなければならない旨が、明示されていた（第19項）。

監査人が監査の過程において、違法行為の発生または存在の可能性に疑念をいだく場合として、適切な承認のないまたは正確に記録されていない重要な取引がある場合、監査上対応が必要な書類や資料の提示または提出等にあって、逡巡や遅延等の異常な対応が見られる場合、行政機関による特別調査または重要な指摘事項があった場合、多額の罰金または課徴金の支払いがあった場合があげられ（第13項）、監査人は監査の実施中に違法行為が行われた可能性があることに気づいた場合には、実際に違法行為があったかどうかを確かめるために、関連書類・資料の閲覧、経営者への質問、法律専門家の意見の聴取等の適切な監査手続きを実施しなければならない（第12項）。

監査人が違法行為を発見した場合には、軽微な場合を除き、経営者及び監査役（会）・監査委員会に内容を報告し、発見した違法行為が不正または誤謬にあたるときはその規定に従う。なお、発見した違法行為が当期の会計処理に影響を及ぼさない場合であっても、次期以降の財務諸表に影響を与えるかどうかについて検討する。この場合、罰金、課徴金、損害賠償金、資産の没収、事業活動の休停止があれば、その内容を把握し、財務諸表に開示する必要があるか否かを検討する（第15項から第18項）。

監査人は守秘義務があるため、会社の同意がある場合や法令等の規定に基づく場合等正当な理由がある場合を除き、発見した違法行為について第三者に対して報告またはもらしてはならないものとしている。そして、違法行為に関して第三者に対する報告が必要な場合には、それが正当な理由に該当するかどうかにつき、適切な法律専門家に助言を求めることが有益であるとする（第20項）。

3) 監査基準委員会報告書250「財務諸表監査における法令の検討」

クラリティ・プロジェクトによる再起草後の国際監査基準250に対応するも

のとして、監査基準委員会報告書第66号「財務諸表監査における法令の検討」(中間報告)を経て、監査基準委員会報告書250「財務諸表監査における法令の検討」(平成23年12月22日)が公表されている。

ここでは、「監査人は企業の違法行為の防止に対して責任を負わず、違法行為のすべてを発見することが期待されているわけではない」としつつ(4項)、遵守すべき法令を①たとえば、税金や年金に関する法令など、財務諸表の重要な金額及び開示の決定に直接影響を及ぼすものとして一般的に認識されている法令と②その他の法令で、財務諸表の金額及び開示の決定に直接影響を及ぼさないが、事業運営、事業継続能力または重大な罰則を科されないために遵守することが必要な法令(たとえば、事業の許認可に関する規定、保険会社のソルベンシーに関する規制または環境に関する規制)とに分類し、これに合わせて監査人の責任をそれぞれ区別して規定を設けている。すなわち、①の法令に対する監査人の責任は、当該法令を遵守していることについて十分かつ適切な監査証拠を入手することであるが、②の法令に対する監査人の責任は、財務諸表に重要な影響を及ぼすことがある違法行為の識別に資する特定の監査手続を実施することに限定されている。

もっとも、監査人は、監査の実施過程で気付いた違法行為またはその疑いに関連する事項を、明らかに軽微である場合を除き、監査役等に報告しなければならないと定め(21項)、その違法行為またはその疑いが故意でかつ重要であると判断する場合には、監査人は当該事項を監査役等に速やかに報告しなければならないとしている(22項)。また、監査人は、経営者または監査役等の違法行為への関与が疑われる場合において、「当該者より上位又は当該者を監督する機関又は者」が存在するときは、当該機関または者にその事項を報告しなければならないと、そのような上位の者または機関が存在しない場合、または当該事項を報告しても対応がなされないと考えられる場合、もしくは報告すべき相手が不明瞭な場合、監査人は、法律専門家の助言を求めることを検討しなければならないとされている(23項)。

また、監査人は、違法行為を識別した又はその疑いがある場合、法令に基づ

論説 (弥永)

き、規制当局等に対し報告する責任があるかどうかを判断しなければならないとされ(27項)、法令に基づき、違法行為に関して規制当局等に対する報告が必要な場合(例えば、金融商品取引法第193条の3の規定に基づく通知)には、これが正当な理由に相当するかどうかについて適切な法律専門家に助言を求めることが有益であるとされている(A18項)。

(3) 「監査基準」等への準拠と無過失の立証

金融商品取引法上、監査証明を行った公認会計士または監査法人が過失がなかったことを立証するためには、「少なくとも」「監査基準」など及び日本公認会計士協会の公表する実務指針にしたがったことを示さなければならないと解するのが、金融商品取引法の研究者の間では通説であると考えられる。これは、監査証明府令3条の文言からも明白である。すなわち、「一般に公正妥当と認められる監査に関する基準」に「監査基準」など及び日本公認会計士協会の公表する実務指針が含まれることには異論がなく、金融商品取引法上、「一般に公正妥当と認められる監査に関する基準」に従った監査が要求されているからである。もっとも、監査証明府令は、「一般に公正妥当と認められる監査に関する基準及び慣行」に従って監査を行うことを要求しており、「一般に公正妥当と認められる監査に関する基準」に従ったのみでは無過失を立証するために不十分であって、さらに「一般に公正妥当と認められる監査に関する慣行」に従うべき場合がありうるということが文言からは読み取れる。ある監査実務が一般に公正妥当と認められる「慣行」⁶⁾にあたるかどうかは一具体的には、裁判所の事実認定によるが⁷⁾—公認会計士及び監査法人の間で広く採用されている監査

6) 法律上は、法的な確信を伴った慣行を慣習法とよび、商事に関する事項については、商法典に規定がないものについては、商慣習法が民法に優先して適用されるとされてきた(平成17年改正前商法1条)。なお、平成17年改正後商法1条2項は、「商慣習法」ではなく、「商慣習」という語を用いるに至ったが、法の適用に関する通則法3条にいう「慣習」は慣習法を意味すると解されているため、平成17年改正後商法1条2項にいう「商慣習」は商慣習法を意味すると解されている。

実務のうち、金融商品取引法監査の目的を実現するためにふさわしい監査実務を意味すると解するのが穏当であろう。

したがって、単に、公認会計士の間で広く採用されているのみでは、「一般に公正妥当」とは認められないのであって、投資者を含む監査の受益者から「公正妥当」なものとして現実に受け入れられているか、あるいは受け入れられると合理的に予想されるような監査実務であって、「一般に公正妥当と認められる監査に関する基準」と整合性を有するようなものをさすと考えられる。

なお、実際上は、ある特定の業種に属する会社の監査について、適切に対応した日本公認会計士協会の実務指針が公表されていないような場合を除き、「監査基準」及び日本公認会計士協会の実務指針に従って監査を実施し、適切に報告したことによって、無過失は一応推定されるものと予想される⁸⁾。もっとも、「監査基準」は相当程度抽象的であり、また、日本公認会計士協会の実務指針が指示する監査手続き等には選択の幅があり、機械的にあてはめられるようなものではない、すなわち、公認会計士の判断を伴うものである。したがって、ある公認会計士または監査法人が「監査基準」等に従って監査を実施したことが一目瞭然である場合は決して多くはないと予想される。

2 会社法と違法行為

(1) 会計監査人の違法行為報告義務

会計監査人がその職務を行うに際して取締役の職務遂行に関し不正の行為または法令もしくは定款に違反する重大な事実があることを発見したときは、その会計監査人は、これを、監査役設置会社では監査役（監査役会設置会社の場

7) この判断にあたっては、研究者及び実務家による文献、日本公認会計士協会あるいは各監査法人・会計事務所の監査マニュアルなどが参照されることになろう。また、場合によっては、国際監査基準が考慮に入れられることもあろう。

8) やや古い文献であるが、おおむね監査実施準則に基づく監査を行い、それを監査調書に記録しておれば、過失がないことを立証することができようとしていたものとして、渡辺ほか [1971] 69頁、河本=神崎 [1971] 111-112頁、土肥 [1971] 32頁など。

論説 (弥永)

合は、監査役会)に、委員会設置会社では監査委員会に、それぞれ、報告しなければならないものとされている(会社法397条)。

ここでいう「法令」にどのようなものが含まれるかについては、必ずしも、十分に議論されてはこなかったが⁹⁾、取締役の会社に対する責任を定めていた、平成17年改正前商法266条1項5号にいう「法令」については¹⁰⁾以下のように考えられていた。

すなわち、まず、判例・通説¹¹⁾は、平成17年改正前商法266条1項5号にいう「法令」には具体的な規範を与える法令のみならず、平成17年改正前商法254条3項(民法644条)及び同254条ノ3なども含まれるとしていた。すなわち、取締役は会社に対し善良な管理者としての注意義務を負い(平成17年改正前商法254条3項、民法644条)¹²⁾、また忠実義務を負うから(平成17年改正前商法254条ノ3)¹³⁾、これらの義務に違反した場合には平成17年改正前266条1項5号にいう法令違反にあたりと解していた。

それでは、具体的な規範を与える法令のすべてが、5号にいう「法令」にあたるのだろうか。従来は、暗黙のうちにすべての法令が5号にいう「法令」にあたるとする(非限定説)のが通説であったようである¹⁴⁾。5号では何ら限定を加える文言が付加されていないことから、文理上はこのように解することが自然であった。

しかし、平成17年改正前266条の目的は会社財産の健全性の確保にあるのだとすると、その立法趣旨からみて、5号にいう「法令」とは会社財産の健全

9) もっとも、法令違反が会計事項に関しない場合も同条の射程範囲にあることについては異論はなかった。たとえば、田辺ほか[1974] 52頁、味村=加藤[1977] 262頁、加藤=黒木[1975] 132頁、龍田[1987] 569頁など。

10) 取締役の解任の訴えを規定する平成17年改正前商法257条(会社法854条)にいう「法令」の意義についても、十分な議論はなされていない。

11) たとえば、江頭[2005] 402頁参照。

12) 現在では、会社法330条が同様に定めている。

13) 現在では、会社法355条が同様に定めている。

14) 詳細については、吉原[1996] 参照。

性の確保を直接または間接に目的とする法令に限られると考えるべきことになろう（限定説）¹⁵⁾。さらに、中間的な見解として、5号にいう「法令」とは会社財産の健全性の確保を直接または間接に目的とする法令のほか公の秩序とみられる法令であるとする見解もあった（中間説）¹⁶⁾。ある法令に違反した行為を取締役が行った場合に、非限定説によれば「法令」違反が当然にあることになるのに対し、限定説や中間説によると「法令」違反が当然にあるとされる場合と当然には「法令」違反はないが、その法令違反が善管注意義務違反と評価されれば、その結果「法令」違反となる場合とがあることになる。

たとえば、取締役が贈賄を行った場合、非限定説によると「法令」違反となり、中間説によっても、わいろに関する刑法の規定は公の秩序とみられる規定であるから、やはり「法令」違反となる。これに対して、限定説によると刑法の規定は会社財産の健全性の確保を直接または間接に目的とする法令とはいえないので、贈賄が取締役としての善管注意義務に反するかどうかを検討されなければならない。贈賄が判明すると入札停止処分を受けたり、企業の社会的名声が傷つくというおそれがあること、会社の利益のためであっても取締役にはこの種の違法行為を行う裁量は与えられていないと考えるべきことなどから、善管注意義務違反があったと考えてよいであろう。なお、下級審裁判例は、刑法の贈賄に関する規定は「法令」にあたるとしていたが（東京地判平成6・12・22判時1518号3頁）、野村証券損失補填事件において、平成17年改正前商法266条1項5号の「法令」は「商法その他の法令中の会社を名あて人とし、会社がその業務を行うに際して遵守すべきすべての規定」をいうとされ、独占禁止法19条は「法令」にあたるとされた（最判平成12・7・7民集54巻6号1676頁）。

他方、平成17年改正前商法及び平成17年廃止前商法特例法の下での、監査役または監査委員による差止め請求との関係での「法令」については、すべての法令を意味すると解されていたようである¹⁷⁾。

15) たとえば、森本 [1995] 253頁注5。

16) 近藤 [1996] 10頁以下。

論説 (弥永)

会社法の下では、役員及び会計監査人の会社に対する責任を定める423条は、任務懈怠を要件とするが、判例（前掲最判平成12・7・7参照）は、具体的な法令に違反することは任務懈怠にあたりと解しているようである¹⁸⁾。そして、監査役による差止めは、「取締役が監査役設置会社の目的の範囲外の行為その他法令若しくは定款に違反する行為をし、又はこれらの行為をするおそれがある場合」に（385条1項）、監査委員による差止めは、「執行役又は取締役が委員会設置会社の目的の範囲外の行為その他法令若しくは定款に違反する行為をし、又はこれらの行為をするおそれがある場合」に（会社法407条1項）、それぞれ、認められているところ、会社法の下でも、差止め請求との関係での「法令」については、すべての法令を意味すると解されている¹⁹⁾。

会計監査人の監査役等に対する報告義務は、監査役等のこのような差止め請求の契機を与えるものであるといえるので、一重要性の判断は必要であるが、基本的には一すべての法令違反が会計監査人の報告義務の対象となると考えてよいであろう。

(2) 会計監査人監査における違法行為発見についての任務

もっとも、(1)は、「たまたま」会計監査人が違法行為を発見した場合についての規定であり、会計監査人が違法行為を発見する任務を負っているかどうかは解釈にゆだねられている。

すでにみたように、平成14年改訂後「監査基準」の前文は、改訂基準における監査の目的が示す枠組み及びこれから引き出されたそれぞれの基準は、当時の「株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律」に基づく監査にも

17) たとえば、鴻 [1987] 463頁、加藤 [1974] 26頁、大隅=今井 [1992] 317頁など。株主の差止請求との関係で、北沢 [1987] 424頁、大隅=今井 [1992] 246頁、松井 [2002] 127頁など。

18) 山下 [2002] 810頁参照。

19) 岩原 [2009] 406頁。また、東京地決平成20・11・26（平成20年（ヨ）第20140号）。株主による差止請求との関係でも同様である（岩原 [2009] 133頁）。

共通するものであるとしている。しかし、会社法上の会計監査人監査の監査規範の設定権限が企業会計審議会に与えられていると解する条文上の根拠は会社法には存在しないため、会計監査人監査との関連で、「監査基準」などはどのように位置付けられるべきかが問題となりうる²⁰⁾。

たしかに、平成17年法律第87号による廃止前商法特例法の下での会計監査人の監査報告書の意見の記載方法と証券取引法上の監査人の監査報告書の意見の記載方法との間には相違があり、また、監査の対象となる書類の範囲も異なっていたが、金融商品取引法監査と会計監査人監査とで、ことさら異なった監査手続きが要求されるわけではないので、会計監査人も「監査基準」など企業会計審議会が公表した基準及び日本公認会計士協会の実務指針に従って監査を行なうこと及び「一般に公正妥当と認められる監査に関する慣行」に従って監査を実施することが求められると考えられる²¹⁾。会社法の下では、会計監査人も適正性に関する意見を表明すべきこととされており（会社計算規則126条1項2号）、なおさらである。公認会計士・監査法人による会計監査人監査を導入することには、暗黙のうちに、「監査基準」その他の「監査の基準」に従った監査を行うことが前提とされていると解すれば、会計監査人監査において、企業会計審議会が公表した「監査基準」などや日本公認会計士協会が公表した監査基準委員会報告を中核とする実務指針が間接的に法的規範となっているという解釈は説得力があろう。

