

チュニジアにおける会計及び監査に対する規制

弥 永 真 生

1 会計規制

- (1) 1996年法律第112号
- (2) 全国会計審議会
- (3) チュニジア会計基準
 - 1) 一般会計基準
 - 2) 専門的基準
 - 3) 業種別基準
- (4) チュニジア会計基準の現状の分析

2 監査についての規制

- (1) 会計監査役
- (2) 監査委員会
- (3) 監査基準

1 会計規制

(1) 1996年法律第112号

チュニジアにおいては、上場会社であるかどうかを問わず、会社の会計は、企業会計システムに関する1996年12月30日法律第112号¹⁾によって規律されている。1996年法律第112号制定の背景には、会計専門職業人からの強い働きかけがあったと指摘されている²⁾。

2010年初頭に、チュニジアの所管当局はチュニジアの会計基準を2014年までにIFRSに移行するという方針を示したが³⁾、現在のところ、IFRSへの移行

1) Loi n° 96-112 du 30 décembre 1996 relative au système comptable des entreprises. この立法前は、フランスに倣ったプラン・コンターブル・ジェネラル（1968年）によって企業の会計は規制されていた。

の見通しは不透明であり⁴⁾、上場会社も法令上要求されている財務諸表・連結財務諸表を IFRS によって作成することはできない⁵⁾。

1996年法律第112号は、会計の概念フレームワークは、会計基準の開発とその解釈にとってのガイドであるとし、会計の概念フレームワークはデクレによって承認されると定め(6条)、会計基準には一般会計基準、専門的基準及び業種別基準を含むとし、会計基準は財務大臣のアレテによって承認されている(7条)。そして、1996年12月30日デクレ第2459号⁶⁾によって承認された会計の概念フレームワークは、国際会計基準委員会「財務諸表の作成及び

-
- 2) Trabelsi, R., Towards a platform for evaluating the relevance of IFRS in a prior implementation context, *International Journal of Innovation and Applied Studies*, vol. 3, no. 3, 2013, p.626-650.
 - 3) Ben Ali 氏の大統領選挙に向けた公約では、13番目の軸である「効率的な金融政策と公平な課税」の第7点として、財務情報の透明性を向上させ、投資家の信頼を高め、金融市場を活性化させるという観点から国際基準の採用に向けた会計システムの改革が挙げられていた(*Le Programme Electoral 2009-2014 du Président Zine El Abidine Ben Ali*, 2009, p.69)。See also, Fayçal Derbel(n.d.), *IFRS Comment réussir leur mise en œuvre en Tunisie* <http://www.leaders.com.tn/uploads/FCK_files/file/IFRS.pdf>.
 - 4) 2017年7月19日に実施した Abir Matmti 氏へのインタビューに基づく。もっとも、チュニジア専門会計士協会の活動計画(Ordre des Experts Comptables de Tunisie, *Plan d'action 2015-2017* <http://www.oect.org.tn/tiny_mce/plugins/filemanager/files/Actions/OECT_PlanDaction_2015_2017.pdf>)では、プロジェクト第10に、国際基準(IFPS及びIPSAS)のアドプションに向けて活動することが含まれている。また、社会的影響度や規模の大きい会社(上場会社、親会社、金融機関からの借入れが大きい会社など)によるIFRSの採用を主張することもプロジェクト第10の下でのアクションに含まれている(p.16)。
 - 5) もっとも、情報提供目的のために、会社法・資本市場規則の下で作成が要求されている財務諸表・連結財務諸表のほかに、IFRSに基づいて財務諸表・連結財務諸表を任意に作成することはみられ、Tunisie Télécom <https://www.cmf.tn/sites/default/files/pdfs/emetteurs/informations/references/doc_reference_TT_2010.pdf>などが作成している(*For details, see, e.g., Sana Ben Ghodbane, Voluntary adoption of IFRS by Tunisian listed firms: analysis of the incentives factors, International Journal of Critical Accounting, Volume 8, Issue 5-6, 2016: 433-443*)。
 - 6) Décret n° 96-2459 du 30 décembre 1996, portant approbation du cadre conceptuel de la comptabilité.