もっとも、「監査基準」の各規定は、一監査報告書についての記述に特に顕著に表れているが金融商品取引法に基づく公認会計士監査を前提に定められており²²⁾、会社法の下での会計監査人監査に対する配慮は文言上はうかがえないように思われるし²³⁾、公表された企業会計審議会第2部会の議事録からも、当時の商法特例法監査に対する配慮が十分であるかどうか十分に検討されたかどうかは明らかではない。

20) 岸田 [1988] では、[平成17年改正前] 商法32条2項と同様な規定を監査基準についても導入するという立法論が提示されていた。

21) 日本公認会計士協会監査委員会「商法監査の監査手続きについて」参照。

論説 (弥永)

なお、企業会計審議会が公表した「監査基準」など及び日本公認会計士協会の実務指針（監査基準委員会報告）に従って監査を行ったことを立証すれば、実施した手続きが合理的ではなく、他に監査に関する合理的な慣行がある場合を除き、会計監査人は、無過失を一応立証できるものと考えてよいとするのが通説であると思われる²⁴⁾。もっとも、企業会計審議会が公表した「監査基準」など及び日本公認会計士協会の公表した実務指針は、最低限を定めるものすぎず、それに従ったことのみをもって、免責されるとは限らないという解釈も可能である。

3 再起草前国際監査基準 250

クラリティ・プロジェクトによる再起草前²⁵⁾の国際監査基準 250「財務諸表監査における法令の考慮」²⁶⁾は、監査手続きの立案と実施及びその結果の評価及び報告に際して、監査人は事業体が法令を遵守しないことが財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性があることを認識しなければならないとしていた（バラ

22) 旧監査基準に関してであるが、「現行の監査基準が証取法による公認会計士の監査を前提に作成されているため、より広く適用できる監査基準へ改善するか、商法監査を無視するかの決断が必要である」（高田 [1988] 11 頁）とか「少なくとも基準・準則が独立監査一般の規範たる地位を占めようとするのであれば、商法監査に対する規範性も考慮すべきである」（山浦 [1988] 31 頁）という指摘があった。また、岸田 [1988] 27 頁は、「証券取引法監査と商法監査とは同じ監査基準でいいのか、もしそうでないとするれば、どのように区別すべきか、監査の内容が異なるのか、報告だけがことなるのか、なども問題となろう」と指摘していた。

23) たとえば、宮島 [2002] は、会計監査人の権限は、「継続企業的前提」に関する監査に及ばないのではないかという疑問を呈していた。

24) 龍田 [1972] 527 頁。もっとも、かつての監査実施準則に定められていた「通常の監査手続き」はその遵守により監査人が原則的に免責される、セーフハーバーの機能は有していないと考えられていた（片木 [1992] 7 頁）。

25) 再起草後の基準は、日本公認会計士協会の監査基準委員会報告書 250「財務諸表監査における法令の検討」（前述 1、(2)、3）にほぼ織り込まれているため、紹介を省略する。

26) 大多数の国では、国際監査基準が国内基準として指定されるか、または、国内基準に取り込まれている。弥永真生『会計監査人論』（同文館、近刊）第 1 章参照。

グラフ2)。しかし、パラグラフ9及び10において法令を遵守することについての経営者の責任を概観した上で、監査人は不遵守を防止する責任を負わないし、負うことができないとしていた（パラグラフ11）。もっとも、国際監査基準200「財務諸表監査の目的と一般原則」に従って、監査人は、ある事業体が法令を遵守しているかどうかについて疑問を持たせるような事情や事象が監査によって明らかになる可能性があることを認識しつつ、職業的懐疑心の態度をもって監査を計画し実施しなければならないとしていた（パラグラフ12）。

そして、監査人は、不遵守の可能性があることについての情報に気づいた場合には、その行為の性質、その行為が行なわれた状況について理解をし、それが財務諸表に及ぼす可能性がある影響を評価するための十分な他の情報を入手しなければならない（パラグラフ26）。不遵守があるかも知れないと考えた場合には、監査人は発見したことを文書化し、経営者とそれについて議論しなければならない。経営者が、違法行為がなかったということについて満足がいく情報を提供しないときは、監査人は、その状況に対する法令の適用及び財務諸表への影響について、事業体の顧問弁護士と相談しなければならない。事業体の顧問弁護士と相談することが適切であるとは考えられない場合あるいは事業体の顧問弁護士の意見に満足できない場合には、監査人の顧問弁護士に法令違反があるかどうか、その法的帰結はどのようなものになる可能性があるか、必要な場合には、監査人はどのような行動をとればよいかについて相談する（パラグラフ29）。

不遵守が疑われる行為について十分な情報が得られない場合には、監査人は十分な適切な監査証拠がないことが監査報告にどのような影響を及ぼすかを検討しなければならない（パラグラフ30）。

監査人は、監査の他の側面における、とりわけ経営者の陳述の信頼性との関連での不遵守の含意を検討しなければならない（パラグラフ31）。

監査人は、実務上可能な限り速やかに、監査人が気づいた不遵守に関して、企業統治について責任を有する者に伝達するか、それらの者が適切に知ったことについての監査証拠を入手しなければならない（パラグラフ32）。監査人の

論説（弥永）

判断によれば、不遵守が故意によるものであり、かつ重要であるときには、監査人は遅滞なく発見したことを伝達しなければならない（パラグラフ 33）。

監査人が、取締役会の構成員を含む、上級経営者の一員が不遵守に関与していることを疑う場合には、監査人は、存在する場合には、監査委員会あるいは監査役会のようなその事業体のすぐ上のレベルの権限を有する者にその事柄を通知しなければならない。そのような上のレベルの権限を有する者が存在しないときやその報告が功を奏しないと考えるときは、法的な助言を得ることを検討すべきである（パラグラフ 34）。

監査人がその不遵守が財務諸表に重要な影響を与えるにもかかわらず、財務諸表に適切に反映されていないと結論づける場合には、限定意見あるいは不適正意見を表明すべきである（パラグラフ 35）。財務諸表にとって重要である可能性がある不遵守が起きているか、起きている可能性が高いか否かを評価するための十分な適切な監査証拠を入手することを事業体によって妨げられたときは、監査人は監査範囲の限定を理由に限定意見を表明するか意見の表明を差控えるべきである（パラグラフ 36）。監査人が、関与先によってではなく、状況によって生ずる限界のために、ある行為が違法行為であるか否かを決定できないときは、監査人は、監査報告書に対するその影響を検討しなければならない（パラグラフ 37）。

監査人の守秘義務のため、通常は、不遵守を第三者に報告することは許されないが、法令や裁判所の命令によって、守秘義務の例外が定められることがあり、そのような場合には、法的助言を求める必要があることもある（パラグラフ 38）。

監査人が必要であると考え改善措置を事業体がとらないため、監査人としては監査契約の解除が必要であるという結論に至ることもあるが、そのような結論に至る場合には、通常、法的助言を監査人は求める（パラグラフ 39）。IFAC の職業的会計士の倫理規定に述べられているように、後任候補者である監査人からの問い合わせに対して、従前の監査人は候補者がその選任を受諾すべきではない職業上の理由があるかどうかについて知らせなければならない

(パラグラフ40)。

4 諸外国における状況²⁷⁾

(i) アメリカ

監査基準書(SAS)第54号「関与先による違法行為」(AU Section 317)が定められている。ここで、違法行為(illegal act)とは、法令または政府が制定した規則に違反することをいい、関与先による違法行為とは、その財務諸表が監査対象となっている事業体に帰属させることができる行為またはその事業体に代わって行為する経営者または被用者による行為である(パラグラフ2)。

ある行為が、違法であるかどうかの判断は、通常、監査人の職業的専門家としての能力を超えているが、監査人の訓練、経験及び関与先とその産業についての理解によって、監査人の目にふれた関与先の行為が、違法行為であるかもしれないということを認識する基礎が得られることもある。しかし、ある特定の行為が違法であるか否かは、法律業務を行う資格を有する専門家の助言に基づいてなされるのが一般的であり、裁判所の最終的な判断を待つ必要があることもある(パラグラフ3)。

監査人は、財務諸表上の金額の決定に直接かつ重要な影響を与えると、通常、監査人が認識する法令及び規則を考慮に入れる(たとえば、税法は、見越項目と会計期間に費用として認識すべき金額に影響を与える)。しかし、監査人は、そのような法令や規則を、適法性自体の関連からではなく、財務諸表の言明から派生する監査対象との関連で考慮する。財務諸表上の金額の決定に直接かつ重要な影響を与える違法行為から生ずる虚偽表示を発見し、報告する責任は、誤謬と不正から生ずる虚偽表示に対する責任と同じである(パラグラフ5)。

事業体は、証券取引、職業的安全と厚生、食品医薬品行政、環境保護、雇用機会均等、価格カルテルまたは反トラスト違反に関する法令や規則を含む、その他の多くの法令や規則によって影響を受ける可能性がある。それらの法令・

27) 本節は、弥永 [1997a, b] にその後の展開を反映させたものである。

論説（弥永）

規則が財務諸表に与える影響は、通常、間接的であるが、それらの法令等に対する違反が事業体の財務諸表に重要な影響を与える場合もある。もっとも、そのような場合であっても、監査人は、関与先から知らされたり、財務諸表監査において通常チェックする文書の中に政府機関による検査やエンフォースメント手続きの証拠がない限り、違法行為の存在に気づかないことがありうる（パラグラフ6）。しかし、監査人は、そのような違法行為がなされている可能性に気づかなければならない。財務諸表に重要な間接的影響を与える可能性のある違法行為でありうる行為の存在に関する証拠を提供するような特別の情報に監査人が気づいたときは、監査人は、違法行為がなされたかどうかを確かめることを特に目的とする監査手続きを適用しなければならない（パラグラフ7）。

通常、一般に認められた監査基準にしたがった監査は違法行為を発見するために特に立案された監査手続きを含んでいないが、財務諸表に対する意見を形成するために適用される手続き、たとえば、議事録の閲覧、訴訟・請求またはアセスメントに関する関与先の経営者及び法律顧問に対する質問、取引または勘定残高の詳細についての実証テストによって、監査人は違法行為に気づくことがある。監査人は、関与先の法令・規則遵守、知っている法令・規則違反またはその可能性のある行為に関する質問を経営者及び監査委員会に対してしなければならず、必要な場合には、監査人は、経営者に対して、違法行為の防止に関する関与先の方針、及び、関与先によって発行された指令の利用及び法令・規則の遵守に関する相当レベルの権限を有する経営者から関与先が得た定期的な陳述の利用について質問しなければならない。また、監査人は、その法令・規則違反が財務諸表における開示あるいは偶発損失計上の基礎となるような法令・規則違反がなく、法令・規則違反とされる可能性のある行為がないことにつき、経営者から、書面による陳述を得る。違法行為がなされたという疑いについての特別な情報がない限り、この領域においては、追加的な手続きを行う必要はない（パラグラフ8）。

違法行為がなされたという疑いを監査人がもつ特別の情報としては、承認されていない取引、不正確に記録された取引、資産について説明責任を果たすた

めの網羅的または適時な方法で記録されていない取引、政府機関の検査、エンフォースメント手続き、異常な罰金・課徴金の支払、監査人が利用可能な規制機関による検査報告書で言及された法令・規則違反、特定されていないサービスに対するコンサルタント・関係会社・従業員への多額の支払、関与先から通常支払われる額と比較して、または実際に受けたサービスを比較して過大にみえる販売手数料または代理人報酬、異常な巨額の現金での支払、高額な持参人払式銀行小切手の購入、無記名口座への振込みまたは類似取引、政府の役人または被用者への理由が不明な支払、税務申告書の不提出、事業体の属する産業または事業の性質上一般的な公課または類似の手数料の未払いなどがある（パラグラフ9）。

違法行為に関する情報に気づいたときは、監査人は、その行為の性質、それがなされた状況を理解し、財務諸表への影響を評価するために十分なその他の情報を入手しなければならない。その際、可能であれば、その行為に関与している者より上のレベルの経営者に質問する。経営者が、違法行為がなかったということについて満足がいく情報を提供しないときは、監査人は、その状況に対する法令・規則の適用及び財務諸表への影響について、関与先の法律顧問または専門家に相談し、必要であれば、その行為の性質をよりよく理解するために必要な追加的監査手続きを実施する（パラグラフ10）。追加的監査手続きには、たとえば、請求書、支払済小切手及び契約書など、裏づけとなる書類を調査し、会計記録と比較すること、その事項に関する重要な情報について、取引の相手方または銀行や弁護士のような仲介者に確認すること、その取引が正しく承認されたかどうか判断すること、他に同種の取引または事象が発生しているかどうかを検討し、それらを特定するための手続きを実施することが含まれる（パラグラフ11）。

入手した情報、必要な場合には、さらに、法律顧問との相談に基づいて、違法行為がなされ、またはなされた可能性が高いと判断したときは、監査人は監査の他の側面への含意とともに財務諸表への影響を検討しなければならない（パラグラフ12）。

論説（弥永）

気づいた違法行為の重要性を評価するにあたっては、その行為の量的・質的重要性を検討しなければならない（パラグラフ13）。監査人は、罰金、課徴金及び損害賠償などの偶発的な金銭的影響を含む、財務諸表に表示される金額に与える違法行為の影響を検討しなければならず（パラグラフ14）、違法行為が事業体の経営に与える潜在的な影響について、財務諸表において十分な開示がされているか否かを評価しなければならない（パラグラフ15）。

また、監査人は、監査の他の側面における、とりわけ経営者の陳述の信頼性との関連での違法行為の含意を検討しなければならない（パラグラフ16）。

監査人は、自らが気づいた違法行為が、実行可能な限りすみやかに、かつ、監査報告書の発行前に、監査委員会に適切に伝達されることを確保しなければならない。ただし、明らかに重要性が乏しい事項を伝達する必要はなく、また、監査委員会と事前に伝達すべき事項の性質につき合意することができる。伝達にあたっては、行為、その発生の環境及び財務諸表に対する影響を示さなければならない。上級経営者は、その是正措置を同時に監査委員会に伝達することを求めることができる。是正措置には関与した者に対する懲戒処分、原状回復の請求、会社の予防及び矯正の方針、特定の統制活動の修正を含む。上級経営者が違法行為に関与している場合には、監査人は、直接、監査委員会に伝達しなければならない。伝達は書面によっても口頭によってもよいが、口頭で伝達した場合には文書で証拠を監査人は残さなければならない（パラグラフ17）。財務諸表が違法行為によって重要な影響を受け、その行為が適切に会計処理されていないまたは注記により開示されていないと判断したときは、監査人は、財務諸表全体について、その財務諸表への影響の重要性に応じて、限定意見または不適正意見を表明しなければならない（パラグラフ18）。財務諸表にとって重要な違法行為がなされたか、あるいは重要な違法行為がなされた可能性が高いかを評価するために十分かつ適切な監査証拠を入手することを関与先が妨害したときは、監査人は、通常、財務諸表に対する意見の表明を差控えるべきである（パラグラフ19）。

パラグラフ18及び19に挙げられている場合に、関与先がそのような監査報

告書を受領することを拒否するときは、監査契約を解除し、監査委員会または取締役会に解除の理由を書面によって示さなければならない（パラグラフ 20）。

監査人は、関与先によってではなく、状況によって生ずる限界または適用される法令・規則もしくは事実の解釈に関する不確定性のために、ある行為が違法行為であるか否かを決定できないこともある。そのような状況では、監査人は、監査報告書に対するその不確実性の影響を検討しなければならない（パラグラフ 21）。

上級経営者及び監査委員会あるいは取締役会以外の者に対する開示は、財務諸表についての意見に影響を与える場合を除き、監査人の倫理上または法律上の守秘義務のため許されないのが原則である。しかし、たとえば、事業体が監査人の交替を証券諸法の規定に従って、Form 8-K に従って証券取引委員会に報告するとき、後任監査人の質問に対して回答するとき、裁判所または行政機関の召喚状に応ずるとき、政府機関から資金援助を受けている事業体の監査に関する要求に従って、資金提供機関または他の指定機関に報告するときには、関与先以外の者に対して開示する義務を負う（パラグラフ 23）。

さらに、1995年証券訴訟改革法により創設された証券取引所法 10A 条の下で、まず、会計士は、一般に認められた監査原則にしたがい、財務書類における金額の決定に直接かつ重要な影響を及ぼす違法行為を発見することを合理的に可能にするように定められた手続きなどを記載することが求められている（a 項）。また、監査の過程において、財務書類に重要な影響を及ぼすか否かを問わず、違法行為が行われたことまたは行われた可能性を示す情報を発見しその他気づいた場合には、一般に認められた監査原則にしたがい、会計士は、違法行為が行われた可能性が高い（is likely to）か否かを判断し、その可能性がある場合には、当該違法行為の財務書類に及ぼす影響を判断し、明らかに重要でない場合を除き、実行可能な限りすみやかに発行会社の適切なレベルの経営者に報告し、監査委員会または取締役会が当該違法行為について知らされるようにしなければならない。また、監査委員会または取締役会が当該違法行為について知らされたらと会計士が判断した後に、当該違法行為が財務書類に重要な影

論説（弥永）

響を及ぼし、上級経営者が適切な是正措置をとらない場合であって、そのような是正措置がとられないことが通常の監査報告書から離脱することまたは監査人の辞任を正当化すると結論づける場合には、取締役会に実行可能な限りすみやかにそのような結論を記載した報告書を提出しなければならない。そのような報告書をうけとった取締役会は、一営業日以内に証券取引委員会に通告するとともに、会計士に対して通告の写しを送付しなければならない。

当該写しを一営業日以内に受け取らなかった場合には、会計士は辞任するか証券取引委員会に通知を受け取らなかった日から一営業日以内に当該報告書の写し（また口頭の報告を文書化したもの）を提出しなければならない。（b項）。辞任した場合にも証券取引委員会に通知を受け取らなかった日から一営業日以内に当該報告書の写し（また口頭の報告を文書化したもの）を提出しなければならない。

(2) カナダ

国際監査基準を国内基準とする前には、CICAハンドブック（保証）のセクション5136「不実記載—違法行為」が監査における法令と規則の考慮について定めていた。

そこでは、違法行為とは、監査対象の事業体またはその事業体に代わって行動する経営者または被用者に適用される国内または外国の制定法または政府の規則に違反することをいい、事業体の事業活動に関連しない事業体の経営者または被用者の個人的非行を含まないとされ（パラグラフ5136.03）、監査人に対しては、以下のような要求がなされていた。

監査人は、その事業体の事業についての自己の知識を用いて、もし、違反した場合には財務諸表における重要な不実表示につながると合理的に予想される法令及び規則を把握するために、経営者に対して質問しなければならない（パラグラフ5136.11）。

そして、「重要性と監査を実施する際のリスク」のパラグラフ5130.30に従って、監査人は固有リスクを評価しなければならない。違反の可能性が「低い」

以外となることを示すファクターとしては、今期以前の期間における当該事業体によるそのような法令・規則違反、同じ産業に属する他の事業体による最近のよく知られたそのような法令・規則違反、監督機関その他のグループに尾夜そのような法令・規則の積極的なモニター、そのような法令・規則の複雑さ、たとえば、そのような法令・規則が通常のものではなくまたは最近制定されたものであるため、そのような法令・規則の解釈または適用についての経営者の経験不足がありうる（パラグラフ 5136.16）。

固有リスクが低いと評価したときは、監査の通常の過程における手続きを実施することによって得られた証拠を検討し、経営者に質問をし、パラグラフ 5136.21 に示された書面による陳述を経営者から得ることによって、違法行為の帰結から生ずる財務諸表における重要な不実表示を発見できないリスクが適切に低いレベルに減少させられる（パラグラフ 5136.17）。監査人は、監査中に遭遇した状況によって違法行為の帰結の結果として財務諸表が重要な程度に不実表示されていることを疑うに至った場合を除き、追加的な手続きを実施する必要はない（パラグラフ 5136.18）。

他方、固有リスクが「低い」より高い場合には、「重要性と監査を実施する際の実リスク」のパラグラフ 5130.24 において要求されている手続きを立案する。これらの手続きには、経営者、その他の知識を有している可能性のある被用者またはその事業体の法律顧問に質問し、または法令や規則をレビューすることによって、把握した法令または規則についてより詳細な理解を得ること、違法行為を防止し、発見するという責任を果たすために経営者が導入している方針及び手続きについて経営者に質問すること、経営者によって導入されている方針及び手続きの統制状況をテストすること、法令・規則の適用と財務諸表に与える可能性のある効果について、その事業体の法律顧問その他の専門家に相談すること、規制当局その他類似の当局からの通信及び報告書を読むこと、取締役会または把握した法令・規則の遵守をモニターするために設けられた委員会の議事録を読むことが含まれる（パラグラフ 5136.19）。また、監査人は、監査の通常の過程において手続きを実施することによって得た証拠を検討し、

論説（弥永）

経営者に質問をし、パラグラフ 5136.21 に示された書面による陳述を経営者から得る（パラグラフ 5136.20）。

監査人は、経営者に質問し、経営者から、経営者は違法行為あるいは違法行為の可能性のある行為に気づいていないこと、または、経営者は違法行為あるいは違法行為の可能性のある行為に関連するすべての事実を監査人に開示していることを確認する書面による陳述を得なければならない（パラグラフ 5136.21）。

監査の通常の過程において、監査人は、違法行為の帰結の結果として財務諸表が重要な程度に不実表示されていることを疑わせるような状況に遭遇することがある。そのような場合には、監査人は、「不正と誤謬を考慮する監査人の責任」のパラグラフ 5135.082 から 5135.083 及び付録 C を参照しなければならない。付録 C にあげられている例のほか、セクション 6560 「請求及びありうる請求についての法律事務所との通信」に従って入手した返信におけるコメント、政府機関による調査、エンフォースメント手続きまたは異常な罰金または課徴金の支払、通信または監査人が入手可能な規制当局によって発行された報告書において言及された法令・規則の違反、異常に多額な現金の受取または支払、無記名口座またはオフショア口座もしくは通常は事業体が取引を行っていない金融機関の口座への振込み、裏づけのない支払、増加したあるいは異常な法務あるいはコンサルティング報酬、供給者、債権者または労働者からの違法行為の主張、メディアのコメントなどが例としてある（パラグラフ 5136.23）。

経営者、とくに最も高いレベルの経営者、が違法行為に関与している場合には、監査人は監査を完了し、財務諸表についての報告をするために必要な証拠を得られないことがある。このような場合には、監査人は契約上または法令上の責任及びとるべき適切な行為について法的助言を得ることを検討する（パラグラフ 5136.24）。十分な適切な監査証拠を入手できないときは、監査人は、セクション 5510 「監査報告書における留保」を参照する（パラグラフ 5136.25）。

「不正及び誤謬を考慮する監査人の責任」のパラグラフ 5135.094 から 5135.106 は不実表示を適切なレベルの経営者及び監査委員会または同様のもの

に伝達することについてのガイダンスを与えており、これは違法行為の帰結から生ずる不実表示を伝達することにもあてはまる（パラグラフ 5136.26）。監査人が違法行為または違法行為の可能性のある行為がなされた可能性を示す証拠を入手したときは、その行為が取るに足りないものである場合を除き、監査委員会及び適切なレベルの経営者がそれを知るようにしなければならない。どのレベルの経営者に通知するかは職業的判断の問題である。監査の文脈においては、ある違法行為は取るに足りないものであるかもしれず、経営者に知らせる必要はない。たとえば、駐車違反は通常取るに足りないものである（パラグラフ 5136.27、5136.28）。違法行為を知った経営者がとった行為が不適切であると監査人が考えたときには、その違法行為の帰結が財務諸表に対して重要でないとしても、監査人はそれが監査にとって、とりわけ、経営者の陳述との関連でもつ含意を検討する必要がある（パラグラフ 5136.29）。

監査人が違法行為または違法行為の可能性のある行為がなされた可能性を示す証拠を入手したときは、監査委員会及び適切なレベルの経営者がそれを知るようにした後、違法行為を第三者に伝達する責任について検討しなければならない。経営者及び監査委員会または同等のものに伝達することは通常は監査人の責任ではない。しかし、ある場合には、法令上、規制当局などの第三者に通知する責任を負うことがある。疑いがある場合には、監査人はこの責任について法的助言を得ることを検討する。とりわけ、監査人が辞任する場合、解任された場合または財務諸表について報告することができない場合には法的助言が重要である（パラグラフ 5136.30）。

なお、現在では、国際監査基準をほぼそのままカナダ監査基準として公表している²⁸⁾。

28) Auditing and Assurance Standards Board [2007].

論説 (弥永)

(3) イギリス²⁹⁾

1) 監査基準書120「法令の考慮」

国際監査基準250「財務諸表監査における法令の考慮」の発展をふまえて、2004年5月に、監査基準書(SAS)120「法令の考慮」が改訂された。

これによると、監査人は事業体による法令の不遵守が財務諸表に重要な影響を与えることを認識しつつ、監査手続きを計画し、実施し、その結果を評価し、報告しなければならない(SAS 120.1)。

より具体的には、まず、監査人は、財務諸表の作成、または財務諸表の特定の項目を含めることまたは開示に直接関係する法令の遵守について十分な適当な監査証拠を得なければならない(SAS 120.2)。また、監査人は、その中で当該事業体が事業を行う法的枠組みを提供し、当該事業体の事業遂行能力及びその財務諸表にとって中心的な法令の不遵守がありうる場合または現実にある場合を識別する助けとなる手続きを、(a)当該事業体及び産業に適用される法令上の枠組み、ならびにその枠組みを遵守することを確保するためにとられている手続きについて一般的な理解を得ること、(b)関連する免許当局または規制当局とのやり取りを検査すること、(c)取締役に対して、法令の不遵守が生じている可能性がある場合に気づいているかどうかについて問い合わせること、(d)取締役から、取締役が気づいた不遵守の可能性を含むすべての事象ならびにそれから生ずる可能性のある現実のあるいは偶発的な帰結を監査人に取締役が開示した旨の確認書を得ることによって、実施しなければならない(SAS 120.3)。そして、財務諸表に関する意見を形成する目的で手続きを実施しているときには、監査人は財務諸表に影響を与える法令の不遵守がありえ、または現実にある場合について、また、監査事務所のパートナーとスタッフがマネー・ロンダリング犯罪を報告する義務を負わされる場合について、注意しなければならない(SAS 120.4)。監査人が法令の不遵守を示す情報に気づいたときは、監査人はその行為の性質、それが発生した状況について理解し、財務諸表に及ぼす可

29) 従前の状況については、たとえば、山浦 [1994] 参照。

能性のある効果を評価するために十分な他の情報を得なければならない (SAS 120.5)。また、監査人が法令の不遵守があることを知りまたは疑うにいたったときは、検出事項を文書化し、内報 (tipping off) に関する法令及び第三者に対して直接報告することの要求に従いつつ、適当なレベルの経営者とそれについて討議しなければならない (SAS 120.6)。監査人は、監査の他の局面との関係で、とりわけ経営者の表明の信頼性の関係で、存在の可能性があるとは疑うまたは現実の法令の不遵守の含意を検討しなければならない (SAS 120.7)。

SAS 120.15が適用される場合を除き、内報に関する法令に従いつつ、監査人は、実務上可能な限り速やかに、監査人が気づいた存在の可能性があるとは疑うまたは現実の法令の不遵守について経営者及び監査委員会を含む取締役会に伝えるか、彼らが適切に情報を提供していることの証拠を得なければならない (SAS 120.8)。もし、監査人の判断によれば、存在の可能性があるとは疑うまたは現実の法令の不遵守が重要であり、または故意になされたと考える場合には、内報に関する法令に従いつつ、検出事項を遅滞なく伝えなければならない (SAS 120.9)。

監査人が財務諸表によって与えられる概観が、その意見によれば、根本的な存在の可能性があるとは疑うまたは現実の不遵守の帰結に関する不確実性のレベルによって影響を受ける可能性があるとは結論付けた場合には、内報に関する法令に従いつつ、監査報告書に、その事柄に言及する説明的パラグラフを含めなければならない (SAS 120.10)。監査人が、存在の可能性があるとは疑うまたは現実の法令の不遵守の場合が財務諸表に重要な影響を与えると結論付け、かつ、その場合またはその帰結の会計処理または財務諸表における開示の程度または不開示に反対である場合には、内報に関する法令に従いつつ、不適正意見または限定付意見を表明しなければならない。もし、監査人が、作業の範囲の限定のため、法令の不遵守が生じているか否かを決定することができないときは、内報に関する法令に従いつつ、意見差し控えあるいは限定意見を表明しなければならない (SAS 120.11)。

監査人が、法令上の報告義務を生じさせる、存在の可能性があるとは疑うまた

論説（弥永）

は現実の法令の不遵守に気づいたときは、内報に関する法令に従いつつ、不当な遅滞なく、適当な当局に報告しなければならない（SAS 120.12）。監査人が適当な当局に対する法令上の報告義務を生じさせない、存在の可能性があると疑うまたは現実の法令の不遵守に気づいたときは、その事項が、公益上、適切な当局に報告すべきものであるかどうかを検討し、そうである場合には、SAS 120.15が規定する状況の場合を除き、監査委員会を含む取締役会と当該事項を討議しなければならない（SAS 120.13）。当該事業体のために表明された見解を考慮し、受けた法的助言に照らして、監査人が公益のために適当な当局に当該事項を報告すべきであると結論付けた場合には、監査人は取締役に自己の見解を書面で通知し、事業体が自発的にそうしないか、当該事項が報告されたという証拠を提出することができない場合には、監査人が自ら報告すべきである（SAS 120.14）。監査人が、存在の可能性があると疑うまたは現実の不遵守によって取締役の誠実性にもはや信頼をおくことができなくなったと結論付ける場合には、監査人は公益のために、事業体と当該事項を討議することなく適切な当局に直接報告しなければならない（SAS 120.15）。なお、会社または企業集団の活動の一部が連合王国またはアイルランド共和国の外で行われる場合には、本監査基準書の要求に従って、現地の法令の不遵守の検出に関して監査作業が計画され、実施されていることを確かめるために監査人は手段を講じなければならない（SAS 120.16）。

2) 内報に関する法令

内報に関する法令として最も重要なものは、2002年犯罪収益法（POCA）及び2003年マネー・ロンダリング規則である。これらを背景として、監査実務審議会（APB）は、2004年8月に実務ノート12号「マネー・ロンダリング—連合王国における監査人のための中間的ガイダンス」を公表している。

POCAは、基本的なマネー・ロンダリング犯罪として、犯罪物件の隠匿、手配、取得・使用・占有をあげており、すべての犯罪の利得³⁰⁾に関するマネー・ロンダリングが対象とされている。したがって、監査人は財務諸表に重要な影

響を与えるか否か、その犯罪が顧客によってなされたか否かにかかわらず、報告義務を負うものとされ、その違反は刑事罰の対象とされる。

監査人は、原則として、利得につながる犯罪が犯されていることについて知っていること、疑いを持っていること、または知り、または疑うべき合理的な根拠をすべてマネー・ロンダリング報告オフィサー（MLRO）に報告し、MLROは全国犯罪謀報機関（NCIS）に報告をしなければならない。単独で行っている場合にはMLROをおく必要はなく、直接NCISに報告する。

このような法令があることによって、監査人は、その監査範囲を拡大する必要はないのが原則であるが、法または規則の違反の疑いをもったときは、それが財務諸表の監査にどのような含意を持つかを評価するために調査しなければならない。

POCAの333条によれば、報告がすでになされているということを知り、または疑いつつ、報告後になされる可能性のある調査を開示が妨害する可能性がある場合に、事柄を開示することは「内報」にあたる。したがって、取締役会（監査委員会を含む）や経営者に対する開示が「内報」として、刑事罰の対象となるリスクがある。したがって、適切な同意をNCISから受けておく必要がある。

3) 国際監査基準（連合王国及びアイルランド）250

2004年12月に、「国際監査基準（連合王国及びアイルランド）250」が公表され、そのセクションAは「財務諸表監査における法令及び規則の考慮」、そのセクションBは「監査人の金融セクターの規制当局への報告の権利と義務」とされており、前者が国際監査基準250に対応している。クラリティ・プロジェクトによる再起草前の国際監査基準250との間には相当程度相違があったが³¹⁾、再起草後の国際監査基準とそれを踏まえて改訂された「国際監査基準（連合王国及びアイルランド）250」との間には、適用指針において、違反行為の通告義務について詳細な規定を設けていることを除けば、大きな差異は存在しない。

30) 直接または間接の便益をいい、費用の節約も含む。

論説（弥永）

すなわち、適用指針においては、連合王国及びアイルランドにおいて、監査人は、監査事務所のパートナーとスタッフがマネー・ロンダリング犯罪などについて規制当局等に対して報告する義務を負う原因となる法令の現実の不遵守または不遵守の可能性があることについて注意しなければならないとされ（パラグラフ A11-1）、パラグラフ A11-2 及び A18-3 で、マネー・ロンダリング法制との関係での指針が示されている。また、パラグラフ A19-1 では、連合王国及びアイルランドの法律では、一定の犯罪（たとえば、マネー・ロンダリングに関するもの、及び、アイルランド共和国では、会社法及び 2001 年刑事司法（詐欺犯罪）法³¹⁾（Criminal Justice (Theft and Fraud Offences) Act 2001）の下での正式起訴犯罪）に関する疑いを報告する責任を監査人が負う旨を特に定めていることがあり、制定法による規制に服する事業体の監査人は、一定の情報を所管監督庁に直接報告する別個の責任を負っているとし、セクション B を参照するよう指示している。なお、法令に期限が定められていない場合には、通常、監査人は、適切な当局に対し、実務上可能な限り速やかに報告をするとされている（パラグラフ A19-3）。

以上に加えて、パラグラフ A19-4 から A19-12 では、公益のための通告について実務指針を提供している。監査人が、適切な当局に報告する法令上の義務

31) 「国際監査基準（連合王国及びアイルランド）250」（2004 年）では、クラリティ・プロジェクトによる再起草後の国際監査基準 250 と同様、経営者（management）という語と企業統治について責任を有する者（those charged with governance）という語とを用いていた。企業統治について責任を有する者には経営者が含まれることがあり、企業統治について責任を有する者には取締役、監査委員会の委員、パートナー、所有者、経営委員会、受託者その他事業体の業務を指揮し財務諸表を作成する責任を負う者を含むとしていた（パラグラフ 1-1 及び 1-2）。他方、経営者は上級経営機能を実行する者をいう（非執行取締役は通常含まれない）が、経営者に企業統治について責任を有する者が含まれることがあるとしていた（パラグラフ 1-3 及び 1-4）。連合王国及びアイルランドでは、再起草前の国際監査基準 250 で、経営者の責任（responsibility）とされているもの多く、とりわけ、法令・規則の遵守に関する責任は企業統治について責任を有する者の責任とされているため、「国際監査基準（連合王国及びアイルランド）250」のセクション A では、その旨の脚注が多く付されていた。

を負っていない法令・規則の現実の不遵守または不遵守の疑いに気づいたときは、その事柄が公益のために適切な当局に報告されるべきものであるか否かを検討し、パラグラフ A19-6が対象とする状況の場合を除き、監査委員会を含む企業統治について責任を負う者とその事柄について議論する（パラグラフ A19-4）。もし、事業体のために表明された見解を検討し、得た法的助言に照らして、監査人がその事柄を公益のために適当な当局に報告すべきであるという結論に至ったときは、監査人は、企業統治について責任を負う者に書面で見解を通知し、事業体が自分で自発的にそのようにしないことまたはその事柄を報告したという証拠を提供できないときは、監査人がそれを報告する（パラグラフ A19-5）。監査人が法令・規則の現実の不遵守または不遵守の疑いによって企業統治について責任を負う者の誠実性にもはや信頼を置くことができなくなったときは、監査人は、ある事柄を、事業体と議論することなく、直接、公益のため適当な当局に報告する（パラグラフ A19-6）。企業統治について責任を負う者の誠実性にもはや信頼を置くことができなくなる状況の例としては、財務諸表に重要な影響を与える可能性のある法令・規則の不遵守に企業統治について責任を負う者が関与していたことまたは意図的な関与を監査人が疑い

(前頁よりつづき)

また、再起草前の国際監査基準250が定めるところに加え、監査人には、法令上・規則上のフレームワークの遵守を確保するために事業体が講じている手続きについて一般的な理解を得ることが要求されていた（パラグラフ 15-1）。また、監査人が追加的に行うべき監査手続きとして、企業統治について責任を有する者に対して、法令・規則の不遵守の可能性があることについて知らされているかどうかを質問すること（パラグラフ 18 (c)）があげられ、監査人の手続きは、その事業体が事業を行い、事業を行う事業体の能力及びその財務諸表の中核をなす法的なフレームワークを提供する法令・規則の現実の不遵守または不遵守の可能性を把握するように立案されなければならないとされていた（パラグラフ 18-1）。

さらに、「国際監査基準（連合王国及びアイルランド）250」は不遵守が重要であるか、故意になされたものであるか、いずれかの場合には、発見事項を伝達しなければならないとしており、再起草前の国際監査基準250のパラグラフ 33よりも伝達しなければならない場合が広がった（パラグラフ 33-1）。

論説（弥永）

またはその証拠を有している場合、または、企業統治について責任を負う者がそのような不遵守に気づいているにもかかわらず、規制上の要求または公益に反して、合理的な期間内に適当な当局に報告していないことに監査人が気づいた場合が含まれる（パラグラフ A19-7）。

疑いを持った監査人は自己の懸念がその事柄を問題とすることを正当化する否か、それが報告に値しないほど重要ではないかどうかについて職業上の判断をする。監査人は、守秘義務違反との関連では、公益のために開示し、その開示が適当な者に対してなされ、開示を動機付ける悪意がない場合に、名誉毀損

（前頁よりつづき）

以上に加えて、以下のように定めていた。監査人が財務諸表によって与えられた見解が監査人の意見によれば重要な現実の不遵守または不遵守と疑われる行為の結果に関する不確実性のレベルによって影響を受けうるという結論に達したときは、監査人は、「内報」に関する法令に従いつつ、監査報告書にその事柄に言及する説明的パラグラフを含める（パラグラフ 37-1）。その事柄に関する開示が十分か否か、監査報告書に説明的パラグラフを含める必要があるか否かを決定するにあたって、監査人は財務諸表の全体的な概観の十分に基本的な基礎を置く。そのポジションを正規のものにするためにとられた措置（たとえば、承認を得ない取引について事後的に権限が与えられた場合）や留保から生ずる可能性のある帰結は、それ自体では、監査人が限定意見を表明することや、重要な不確実性を反映する説明的パラグラフを含めることを差し控える根拠とはならない（パラグラフ 37-2）。法令・規則の現実の不遵守または不遵守の疑いについて財務諸表における開示が必要か否かを決定する際に、監査人は、株主が会社の業績及びその将来の運営または立場に対する潜在的含意を評価するためにその情報を求めるか否かを考慮する。法令・規則の現実の不遵守または不遵守の疑いを財務諸表に反映させる必要があるときには、財務諸表の利用者が開示された情報の重要性を認識することが可能になるように、十分な詳細を提供することが真実かつ公正な概観により要求される。これにより、通常、完全な潜在的帰結を開示することが求められ、ある場合には、財務諸表に法令・規則の不遵守が関係していることまたは関係している可能性があることを示すことがこの目的のために必要となる（パラグラフ 37-3）。財務諸表が法令・規則の現実の不遵守または不遵守の疑いのありうる帰結を反映しているか否かを検討する際に、監査人はFRS12「引当金、偶発債務及び偶発資産」/IAS37「引当金、偶発債務及び偶発資産」の要件を考慮する。その事業体に対する直接的な財務的効果は重要でなくとも罰金や訴訟のような将来の重要な帰結がありうるため、法令・規則の現実の不遵守または不遵守の疑いを財務諸表において開示する必要がある場合がある（パラグラフ 37-4）。

との関連では、関連する事業体の監査人としての資格において開示がなされ、開示を動機付ける悪意がない場合に、それぞれ、責任を負わない。監査人が法令によって情報を開示することが明示的に認められ、または要求されている場合にも責任を負わない（パラグラフ A19-8）。事後的に犯罪がなかったことが明らかになっても、監査人は、合理的に行動し、かつ、善意で、犯されたと考えた法令違反を当局に通知したことを示せば、顧客に対する守秘義務違反に問われることはない（パラグラフ A19-10）。

開示が公益のために正当化されるか否かを検討する際に考慮すべき事項としては、法令・規則の現実の違反・疑われている違反が公衆の構成員に与える可能性が高い影響の程度、ガバナンスについて責任を負う者が追認したかどうか、または実効的な是正措置をとり、またはとる可能性が高いかどうか、不開示が法令・規則の現実の違反・疑われている違反を何のともがめもなく再発させることを可能にする可能性の程度、その事柄の重大性、事業体において法令または規則を無視する一般的な風潮があるか否か、法令・規則の不遵守があったことについての証拠の重みと監査人の疑いの程度などがあげられている（パラグラフ A19-9）。

監査人は、公益のために適当な当局にその事柄を報告するかどうかの決定をする前に法的助言を受ける必要がありうる（パラグラフ A19-12）。

(4) フランス

伝統的に、会計監査役には、すべての不正・誤謬を組織的に発見することは求められてこなかったが³²⁾、商法典 L823-16条1項3号³³⁾は、会計監査役は、

32) Cf. Conseil National des Commissaires aux Comptes, Caractéristiques générales des missions, (b).

33) かつては、L225-237条3号が株式会社について同趣旨を定めていたが、同条は、2005年9月8日オルドナンス第1126号 (Ordonnance n°2005-1126 du 8 septembre 2005, JO 9 septembre 2005) 20条により廃止され、同19条によって、より一般的な規定として L823-16条が設けられた。

論説 (弥永)

不正・誤謬を発見した場合には、それを経営を担う会議体である機関（株式会社では、取締役会がこれにあたる）または執行を担う会議体である機関及び監督を担う会議体である機関（株式会社では、執行委員会及び監査役会がこれにあたる）ならびにそれらの任務を遂行するためのそれらの下にある特別委員会に知らせなければならないとする。また、監査の過程で違法行為³⁴⁾を発見した場合には、会計監査役は直後の社員総会（株式会社では株主総会がこれにあたる）または権限を有する機関の会合で報告し（商法典 L823-12条³⁵⁾1項）、検察官（procureur de la République）に通告しなければならない（商法典 L823-12条2項 [罰則 L820-7条]³⁶⁾）。

1) 取締役会等への通知及び株主総会等での報告

会社に対して専門会計士の会計サービスを受けることを助言したのみでは不十分であり、取締役会等の経営機関・執行機関・監督機関に対する通知が必要である（1994年1月27日 Lyon 控訴院判決 [Lyon, 27 janv. 1994, *Bulletin CNCC*, n°94, p.271, note Ph. Merle]）。取締役会等の経営機関・執行機関・監督機関に対する通知の方式は、法律上は定められていないので（商法典 L. 823-16条3号参照）、口頭によってなすことでも足りる。また、書面によって通知する場合には、書留郵便に限らず通常の郵便によることもかまわない（2003年3月28日 Paris 控訴院判決 [Paris, 28 mars 2003, *Bulletin CNCC*, n°132, p.630,

34) 現在の L823-12条は、犯罪行為 (faits délictueux) を検察官に通告することを求めているが、会計監査役は、マネー・ロンダリングまたはテロリズムへの資金供給の疑いがある場合には、反資金洗浄情報室 (Traitement du renseignement et action contre les circuits financiers clandestins [TRACFIN]) に届け出るという任務を負うものとされている（通貨・金融法典 L.562-1条以下など参照）。

35) かつては、L225-240条1項が株式会社について同趣旨を定めていたが、同条は、2005年オールドナンス第1126号20条により廃止され、同19条によって、より一般的な規定として L823-12条が設けられた。

36) *For details, see e.g. Boulay* [1980]. 日本語文献としては、たとえば、伊豫田 [2000] 52-53頁、蟹江 [2001] 167-185頁参照。

note Ph.Merle])). なお、不正規な事項・不正確な事項が計算書類等に存在することを発見し、計算書類を決定する取締役会の際に通知したものの、計算書類の訂正を要求しなかったことは任務懈怠であるとされた裁判例が存在する(2000年3月27日 Paris 控訴院判決 [Paris, 27 mars 2000, *Droit des sociétés*, 2000, n°179, obs. D. Vidal])).

意思決定機関への情報提供義務を履行したかどうかとの関連では、一般報告書の注記において直面した困難を指摘したことをもって株主への情報提供をなしたとされた(1989年4月25日 Paris 控訴院判決 [Paris, 25 avril 1989, *Bulletin CNCC*, n°77, p. 94]³⁷⁾). また、繰り返し請求したにもかかわらず監査に必要な書類を入手できず監査ができなかった場合にその旨を会社に通知し、さらに一般報告書に記載したことでも、義務を果たしたと認められている(2001年5月3日 Paris 大審裁判所判決 [TGI Paris, 3 mai 2001, *Bulletin CNCC*, n°122, p.305, obs. Ph. Merle])).

2) 検察官に対する通告

まず、全国会計監査役会 (Compagnie nationale des commissaires aux comptes) の監査基準 (normes relatifs à l'exercice des missions) 351 「検察官に対する違法事実の通告」は、1966年7月24日法律に違反する事実または年度決算書に影響を与えるその他の規定に違反する事実であって重要であり (significatif)、かつ、故意に (délibéré) なされたものを通告しなければならないとしていた。また、全国会計監査役会の会長にあてた犯罪捜査局長 (Directeur des Affaires criminelles) の1985年7月12日付の書簡³⁸⁾は、1966年7月24日法律 (商事会社法) 233条及び457条の適用の大枠を示す1978年2月13日付法務大臣 (Garde

37) 第1審判決は、TGI Paris, 6 oct. 1987, *Revue des sociétés* 1988, p.293, obs.Y.Guyon. 上告審判決は、Cass. com, 8 oct. 1991 (N° de pourvoi: 89-17366) <<http://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriJudi.do?oldAction=rechJuriJudi&idTexte=JURITEXT000007125583&fastReqId=1323812557&fastPos=1>>.

38) *Bulletin CNCC*, n°59, pp.297-298.

論説（弥永）

des Sceaux) の通達は存在するものの、詳細は獲得された経験に照らして決められるものと考えていたこと、その後、1983年4月30日法律や1984年3月1日法律が制定されたことなどから、会計監査役会の会員に対する勧告を定める必要性を全国会計監査役審議会は認めたことを指摘して、その勧告に準拠することについて協力を求めている。

3そして、全国会計監査役審議会(Conseil nationale des commissaires aux comptes)の「勧告及び意見 違法行為の通告に関する勧告(1985年9月12日)」³⁹⁾は、会計監査役の基本的任務は会計情報及び財務データの信頼性 (fiabilité) を社会的責任として保証することであり、通告はその原則と切り離されてはならず、負債の部を決定する原則的な任務の報告に関連するものであるとまず指摘していた。そして、法令の規定が特に定めていないかぎり、その任務の遂行の過程で会計監査役の目にとまった違反のうち、1966年7月24日法律(商事会社法)に定められまたは社会的評価からみて重要なできごとである場合には、通告の対象となるとしていた。その事実が違法行為にあたる疑いをもつ状況または行為に遭遇した場合には、会計監査役は、その事実を分析し特にそれが重要であり、単なる誤りの問題でないことを確かめるための手続きを実施しなければならない。知っていることからその事実が刑罰の対象となることが求められる。したがって、会計監査役は違反の結果及び責任をもたらす違反につながる目的を判断する義務を負う。そこで、会計監査役は、重要であり、かつ故意になされた事実を調査しなければならない。ここで、重要性の判断にあたっては、企業またはその経営者が特定の法令の規定を潜脱し、または企業または第三者の損害をもたらし、またはその性質を示す全事実を考慮に入れなければならないとしていた⁴⁰⁾。そして、通告するためには、その事実が重要であるだけでは不十分であり、善意 (bonne foi) でおかされたあやまちは対象としなくてもよいと

39) *Bulletin CNCC*, n°59, pp.300-302.

40) 重要性の判断については、Conseil Nationale des Commissaires aux Comptes [1994] pp.51-53 参照。

指摘した。そして、たしかに、会社の本店所在地を管轄する検察官事務所に相談することは有益でありうるが、通告すべきか否かは会計監査役が決めることであり、その責任を委譲することはできない。会計監査役が通告する理由があると考えるときは、通告する事実が不法行為的性格を有すると考える根拠となっていることを遅滞なく検察官事務所に知らせるべきであるとした。

なお、会計監査役は犯罪を徹底的に調査する義務を有していないため、犯罪の認識は推定されないが (Monéger et Granier [1995] n°426, p.116)、通常の注意を尽くせば認識することのできたはずの犯罪については、通告しなかったことにつき、通告義務違反が認められると解されている (1997年11月4日 Bordeaux 控訴院判決 [Bordeaux, 4 nov. 1997, *Bulletin CNCC*, n°110, p.203, note Ph. Merle])。なお、破棄院は、会計監査役は、その任務の遂行の過程で、その状況が必ずしも明確になっていなくとも、犯罪とされる可能性の高い不正に気付いたときは、検察官に直ちに通告する義務を負うとの判断を示している (Cass. Crim. 15 sept. 1999, n°98-81855)。

商法典 L. 823-12 条 2 項は、共和国検事への通告についての免責を定めており、刑事責任にも民事責任にも及ぶが⁴¹⁾、通告が故意的または詐欺的であったり、悪意に基づく場合には、この免責は認められないと解されてきた (Merle [2005])。

全国会計監査役審議会の 1985 年勧告は、監査基準注釈 (commentaires des normes relatifs à l'exercice des missions) 351.01-351.22 に組み込まれ、その後、基準 (Norme) 6-701 (Révélation des faits délictueux au procureur de la République) に組み込まれた。しかし、金融の安全性に関する 2003 年 8 月 1 日法律第 2003-706 号 (Loi n°2003-706 du 1^{er} août 2003 sur la sécurité financière, JO 2 août 2003 p.13220) による改正により、全国会計監査役審議会の基準に代わり、会計監査役職高等評議会等の意見を経て司法大臣の認可を受ける職業遂行基準 (normes d'exercice professionnel: NEP) が公表されることになった (商

41) See TGI Nanterre, 16 févr. 2005, *Bulletin CNCC*, n°138, p.277, note Ph. Merle.

論説 (弥永)

法典 L 822-1条6項)。すなわち、全国会計監査役審議会の基準は、2007年5月1日に失効し、NEPによってとって代わられたが、共和国検察官に対する通告義務については、国際監査基準240に対応する『職業遂行基準240 財務諸表監査の過程における不正の可能性への考慮 (NEP-240 *Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes*)』において、監査人は財務諸表が、刑事法上の性格を有する可能性のある不正 (fraude) のために、重要な程度に虚偽表示されているという結論に達したときは、その事実を検察官に通告しなければならないとされるにとどまっており (パラグラフ31)、基準6-701に対応するNEPは公表されていない。

上述のように、基準6-701は、会計監査役が通告すべきものは、被監査主体に関する法令の規定その他計算書類に重大な影響を与える法令の規定に基づく犯罪であって、重大かつ故意によるものに限定されるという立場⁴²⁾をとっていたが、対応するNEPが公表されていなかった。そこで、たとえば、ヴェルサイユ検事局 (Parquet Général) は、2008年に、重大かつ故意によるものに限定していた基準6-701は⁴³⁾、もはや法的にも規制上も価値を有しないから、監査人は、任務懈怠が問題とされた場合に、これに依拠することはできないという見解を示した⁴⁴⁾。

このような状況を背景として、会計監査役職高等評議会は、2014年4月14日に決定2014-2として、違法行為の共和国検察官に対する通告及び商法典L 821-1条の適用に関するよい職業実務の特定と促進 (*Identification et promotion d'une bonne pratique professionnelle relative à la révélation des faits délictueux au*

42) 1985年10月23日の法務大臣の通牒も、計算書類に影響を与え、重大かつ故意によるもの («ayant une incidence sur les comptes», «significatives» et «deliberees») に限定されるという立場をとっていた。

43) 虚偽の計算書類提出罪につき執行者に故意がなかった事案においては、この犯罪は通告の任務の対象とはされないと判断されていた (1987年1月5日 Toulouse 大審裁判所判決 (TGI Toulouse, 5 janv.1987, *Bulletin CNCC*, n°66, p.224, note E.du Pontavice))。

44) Courrier du 16/06/08 adressé aux Procureurs des TGI de Versailles, Nanterre, Pontoise et Chartres.

procureur de la République en application d'article L.821-1 du code de commerce) を決議し、同月18日に、司法省は、これを付属文書とする通牒 (*Circulaire du 18 avril 2014 relative a l'obligation de revelation des faits delictueux des commissaires aux comptes*) を発した。

この司法省通牒では、明らかに詐害的意図を認められない不正または誤謬 (*simples irrégularités ou inexactitudes*) を別として、監査人はその任務の遂行にあたって気付いたすべての犯罪行為を共和国検事に知らせなければならないとする。これは、商法典 L. 823-12条が犯罪性を有する可能性の事象の重大性、性質またはそれが引き起こす結果に関して区別することなく、通告義務を課しており、もし、区別があるとする、監査人に犯罪行為が検察官に通告すべきものであるかどうかについて評価する責任を負わせることになってしまうからであると説明されている。そして、犯罪にあたる可能性の高い不正があるときには、どのような行為をとるか、公訴を提起するか否かを判断するのは検察官のみであるとする。また、犯罪行為の通告義務は、(計算書類または連結計算書類の監査証明であれ、直接的に関連する業務 (*diligences directement liées*) であれ) 監査人のすべての任務との関係で求められていることに留意すべきであるとする。たとえば、連結計算書類の監査にあたって、連結の範囲に含まれる事業体において犯罪行為がなされたことに気付いたときにも、検察官への通告義務を負うとする。

(5) ドイツ

ドイツでは、その性質上、監査は財務会計システムの外部でなされた不正・誤謬を明らかにするものではないが、監査の過程において不正・誤謬を発見した場合には、それを監査報告書に記載すべきか否かにかかわらず、遅滞なく被監査会社のしかるべき機関に報告しなければならないとされている。また、経済監査士協会の監査基準によれば、財務諸表監査においては、通常、誤謬・不正を発見する監査手続きを実施する必要はなく、監査人は正規の監査基準に従って監査手続きを実施すれば発見できたであろう不正・誤

謬についてのみ責任を負うとされてきた⁴⁵⁾。また、1995年に公表された「経済監査士の実務における質の保証 (VO 1/1995 Zur Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis)」⁴⁶⁾も、監査人に不正や誤謬の証拠を積極的に探す義務を負わせていなかった (C. 個々の監査業務の実施における質の保証参照)。

ところが、司法省の高官による批判⁴⁷⁾を背景とし、また、経済監査士協会 (IdW) 及び経済監査士会 (WPK) が国際会計士連盟 (IFAC) 及び国際会計基準委員会 (IASB) のメンバーであるため、それらの団体の公表した基準を国内の環境に照らして可能であるかぎり取り入れるよう努力する義務を負っていることをふまえて、1996年に、経済監査士協会は基準草案 (Entwurf einer Verlautbarung) 「決算監査の枠組みにおける誤謬、不正、財産上の損害その他の法令違反の発見について (*Zur Aufdeckung von Fehlern, Täuschungen, Vermögensschädigungen und sonstigen Gesetzverstößen im Rahmen der Abschlußprüfung*)」⁴⁸⁾を公表し⁴⁹⁾、1997年には、意見書7/1997「決算監査の枠組みにおける不正 (Unregelmäßigkeiten) の発見について」として確定した⁵⁰⁾。この内容は、当時の国際監査基準第11号をドイツ的に修正したものであり、意見書1/1988「監査実施基準 (Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen)」を説明し拡張するものであると位置付けられた。

「3. 決算検査役の連携 (Ausrichtung)」では、決算検査役には、誤謬、不正、財産上の損害ならびに法令・規定の不遵守を防止する責任はないと指摘したう

45) Institut der Wirtschaftsprüfer, Fachgutachten 1/1988 及び 3/1988; また、Hopcroft [1995] p.214 参照。

46) abgedruckt in *Wirtschaftsprüfung*, 1995, S.824ff.

47) これに対して、司法省の会計政策部門の長である Biener は、会計監査人は積極的に不正や誤謬の証拠を発見する義務を負うべきであると述べたと報じられた (*Corporate Accounting International*, January 1996, p.3)。

48) abgedruckt in *Wirtschaftsprüfung*, 12/1996, S.476-480.

49) この草案については、加藤 [1997] において詳細に紹介されている。

50) abgedruckt in *Wirtschaftsprüfung*, 1/1988, S.29-33.

えで、決算書が法令・定款などの要求をみたしているかを確定するにあたって、決算検査役は通常の専門家の注意をもってシステム監査、外形的一貫性評価ならびに抜き打ち検査的な個別的監査を行うとする。そして、監査手続きによって、決算に重要な誤った情報が含まれていないかどうかを判断することが可能でなければならない。決算検査役の監査実務における監査手続きの選択と範囲については意見書1/1988に定められているが、決算監査の計画と実施は、被監査企業とその使用人に対する専門家としての懐疑心に基づくものでなければならないと指摘する。財産上の損害の発見については、意見書1/1937「法定監査と不正摘発監査」で横領に適用すべきとされているのと同様、異なった監査重点が必要であるとし、一層の専門家としての懐疑心が求められ、多くの場合、監査範囲の完全な検査及び得られた監査記録の探索的評価を含むと指摘するが、そのような監査の重点は法定決算監査の目的ではないとする。また、ある行為または不作為が計算規定以外の法令に違反しているか否かは法的な判断の対象であって、通常、決算検査役の専門家としての能力の範囲外であるとする。そして、一般に法的判断は専門家に持ち込む必要があり、計算規定に直接関連しない法令違反はしばしば裁判所によって確定されると述べる。自己の責任の枠組みの中で決算監査の正規の実施の原則に従って、専門家としての懐疑心をもってなされた監査の結果、誤謬、不正、財産上の損害その他の法令違反の徴候が見つからなかった場合には、決算検査役は帳簿記入と決算を正しいものとして受け入れ、意見を表明することができると結論づける。決算監査の正規の実施の原則に従って監査が行われても、決算監査に内在する認識可能性の限界のため、決算に重要な影響を与える誤謬、不正、財産上の損害ならびにその他の法令違反に基づく誤った情報を発見できないという避けることのできないリスクは存在するというのである。とりわけ、不正や財産上の損害が、内部統制の及ばない法律上の代表者または外部の第三者によってなされた場合などには発見できないリスクがあるとする。

「4. リスクの評価」では、監査の計画にあたり、決算検査役は、暫定的に、誤謬、不正、財産上の損害ならびにその他の法令違反が決算に重要な誤った情報をも

論説 (弥永)

たらずリスクを評価しなければならないとして、誤謬、不正、財産上の損害ならびにその他の法令違反のリスク、帳簿記入システムまたは内部統制システムの弱点、定められた内部統制の不遵守の証拠になりうるものとして、経営者の誠実性または能力に対する疑い、危機的な企業環境、異常な経営、監査証拠の収集の困難性、その他をあげ、具体的な徴候を例示している。また、コンピュータを用いた帳簿記入が行われている場合にとりわけ考慮されるべきリスク要因を指摘している。また、監査の実施過程で、決算検査役はその他の法律違反のリスクの徴候を示す状況を知ることができるとして、そのような証拠を例示している。

「5. 誤謬及び不正の発見」では、リスクの評価とその結果の監査計画における考慮に基づいて、決算検査役は、決算にとって重要な、誤謬または不正による、誤った情報を発見できる合理的な確実性を得られる監査手続きを実施すべきであるとする。決算監査のリスク指向的重点の枠組みの中で、体裁が整っていることの評価、システム監査ならびに個別的監査が用いられ、それによって、損失及び不実に対して帳簿記入上の事柄が守られているかどうかを確認されると指摘する。また、監査は、決算に不正や誤謬による重要な誤った情報が含まれていないこと、または不正または誤謬が発見された場合には同種の原因から生ずる誤った情報が訂正されることを十分に保証しなければならないが、正規の決算監査実施の原則によっても不正や誤謬を発見できないリスクはあるとする。監査報告書を提出した後に、監査期間中に修正されるべき不正または誤謬に基づく決算に重要な誤った情報が発見された場合にも、それが決算検査役が正規の決算監査実施の原則を守らなかったことを示すものではないと述べる。「6. 財産上の損害の発見」では、決算にとって重要な財産上の損害に基づく誤った情報の発見についても、リスクの評価とその結果の監査計画における考慮に基づいて、合理的な発見を保証するように監査手続きを実施しなければならないとする。決算の正規性に重要な影響をあたえない横領、窃盗その他の財産上の損害を確認する必要はないと指摘する。また、財産上の損害に基づく重要な誤った情報が発見されないリスクは誤謬の場合に比べて高いと指摘する点では

当時の国際監査基準第11号などと共通していた。それは、隠すための犯罪上のエネルギーと特定の命令レベルや統制システムが潜脱され、または外部の力が介入する可能性とによってもたらされると述べる。「7. その他の法令違反の発見」では、決算検査役は計算に適用される法令上の規定が遵守されていることについて適切に確実な評価をするために合理的に適切な監査を実施しなければならないとする。また、計算に関するものではないが、監査人の視点からみて決算に一般的に重要な影響を与えるような法令の規定の遵守の評価についても同様であるとする。しかし、企業がたとえば税法、社会保障法及び労働法、競争制限に関する法律、ならびに価格規定、外国経済法、消費者法、環境法及び同種の規定を遵守しているか否かは決算監査の範囲外であると述べる。そして、法令の規定の遵守の評価を補強するために、決算検査役は被監査会社から、経営者はすべてを監査人に知らせ、または決算にとって重要な法令違反の疑いを監査人に通知した旨の宣明書を徴しなければならないとする⁵¹⁾。そのうえで、その他の法令違反の発見の監査手続きは決算監査の目的ではないと指摘する。

「8. 誤謬、不正、財産上の損害その他の法令違反の推察及び発見に際しての決算検査役のとるべき方策」では、誤謬、不正、財産上の損害その他の法令違反の徴候について、決算検査役はその種類、それが生じた状況ならびにそれが決算に与える可能性のある影響を評価しなければならない。反対の証拠がないかぎり、誤謬、不正、財産上の損害その他の法令違反の疑いが単発的に生じたものではないと仮定しなければならない。決算の正規性に影響が及ぶ可能性が推察される場合には、決算検査役は、変更もしくは追加した監査手続きまたは経営者に対する質問によって追加的な知識を得なければならない。また、その確証または疑いが決算監査の他の領域（たとえば、完全性宣明書の信用性、リスク評価）に与える可能性のある帰結を考慮に入れなければならない。決算検査役は、合理的な期間内に、法令上の代表者に発見した重要な誤謬、疑いをもちまたは発見した不正もしくは財産上の損害について知らせなければならない

51) 意見書1/1988のD. II. 4. の3が完全性宣明書の徴取について定めていた。

論説（弥永）

い。不正もしくは財産上の損害については、それが決算の正規性に重要な影響を与えない可能性が高い場合にも同様に通知しなければならない。さらに、決算検査役は法令上の代表者にその他の法令違反について知らせ、または適切な方法で知らされることを確保しなければならない。決算検査役の評価によれば重要な故意による違反である場合には、その教示はすみやかになされなければならない。

法令上の代表者にその疑いがある場合には、決算検査役は被監査企業の監督機関に教示しなければならない。誤った情報、財産上の損害または法令違反の影響が決算書に正しく反映されておらず、それが重要である場合には、帳簿記入、年度決算書・コンツェルン決算書及び事業報告書・コンツェルン事業報告書の法令準拠性に関して監査報告書にそれについて報告しなければならない。さらに、その事項が報告書受領者の合理的な情報にとって重要である場合、これらの事項が同時に計算作業または内部統制システムの弱点について是正された欠陥を示す場合、その状況に基づく被監査企業の情報提供にもかかわらず不正、財産上の損害その他の法令違反があったか否かを結論づけることができなかった場合、または法令上の代表者による違反について商法典321条2項による説明義務が履行されるべき場合には、監査報告書にそれを記載しなければならない。誤謬、不正、財産上の損害その他の法令違反が決算に重要な影響を与えており、監査終了時にその欠陥が存在し、かつ正しく決算に反映されていない場合には、限定付意見または不適正意見が表明されなければならない。また、決算検査役が決算に重要な影響を与える可能性のある誤謬、不正、財産上の損害その他の法令違反を調査することを企業に妨げられた場合には、監査人は限定付意見または不適正意見を表明しなければならない。企業が述べる義務のない状況によって、誤謬、不正、財産上の損害その他の法令違反があるか否かを確証できなかった場合にも適正意見の維持が求められることがありうる。なお、経済監査士規則43条1項、商法典323条、税法203条などによる守秘義務があるため、決算検査役は、誤謬、不正、財産上の損失について知ったことを第三者（個々の社員、債権者など）に伝達してはならないが、特定の監査について

は、法令上の規定による例外があるとする。

2006年に、国際監査基準240の改訂を背景として、意見書7/1997に代わるものとして、経済監査士協会は、監査基準210として、「決算監査の枠組みにおける不正の発見について (*Zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung*)」⁵²⁾を公表し、その後、2回の改正⁵³⁾を経て、現在に至っている。監査基準210は、3として「誤謬及び不正の防止と発見の責任」という項目が追加されているほかは、4「決算監査の連携」、5「リスク評価」、6「誤謬及び不正の発見」、7「その他の法令違反の発見」、8「不正の推察または発見の方策」という項目立てがなされ、意見書7/1997の内容を踏襲し、最後に、9「国際監査基準との対照」が示されている。

(6) オランダ

オランダ登録会計士協会 (NIVRA) の監査ガイドライン (Richtlijn) 3.03「会計における誤謬の発見の責任とその手続き (Voorantwoordelijkheid voor en handelwijze bij het ontdekken van onjuistheden in de verantwoording)」(1994年)において、財務諸表に重要な影響を与える誤謬や不正行為を発見できるように合理的な監査手続きを実施しなければならない、もし、発見した場合には取締役会(取締役の不正の場合には監査役会)に報告しなければならないこととされていた⁵⁴⁾。また、1994年にオランダ登録会計士協会は、登録会計士の行為及び職業上の実務に関する規則 (Gedrags- en beroepsregels registeraccountants)の一部をなすものとして、不正の報告に関する準則 (Verordening op de fraudemelding) を制定した⁵⁵⁾。準則の第2条は、監査実施の過程で、不正行為がなされたという疑いをもつに至ったときは、会計士は、その不正の性質や

52) abgedruckt in *Wirtschaftsprüfung* 22/2006, S.1422ff.

53) abgedruckt in *Wirtschaftsprüfung* Supplement 4/2010, S. 1 ff., *IDW Fachnachrichten* 10/2010, S. 423 ff.; *Wirtschaftsprüfung* Supplement 1/2013, S. 7, *IDW Fachnachrichten* 1/2013, S. 11.

54) 現在では、国際監査基準250をほぼそのまま採用している。

論説 (弥永)

範囲がどのようなものでありうるかにかかわりなく、その状況に照らして合理的であるかぎり、不正が行われたか否かを明確にするように残りの監査を実施しなければならないとする。また、会計士は、通告することが監査の目的と矛盾しないかぎり、その主体の経営者に書面で自己の懸念を通告しなければならないとし、もし、経営者による不正の徴候を発見した場合には、会計士は、監督機関に書面で通告しなければならないとする（第1項）。会計士が監督機関に書面で通告すべき場合としては、経営者による不正の場合、その主体の経営者が可能なかぎり当該不正の結果を除去し、その再発を防止するために適切な方策を講じない場合、当該不正の結果が財務諸表との関係で重要な場合をあげている（2条2項）。その主体の経営者または監督機関が、会計士が通告した合理的な期間内に、合理的に可能なかぎり重要な不正の結果を除去し、その再発を防止するために適切な方策を講じない場合には、会計士は辞任しなければならないとされ（2条3項）、もし、それがオランダ法に定める法定監査に関する辞任である場合には、会計士は遅滞なく書面で中央報告センター（centraal meldpunt; 1条の定義規定により、Centrale Recherche Informatiedienst [中央犯罪捜査情報機関]、以下同じ）に通告しなければならないとされる（3条1項）。また、その主体の経営者または監督機関が、会計士が通告した合理的な期間内に、合理的に可能なかぎり重要な不正の結果を除去し、その再発を防止するために適切な方策を講じなかった後に、関与先がその会計士を法定監査人として任命することを止めた場合にも、会計士は遅滞なく書面で中央報告当局に通告しなければならない（3条2項）。いずれの場合にも、疑われる不正の性質を通告に含めなければならない（3条3項）。2条3項または3条2項の場合には、他の会計士は、当該不正の結果が可能なかぎり除去されており、かつその結果が

55) 当初、不正行為等に関して会計監査人による検察官に対する報告を義務づける立法が検討されていたが、登録会計士協会及び経済界の団体の反対などの結果、会計士協会による準則の制定に止まった。これに至る経緯と問題点については、たとえば、Regoort [1993]; Moleveldra [1994]; Van Kollenburg en Kinds [1995] など参照 (See also Regoort, Schilder en Boom [1995])。

適切に財務諸表に反映され、当該不正の再発防止のために合理的な方策が講じられている場合でなければ、会計監査人を引き受けてはならないとされている(4条3項)。なお、3条に基づく中央報告当局に対する通告については、守秘義務(登録会計士の行為と職業上の実務に関する規則10条)の適用が除外されている(6条)。

(7) アイルランド

2001年会社法執行法(Company Law Enforcement Act) 74条(e)により、1990年会社法194条に規定が新設され、同条5項により、監査人は、会社、その役員または会社の代理人が会社法の下で正式起訴犯罪(indictable offences)を犯したと考える合理的な根拠を有するときには会社執行長官(Director of Corporate Enforcement: DCE)に、その見解とそのような見解に至った根拠の詳細を通知しなければならないものとされた。

2003年会社(監査及び会計)法37条及び2005年投資ファンド、会社及び雑則法73条によって、若干の改正が加えられ、通知義務の範囲から、1990年会社法125条2項及び127条12項が定める正式起訴犯罪が除かれる一方で、194条5項に従って、会社の監査人が会社執行長官に通知をした場合には、長官の求めに応じて、監査人は有する情報を提供し、帳簿書類へのアクセスを認め、それらの帳簿書類の写しまたは抜粋をとるための設備へのアクセスを認めなければならないことが明文で規定された(5A項)。他方で、法律専門家秘匿特権を排除するものではないことも明文で明らかにされた(5B項)。

会社執行長官官房(Office of Director of Corporate Enforcement: ODCE)からは、ガイダンスとして、Decision Notice D/2002/2「会社執行長官への監査人の報告義務(The Duty of Auditors to Report to the Director of Corporate Enforcement)」が公表されたが、これは、改訂され、Decision Notice D/2006/2「正式起訴犯罪の疑いを会社執行長官に報告する監査人の義務についての改訂後ガイダンス(Revised Guidance on the Duty of Auditors to Report Suspected Indictable Offences to the Director of Corporate Enforcement)」が公表されてい

論説 (弥永)

る。

(8) ベルギー

会社法典144条1項6号は、株主総会に提出する会計監査人の監査報告書に、会社法典または定款に違反した取引または決定に気づいたか否かを記載することを要求している⁵⁶⁾。

企業監査人協会 (IBR/IRE) 評議会は、1977年9月2日に「監査の一般的基準 (Algemene controlenormen)」を公表していたが、不正・誤謬の発見・報告という課題に対応するため、1983年12月2日に同基準を改訂した。まず、その基準のパラグラフ1.3.4.「不正 (fraude)」では、「監査人がその職務を行うときには不正の可能性を考慮に入れなければならない。監査人が年度決算における不正の結果としての重要な誤りを発見できる合理的な機会を得られるように監査はなされなければならない。しかし、監査によってすべての不正が発見されると期待できるものではなく、監査人にはそのような義務はない」と定められていた。パラグラフ2.4.5.では内部統制の調査について定められ、パラグラフ2.6.1.「帳簿作成についての立法」では、年度決算書の監査人が特定の決算書を承認または証明する場合には、監査を1975年7月17日法律〔企業の会計及び年度決算書に関する法律—引用者〕及びその施行令の要求に従ったものとする義務を負う。この責任は刑事法的性質をもつ」としていた (会社法典144条1項6号・170条 (当時の株式会社法65条1項6号・204条6号))。また、パラグラフ2.6.2「株式会社法と法令上の規制」は、「監査人が株式会社の会計監査人として行動する場合には、その者は商事株式会社の調和化された法律に関して特定された機能を果たす。さらに監査人が責任解除について意見を述べる株主総会に株式会社法及び法令の要求の遵守について正しく知らされるよう注意しなければならない。会計監査人は法律上または法令上の規制が遵守

56) ただし、法令違反については、それを記載することが会社に回復すべからざる損害をもたらすときは、とりわけ、取締役会がそのような法令違反状態を是正するために必要な措置を講じている場合には、記載しないことができるとする。

されることを確保するために特定の監査を実行する必要はない。しかし、監査を通じて結論づけるべきであった違反に関して作業文書に記録しなければならない」と定めていた。報告に関する基準の1つとして、パラグラフ3.2.では、「企業監査人は、どのように監査を実行し、監査人の質問に対して株式会社の経営機関と被用者による説明と情報がどのように得られたかに報告で、普通の言い回しで、言及しなければならない。内部統制をもたらし、企業の性質と規模に適応する管理機構に監査活動はすべての点で依存していることに言及する」と述べていた。

企業監査人協会は1996年に『意見と考察1996年第4号 不正と不適切行為に関する会計監査人の役割』⁵⁷⁾を出版し、その中で、フランス、オランダ、イギリスの状況を簡単に紹介するとともに、ベルギーにおいてどのように考えるべきかをかなり詳細に検討したが、会員を対象としたアンケート調査をふまえた結論としては、予防に関しては、企業経営者に第1次的責任があるが、会員の圧倒的多数は会計監査人は監査の特定の職務を内部統制の領域について有していると考え、委員会は監査報告書の中の内部統制に関する言及を削除することに反対することが述べられ、不正の予防に対する専門家としての貢献を促進することは重要であり、報告の中の内部統制への言及を維持すべきであるのみならず、それを発展させるべきであると主張されていた。

発見に関しては、帳簿記入のレベルでの重要な不正のケースや不適切行為が監査を通じて発見されるべきであるが、年度決算書に直接関連しない不適切行為を発見するために監査人が特定のシステムティックな手続きを実施する必要がないという点で、ほとんどすべての会員が一致していると述べていた。一般に、深刻な徴候に関して、年度決算書のレベルで発生しうる帰結を明らかにするために、不正または不適切行為の存在を発見するように取り計らうことが会計監査人の職務であると指摘していた。そして、特定の場合には専門家に助力を求めることが有益であると考えられると指摘していた。このように、

57) Instituut der Bedrijfsrevisoren [1996] 参照。

論説 (弥永)

発見のレベルでは、存在する基準に付け加えることができることは多くないとし、監査についての勧告は国際的基準にしたがった広く行われている実務によって敷衍されなければならない（おそらく、多くのリスク領域は強調されなければならない）とした。法律上の形式に関する要求の説明と遵守に関する勧告が最近公表されたことは正しい方向に向かったものであると評価し、問題は税または環境に関するむずかしいものについて存在するのであって、特定の勧告または助言に従うことができるべきであるとした。その勧告は明確かつ平易に、監査人は、それを報告できるようになる前に、違反について疑いまたは確信をはっきりさせるために、発見された不正の徴候を調査しなければならない旨を定めるべきであると主張した。

内部的な報告については、不正または不適切行為が明白かつ重要性をもって明らかになった場合には、ほとんどすべての会員は一致して、少なくとも取締役会または1人の取締役に、そのことについて書面で知らされるべきであると考えているが、法令または株式会社法の違反に関する場合には、これは法律の適用にすぎないと指摘していた⁵⁸⁾。しかし、この原則は、不適切行為の他の形にも広く適用され、関連しうると述べていた。

外部に対する報告については、かなり詳細に検討したうえで、以下のような結論を示していた。

A では、取締役会が明白かつ重要な不適切行為について決着をつけることを拒んだ場合には、圧倒的多数の会員が会計監査人は受動的であってはならないと判断する。まず考えられる解決策は監査報告書で言及することである。ある会員は、公共の利益に優先権が与えられるべきであると考えますが、多くのケースでは、そのような言及は職業上の秘密（守秘義務）と抵触する可能性がある。

58) 会社法典140条2項は、会計監査人は「本法または定款の規定の違反から生ずるすべての損害について連帯して会社及び第三者に対して責任を負う。関与していない違反については、義務を正しく履行し、かつその違反を取締役に通告し、それについて適切な措置が講じられない場合には、それを発見した直後の株主総会に通告した場合にのみ、責任を免れる」と定めている。

会員から後任者への情報を伴った根拠のある辞任という他の解決策が、実際には最初のものと同じ付けられるが、存在する。これとの関連で、オランダにおけると同様に、その株式会社から辞任した監査人が結論づけた不適切行為について決着をつける旨の書面の同意を得ないかぎり後任者は就任を引き受けてはならないと定める倫理規則が受け入れられうると指摘する。

Bでは、取締役会が不適切行為について決着をつけた場合には、監査人は帳簿記入に対する影響が正しく反映されていることをチェックしなければならない。反映されていない場合には、監査報告書に言及されなければならないが、その言及は辞任につながってはならないと圧倒的多数の会員は考える。この問題に関する相対的重要性の原則の適用が必要なことを強調し、法律的保証が与えられることを要望するとする。

そのうえで、Cでは4点について、法律の改正を要望する。第1に、会員の中で、職業上の秘密について不適切行為の報告を認めないものであるか見解が分かれているとする。言及が帳簿記入に対する違反についてなされ、また会員と後任者との間の情報に関するものに止まるときは、職業上の秘密の問題はない。しかし、帳簿記入の影響についての個々の見解は別として、職業上の秘密は不適切行為の外部に対する報告を認めない。最近発展した法理論を受け入れる多くの会員は、一般的に重要性の優先順位は職業上の秘密の規則が高いという意見をもっているが、大多数は立法者が問題を解決するのが適当であると考えている。そのうえで、そのような（外部に対する）報告から生ずる損害賠償請求に対して監査人の法律上の保護が設けられない場合には、このような展開は受け入れられないと述べる。第2に、立法者はフランスを含むすべての近隣諸国で定められているように、監査人が報告に関して相対的重要性の原則を適用できる権利を有する旨を明示的に受け入れるべきであると主張する。第3に、報告に関する監査人の責任が拡張される場合には、根拠のない報告に基づく損害賠償請求に対する保護を企業監査人は求めなければならないとする（悪意[bedrog]の場合を除く）。第4に、現在の会員は、辞任の方法及び辞任した会計監査人の報告書の内容について特定されるべきであるという委員会の立場を

論説 (弥永)

強固に支持しており⁵⁹⁾、オランダにおいて定められたのと同様に、さらに、会計監査人が辞任を求められたときには報告書に関する確かな公知の事柄について注目を向けさせることができるようにすべきであるとする。

最後に、Dでは、委員会は、監査報告書の新しい表示についての基準の作成を検討したとして、国際会計士連盟 (IFAC) により策定された国際的基準を参考にした監査報告書の改正案を示していた。

なお、現在では、国際監査基準を国内の監査基準として指定している⁶⁰⁾。

(9) その他のヨーロッパ諸国

なお、やや古いですが、ヨーロッパ会計士協会の調査によると、財務諸表に重要な影響を与える不正については、このほか、オーストリア、フィンランド、アイルランド、ルクセンブルク、ポルトガル、スペイン、スイスでは監査報告書に記載することが求められ、ギリシャでは (特定されていないが) 外部の当局に報告することが要求されている⁶¹⁾。さらに、その他の不正についても、オーストリアでは長文式監査報告書に記載することとされ、ノルウェーでは経営者の責任に関連する場合、アイルランドでは他の意味において重要性がある場合、ポルトガルでは犯罪行為にあたる場合、スウェーデンでは一定の租税犯罪の場合に報告義務があるとされている。なお、イタリアやアイルランドでは一定の規制当局に財務諸表に重要な影響を与える不正を報告しなければならないという調査結果になっている。

そして、現在では、マネー・ロンダリングとの関連で監査人に通告義務が課されているほか⁶²⁾、会社法・証券取引法上または監査人法上、要求されている取扱いは、おおむね下表のようにまとめられる。

59) 会社法典 135 条 2 項は、「会計監査人は、重大な個人的理由がないかぎり、株主総会において、及びその後、辞任の理由を示した書面をもって通知しないかぎり、その任期中は辞任できない」と定める。

60) Normes relatives à l'application en Belgique des normes ISA (29 août 2013).

61) Fédération des Experts Comptables Européens [1996] p.56.

財務諸表監査と違法行為

	監査報告書					違法行為の外部者への一般的な報告義務がある場合の相手方
	会社法違反	定款違反	財務諸表に影響を与える違法行為	それ以外の違法行為		
オーストリア	○	○	○	○ (長文式)	企業法典273条1項・274条2項	
ベルギー	○	○	○		会社法典144条1項8号	金融サービス・市場庁
デンマーク	○	○	○		監査報告書規則 ⁶³⁾ 5条4項・7条2項	検察官(監査人法22条)
フィンランド	○	○	○		監査法 ⁶⁴⁾ 15条4項	
フランス	○	○	○			共和国検察官(商法典L823-12条2項)/金融市場庁(金融・通貨法典L621-22条)
ドイツ	○	○	○	○ (長文式)	商法典321条1項2項	
ギリシャ	○	○	○?		株式会社法 ⁶⁵⁾ 37条5項c号	商務省(株式会社法37条1項)

62) See Directive 2005/60/EC of the European Parliament and of the Council of 26 October 2005 on the prevention of the use of the financial system for the purpose of money laundering and terrorist financing, OJ L 309, 25.11.2005, p.15, Article 2, paragraph 1, (3)(a). 指令2005/60/ECは加盟国において国内法化されているが (For details, see e.g. Fédération des Experts Comptables Européens [2009])、たとえば、フランスでは、金融・通貨法典L.561-15条が、会計監査役に対資金洗浄情報室への通告義務を課している。なお、指令2005/60/ECに代わるものとして、Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council on the prevention of the use of the financial system for the purpose of money laundering and terrorist financing, COM/2013/045 final-2013/0025 (COD)があるが、欧州議会における第1読会は2014年4月に終了している。もっとも、欧州議会選挙が2014年春にあったため、この草案についての審議再開は早くとも2014年10月に、欧州閣僚理事会による承認は2015年以降になると予想されている。

63) Bekendtgørelse om godkendte revisorers erklæringer (Bekendtgørelse nr 385 af 17 april 2013).

64) 459/2007; tilintarkastuslaki.

論説 (弥永)

	監査報告書					違法行為の外部者への一般的な報告義務がある場合の相手方
	会社法違反	定款違反	財務諸表に影響を与える違法行為	それ以外の違法行為		
アイルランド	○? (会計関連に限る)		○	○	国際監査基準(連合王国及びアイルランド) 250セクションAの25項~27項・A18-4項	会社執行長官(1990年会社法194条5項)
イタリア	○	○	○	○	2010年1月27日立法命令第39号 ⁶⁶⁾ 414条2項c号3項	監査役会(collegio sindacale)が、上場会社以外の会社については裁判所、上場会社の場合はさらに証券取引委員会に(市民法典2409条、金融仲介統合法 ⁶⁷⁾ 149条3項・152条1項)
ルクセンブルク	○		○			
オランダ	○				民法典2:393条5項a号	中央報告センター(不正の報告に関する準則)
ポルトガル	○		○		商事会社法典 ⁶⁸⁾ 451条3項c号	会計監査人会を通じて検察官
スペイン	○ (会計関連に限る)	×?	○		会計監査法 ⁶⁹⁾ 3条	

65) ΝΟΜΟ Σ 2190/1920 ΠΕΡΙ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ.

66) Decreto legislativo 27 gennaio 2010, n.39. Attuazione della direttiva 2006/43/CE, relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, che modifica le direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE, e che abroga la direttiva la direttiva 84/253/CEE.

67) Decreto legislativo 24 febbraio 1998, n.58: "Testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, ai sensi degli articoli 18 e 21 della legge 6 febbraio 1996, n. 52".

68) Decreto-Lei n.076-A/2006, de 29 de Março- Actualiza e flexibiliza os modelos de governo das sociedades anónimas, adopta medidas de simplificação e eliminação de actos e procedimentos notariais e registrais e aprova o novo regime jurídico da dissolução e da liquidação de entidades comerciais.

	監査報告書					違法行為の外部者への一般的な報告義務がある場合の相手方
	会社法違反	定款違反	財務諸表に影響を与える違法行為	それ以外の違法行為		
スウェーデン	○	○	○		会社法 ⁷⁰⁾ 9章33条	国税局（会社法9章37条）/警察・検察（会社法9章42条～44条）
連合王国	○? （会計関連に限る）		○		国際監査基準（連合王国及びアイルランド）250セクションAの25項～27項・A18-4項	全国犯罪諜報機関（2002年犯罪収益法）
ノルウェー	○ （会計関連に限る）	○	○	○ （取締役等の責任に関するもの）	監査人法 ⁷¹⁾ 5-6条4項2号・7項	警察（監査人法6-1条）（通知義務ではなく通知の権利）

なお、EC銀行指令⁷²⁾63条は、金融機関の監査人には一定の範囲で法令違反などを金融機関の監督当局に通告する義務を課すことを求めており、構成国の国内法⁷³⁾により、監査人は通告義務を負っている。

5 今後の課題

会計監査人は、その職務を行うに際して取締役（指名委員会等設置会社では、執行役または取締役）の職務の執行に関し不正の行為または法令もしくは

69) Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

70) Aktiebolagslag (2005: 551).

71) Lov om revisjon og revisorer (lov 15. januar 1999 nr. 2).

72) Directive 2013/36/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on access to the activity of credit institutions and the prudential supervision of credit institutions and investment firms, amending Directive 2002/87/EC and repealing Directives 2006/48/EC and 2006/49/EC, OJ L 176, 27.06.2013, p.338

論説 (弥永)

定款に違反する重大な事実があることを発見したときは、遅滞なく、これを監査役（監査役会設置会社では監査役会、指名委員会等設置会社では監査委員会、監査等委員会設置会社では監査等委員会）に報告しなければならない（会社法397条1項3項4項5項）。これは、会計監査人に、取締役（指名委員会等設置会社では、執行役または取締役）の職務の執行に関し不正の行為または法令もしくは定款に違反する重大な事実があることを発見するための手続きを行うことを要求するものではなく、計算関係書類の監査に際して、たまたま、発見したときには⁷⁴⁾、監査役（会）・監査委員会・監査等委員会に報告することを求めるものである⁷⁵⁾。

ところで、フランスをはじめとする、多くの拡大前 EC 構成国においては、株主総会に対する報告が求められており⁷⁶⁾、わが国においても、監査役（会）、監査等委員会または監査委員会に報告をするだけで十分なのかという問題がある。すなわち、報告を受けたにもかかわらず、監査役等が適切に対処しない場合に実効性が確保できないという指摘がある。そこで、たとえば、龍田は、立

73) やや古いのが、1995年6月29日指令95/26/EC (OJ L 168, 18.7.1995, p.7) による改正後銀行第1指令 (First Council Directive 77/780/EEC of 12 December 1977 on the coordination of the laws, regulations and administrative provisions relating to the taking up and pursuit of the business of credit institutions, OJ L 322, 17.12.1977, p.30) 12a条の下での構成国の法制について、たとえば、弥永 [1996a, b, c] 参照。

74) 商法特例法の昭和56年改正の審議過程において、「8条について伺いますが、…会計監査人が調べておるうちに取締役が悪いことをやったよということに気がついた。気がついたら監査役にどうしても報告をしなければ…8条で報告しなかった者は6条の2の1の義務違反になる、あるいは職務を怠ったということになる、こういうふうに解釈してよろしいのでしょうか」という横山委員の質問に対して、中島（一）政府委員は「そのとおりでございます」と回答している（第94回国会衆議院法務委員会議録第11号（昭和56年5月8日）7頁）。

75) 味村=加藤 [1977] 262頁。

76) やや古いのが、ヨーロッパ会計士連盟が行った1996年調査によると、17の調査対象国のうち、11（ベルギー、デンマーク、フランス、アイルランド、イタリア、ルクセンブルク、ポルトガル、スペイン、スウェーデン、スイス及び連合王国）では、株主総会に対する報告が求められていた（Fédération des Experts Comptables Européens [1996] p.57）。

法論として、会計監査人から監査役に報告があった旨を株主総会の招集通知に記載し、監査役がこれについてとった措置または措置をとらなかった理由を株主総会に報告する義務を負うとすること、株主総会の要請があれば、会計監査人は意見を述べなければならない旨の規定を設けること、当該報告書で名指しされた取締役からの名誉毀損を理由とする損害賠償請求または告訴の脅威から会計監査人を保護するため、会社に必要を負担させようとして、弁護士の意見⁷⁷⁾に従うことを条件として、会計監査人の免責を定めることなどを提案していた(龍田 [1981] 7頁)⁷⁸⁾。

また、たしかに、わが国においても、金融商品取引法193条の3により、特定発行者における法令に違反する事実その他の財務計算に関する書類の適正性の確保に影響を及ぼすおそれがある事実に関して、内閣総理大臣への申し出義務が監査人に課されている。しかし、「その他の財務計算に関する書類の適正性の確保に影響を及ぼすおそれがある事実」とされているので、「法令に違反する事実」は「財務計算に関する書類の適正性の確保に影響を及ぼすおそれがある事実」の例示である。したがって、「財務計算に関する書類の適正性の確保に影響を及ぼすおそれがある」とはいえない法令違反事実の申し出義務が課されているわけではない。ましてや、会社法には金融商品取引法193条の3に相当する規定は存在しないし、会計監査人の守秘義務の適用を排除する明文の規定も設けられていない。これに加えて、学説上も、不正・違法行為の監査人の当局等への通報を制度化することに対しては否定的な見解が有力であるようである⁷⁹⁾。

たしかに、会計監査人に違法行為などの外部者に対する通告義務を課すことについては、会計監査人の権限などに照らすと慎重な検討が必要であるし、金

77) 檜田も、会計監査人は法律事項の鑑定人ではないので、取締役と意見の相違するときは、当該事項について鑑定書を入手することが必要であると指摘していた(檜田 [1981] 14-15頁)

78) たとえば、志村もこの提案に賛意を示していた(志村 [1984] 574頁)。

79) 吉見 [2012] 134頁、武井 [2012] 138-139頁など。

融商品取引法上の監査人についても、監査は被監査会社との間の信頼関係を通常は前提とするものであり、かつ、警察や検察のような強制的な調査権を有しない公認会計士や監査法人がなしうることには限界がある。

しかし、不正の行為または法令もしくは定款に違反する重大な事実の監査役等に対する報告義務が法定されているにもかかわらず、監査役等が適切な対応をとらない場合に、それを漫然と見過ごさざるを得ないという法制には問題がある。会計監査報告の内容として法定されておらず、また、株主総会における意見陳述についても、計算関係「書類が法令又は定款に適合するかどうかについて会計監査人が監査役と意見を異にするときは、会計監査人（会計監査人が監査法人である場合にあっては、その職務を行うべき社員…）は、定時株主総会に出席して意見を述べることができる」（会社法398条1項）とのみ定められていることからすると、現行法の下では、報告に対して監査役等が適切に対応していない旨、あるいは、認識した取締役等による不正の行為または法令もしくは定款に違反する重大な事実を会計監査報告に記載し、または株主総会において指摘することは守秘義務に反すると解される、少なくとも、権限の範囲外の行為であると位置付けられる可能性が高い。

そこで、守秘義務の適用を排除する規定を設け、かつ、EU 法定監査規則⁸⁰⁾ やいくつかの EU 構成国の法令と同様、株主総会等への報告については、善意でなした限りにおいては、損害賠償責任を負わない旨の規定を設けた上で、会計監査報告への記載及び株主総会での報告を要求するという方向が検討されるべきではないかと思われる。なお、国際会計士連盟（IFAC）の国際会計士倫理基準審議会（IESBA）は、2012年8月に「違法行為の疑いへの対応（Responding to a Suspected Illegal Act）」という公開草案を公表した。そこでは、まず、職業会計士が——財務諸表に直接または間接に影響を与えるものに限定せず——違法行為の疑いを識別し、当該疑いを解消できない場合、職業会計士に、経

80) Regulation (EU) No 537/2014 of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities and repealing Commission Decision 2005/909/EC, OJ L 158, 27.5.2014, p.77.

営者の適切な階層の者と当該事項を協議し、対応が適切でない限りは当該事項を段階的に上位レベルに上げて協議することを要求することを提案していた。また、事業体が適切に対処しない場合には、職業会計士は守秘義務に優先して一定の違法行為を適切な当局に開示する権利 (right to disclose) を少なくとも有すべきであるとしていた。そして、開示することが公共の利益に資するほど、違法行為の疑いが重要な場合に適切な当局に報告すべきであるとしていた。さらに、開示すべきことを勧告した後、合理的期間内に事業体が適切な開示を行わない場合、守秘義務に優先し、かつ、適切な当局に一定の違法行為の疑いを開示することを監査人に要求すべきであるという提案を行っていた。

もっとも、この公開草案に対して寄せられたコメントのほとんどが反対意見であったため、IESBA は、プロジェクトの名称を『法令不遵守への対応 (Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations)』と変更し、2013年から再検討を行った。そして、再公開草案作成に先立って、職業会計士が違法行為の疑いを発見した場合に適切な当局に開示する責任等について、2014年5月から7月にかけてラウンドテーブルを開催し、この結果をふまえて、同年10月の会議においては、再公開草案が検討された。この再公開草案では、法令の範囲として、国際監査基準250と整合的に、財務諸表の重要な金額及び開示の決定に直接影響を及ぼすものであると一般的に認識されている法令とその他の法令で、財務諸表の金額及び開示の決定に直接影響を及ぼさないものの、事業運営、事業継続能力のためにまたは重大な罰を課されないために遵守することが必要な法令が想定されている。経営者の適切な階層の者または企業統治について責任を負う者（日本では監査役・監査等委員会・監査委員会など）と当該事項を協議し、対応が適切でない限りは当該事項を段階的に上位レベルに上げて協議することを要求することを提案している。また、事業体が適切に対処しない場合には、法令が許容しているときは監査契約の解除、適切な当局への通知、被監査主体が企業集団に属しているときはその親主体への通知などが考えられるとしている。ただし、職業会計士は、法令に反しない限り、適切な当局への通知を行うことがクライアント（被監査主体）、投資家、債権者、

論説 (弥永)

被用者または公衆一般の利益に対する重要な害を回避し、是正し、改善し、または緩和するために適切な方策であると判断することができる (may judge) というにとどめられ、検討するにあたって考慮すべき事項が列挙されており、そこでは、内部告発者保護法制の下のように、法令によって、民事責任、刑事責任、職業上の責任及び報復からの堅牢かつ信頼できる保護の存在、職業会計士その他の者の身体的安全に対する脅威が含まれている。なお、社会的影響の大きい報告主体であるか否かにかかわらず、この倫理規則は適用されることが想定されている。

参考文献

- Auditing and Assurance Standards Board [2007] *Adopting International Standards on Auditing* (February 2007)
- Boulay, J.-C. [1980] L'obligation du commissaire aux comptes de révéler les faits délictueux, *Revue des sociétés*: 443-471
- Buijink, W., et al. [1996] *Final Report on a Study on the Role, Position and Liability of the Statutory Auditor within the European Union*, Office for Official Publications of the European Communities
- Conseil Nationale des Commissaires aux Comptes [1994] *Le commissaire aux comptes et la révélation des faits délictueux*, CNCC edition
- Conseil Nationale des Commissaires aux Comptes [1997] *Les rapports sur les comptes annuels et sur les comptes consolidés*, 5^e éd., CNCC edition
- Fédération des Experts Comptables Européens [1996] *Results of the Survey on the Role, Position and Liability of the Statutory Auditor in the EU*
- Fédération des Experts Comptables Européens [2009] *Survey on European and National Legislation and Guidance on the Prevention of Money Laundering and Terrorist Financing*
- Hopcroft, T. [1995] *Accounting and Auditing Standards and Principles in the United Kingdom and Germany*, IDW-Verlag
- Instituut der Bedrijfsrevisoren [1996] *De rol van de commissaris-revisor t.a.v. fraude en onregelmatigheden, Opinions en beschouwingen*, nr.4/1996
- Lemaignan, A. [1988] Détournements de fonds: la responsabilité du comptable de l'entreprise, de expert-comptable et du chef d'entreprises, *Revue française de comptabilité*, n° 194: 81-84
- Lemaignan, A. [1992] Détournements de fonds par le salarié d'une entreprise-cliente/ mise en cause de l'expert-comptable et du commissaire aux comptes/ Cass.com.10 mars 1992, *Revue française de comptabilité*, n° 235: 21

- Lemaignan, A. [1993] Responsabilité de l'expert-comptable en cas de détournements de fonds: 5 ans de jurisprudence, *Revue française de comptabilité*, n° 248: 45-49
- Lemaignan, A. [1994] Détournements de fonds par le salarié d'une entreprise, *Revue française de comptabilité*, n° 257: 49-50
- Merle, Ph. [2005] note sous TGI Nanterre, 16 févr. 2005, *Bulletin CNCC*, n° 138: 280-281
- Moleveldra, W.P. [1994] Render therefore unto Caesar the things which are Caesar's, *De Accountant*, October 1994: 84-86
- Monéger, J. et Th. Granier [1995] *Le commissaire aux comptes*, Dalloz
- Regoort, C. J. [1993] Recent developments in the accounting profession in the Netherlands, *De Accountant*, November 1993: 161-162
- Regoort, C. J., A.Schilder en E.Boom [1995] *Fraude: voorkomen is beter dan genezen*, geschrift 63, NIvRA
- Van Kollenburg, J.C.E. en J.H.G.Kinds [1995] Fraude: voorkomen of genezen?, *De Accountant*, Juni 1995: 651-652
- 伊豫田隆俊 [2000] 『フランス監査制度論』(同文館出版)
- 岩原紳作 [2009] 『360条・385条』落合誠一(編)『会社法コンメンタール8』(商事法務): 126-145、413-420
- 内田千秋 [2008] 「フランスにおける会計監査役の任務と民事責任(3・完) —会計監査役のエラー(faute)に関する判例の分析を通じて—」早稲田法学84巻1号: 111-146
- 江頭憲治郎 [2005] 『株式会社・有限会社法 [第4版]』(有斐閣)
- 大隅健一郎=今井宏 [1992] 『会社法論 中巻 [第3版]』(有斐閣)
- 鴻常夫 [1987] 「商法275条ノ2」上柳克郎=竹内昭夫=鴻常夫(編)『新版注釈会社法(6)』(有斐閣): 462-467
- 加藤一昶 [1974] 「行政法違反等と監査役の差止請求権」商事法務670号: 26-27
- 加藤一昶=黒木学 [1975] 『改正商法と計算規則の解説』(商事法務研究会)
- 加藤恭彦 [1997] 「ドイツ監査制度の特徴」河合秀敏(編著)『監査の社会的役割—現状と今後の方向』(中央経済社): 74-83
- 蟹江章 [2001] 『現代監査の理論: フランス監査制度に関する研究』(森山書店)
- 河本一郎=神崎克郎 [1971] 『問答式改正証券取引法の解説』(中央経済社)
- 北沢正啓 [1987] 「商法272条」上柳克郎=竹内昭夫=鴻常夫(編)『新版注釈会社法(6)』(有斐閣): 422-435
- 近藤光男 [1996] 『取締役の損害賠償責任』(中央経済社)
- 志村治美 [1984] 「監査役と会計監査人の連携」今井宏=田辺康平(編集代表)『改正会社法の研究(蓮井良憲先生還暦記念)』(法律文化社): 567-580
- 武井一浩 [2012] 「不正・違法行為—実務の観点からのコメント」町田祥弘=松本祥尚(編)『会計士監査制度の再構築』(中央経済社): 135-141
- 龍田節 [1972] 「公認会計士の責任と保険の対象」上柳克郎(編集代表)『商法・保険法の諸

論説 (弥永)

- 問題 (大森忠夫先生還暦記念) (有斐閣) : 518-535
- 龍田節 [1981] 「監査役と会計監査人の関係」 監査役 142号 : 3-11
- 龍田節 [1987] 「注釈商法特例法8条」 上柳克郎 = 竹内昭夫 = 鴻常夫 (編) 『新版注釈会社法(6)』 (有斐閣) : 567-571
- 田辺明 = 加藤一昶 = 黒木学 [1974] 「商法改正三法の逐条解説 (別冊商事法務24)」 (商事法務研究会)
- 土肥東一郎 [1971] 「投資者保護と公認会計士の社会的責任」 企業会計 23巻6号 : 30-33
- 檜田信男 [1981] 「会計監査人監査と監査役監査—独立性に関連して—」 ビジネス・レビュー (一橋大学) 29巻2号 : 12-23
- 松井秀征 [2002] 「株主による原子炉の運転継続差止請求」 ジュリスト 1217号 : 125-128
- 味村治 = 加藤一昶 [1977] 「改正商法及び監査特例法の解説」 (法曹会)
- 官島司 [2002] 「会計監査人による『継続企業の前提』に関する監査」 税経通信 57巻3号 : 45-51
- 森本滋 [1995] 『会社法 (第2版)』 (有信堂)
- 弥永真生 [1996a] 「銀行監督と会計監査人(1)」 ジュリスト 1101号 : 51-57
- 弥永真生 [1996b] 「銀行監督と会計監査人(2)」 ジュリスト 1102号 : 81-85
- 弥永真生 [1996c] 「銀行監督と会計監査人(3)」 ジュリスト 1103号 : 99-105
- 弥永真生 [1997a] 「不正発見と会計監査人(1)」 ジュリスト 1115号 : 83-91
- 弥永真生 [1997b] 「不正発見と会計監査人(2)」 ジュリスト 1116号 : 72-81
- 山浦久司 [1994] 「実態監査をめぐる国際的動向と日本の対応(2)」 千葉大学経済研究 9巻1号 : 42-55
- 山下友信 [2002] 「委員会等設置会社における取締役・執行役の責任」 民商法雑誌 126巻6号 : 79-101
- 吉原和志 [1996] 「法令違反行為と取締役の責任」 法学 60巻1号 : 1-55
- 吉見宏 [2012] 「不正・違法行為」 町田祥弘 = 松本祥尚 (編) 『会計士監査制度の再構築』 (中央経済社) : 119-134
- 脇田良一 [1988] 「監査基準再検討の視座」 企業会計 40巻3号 : 19-23
- 渡辺豊樹ほか [1971] 「改正証券取引法の解説」 (商事法務研究会)

本研究は JSPS 科研費 25285026 の助成を受けたものです。

(やなが・まさお 筑波大学大学院ビジネス科学研究科企業法学専攻教授)