表示に関するフレームワーク（Framework for the preparation and presentation of Financial Statements）」（1989年）と同内容であり、また、チュニジア会計基準（Normes Comptables Tunisiennes）第1号から第15号までが1996年12月31日財務大臣アレテで承認されているが、これらは、当時のIAS2「棚卸資産」、IAS8「収益」、IAS16「有形固定資産」、IAS25「投資の会計」、IAS8「純利益、誤謬及び会計方針の変更」、IAS11「工事契約」、IAS20「政府補助金」、IAS23「借入費用」、IAS10「偶発事象及び後発事象」及びIAS21「外国為替レート変動の影響」ならびに草案 E53「財務諸表の表示」及び草案 E50「無形資産」に沿ったものであった。

ところが、その後は、チュニジア会計基準第35号から第39号（2003年12月1日財務大臣アレテにより承認）、チュニジア会計基準第40号（2007年8月21日財務大臣アレテにより承認）、チュニジア会計基準第41号（2008年1月28日財務大臣アレテにより承認）、チュニジア会計基準第42号（2011年3月11日財務大臣アレテにより承認）のみが設定されており、その結果、設定時点における中間財務諸表（IAS34）、研究開発費（IAS9）、連結財務諸表（IAS27）、関連会社への投資（IAS28）、ジョイント・ベンチャーに対する持分（IAS31）、企業結合（IAS22）、関連当事者との取引の開示（IAS24）及びリース会計基準（IAS17）のみが取り入れられている。したがって、たとえば、金融商品：表示（IAS32）、金融商品：認識と測定（IAS39）、金融商品：開示（IFRS7）、金融商品（IFRS9）及び公正価値評価（IFRS13）に相当するものは、チュニジア会計基準には含まれていない。また、キャッシュ・フロー計算書（IAS7）、所得税（IAS12）、セグメント会計（IAS14）、退職給付会計（IAS19）、資産の減損（IAS36）準備金・偶発負債・偶発資産（IAS37）、投資不動産（IAS40）などの国際会計基準は採り入れられていないし、国際会計基準を改訂した国際財務報告基準（企業結合（IFRS3）、事業セグメント（IFRS8）、連結財務諸表（IFRS10）、共同支配の取決め（IFRS11）、顧客との契約からの収益（IFRS15）、リース（IFRS16））などもチュニジア会計基準には反映されていない。

(2) 全国会計審議会

上級会計審議会が1975年12月3日デクレ第846号（décret n° 75-846 du 3 décembre 1975, portant création d'un conseil supérieur de la comptabilité）により設けられ、その後、1991年7月1日デクレ第1017号による改正によって、会社の会計システムを作成することを任務とするものとされた。しかし、1996年12月30日法律第112号5条により、全国会計審議会が設置され、上級会計審議会は廃止された。2007年5月2日デクレ1096号⁷⁾が全国会計審議会の構成と組織に関する規律を定めている。全国会計審議会は、財務大臣またはその代理が会長と、チュニジア中央銀行の総裁またはその代理が副会長とされており、会計領域に関与する省庁の代表者（首相省、司法・人権省、産業・エネルギー・中小企業省、開発・国際協力省、高等教育・科学研究・技術省など）、行政上の監督組織の代表（会計検査院 [cour des comptes]、公共サービス統制委員会 [comité général du contrôle des services publics]、財務統制委員会 [contrôle général des finances] など）、財務省に設けられている総局（税制研究・立法、財政統制、財務省資金調達、公会計など）の代表、チュニス証券取引所、保険委員会 [comité général des assurances]、金融市場審議会 [conseil du marché financier]、社会保険基金などの代表、銀行協会、保険会社協会、全国統計協会、計量経済学協会、内部監査人協会、専門職業人（チュニジア専門会計士協会（Ordre des experts comptables de Tunisie）、チュニジア会計協会（Compagnie des comptables de Tunisie）、企業に勤務している専門家など）の代表及び大学の会計学⁸⁾の教授のほか、その識見に基づいて財務大臣によって指名された2人⁹⁾によって構成されている¹⁰⁾。

7) Décret n° 2007-1096 du 2 mai 2007, relatif à la fixation de la composition et les règles d'organisation du conseil national de la comptabilité.

8) ただし、2007年5月2日デクレ1096号第2条によると、経営学（会計学はこれに含まれる）及び商事法を専門とする教授が2名選任されることになっている。

9) ただし、2007年5月2日デクレ1096号第2条によると、3人選任されることになっている。

10) <http://www.finances.gov.tn/index.php?option=com_content&view=article&id=88&Itemid=394&lang=fr>.

全国会計審議会は、会計基準及びその適用のあり方の案、会計に関する規定を含む法令案または会計に関するトピックについて検討し、意見を述べることを任務とする¹¹⁾。また、会計問題を検討し、それを改善する方法を提案することも任務である。

(3) チュニジア会計基準

チュニジア会計基準 (Normes Comptables Tunisiennes) は、一般会計基準、専門的基準及び業種別基準を含んでいる。

1) 一般会計基準

一般会計基準は財務諸表がどのように表示されるかを定め、勘定体系及びその運用及び会計組織に関するルールを定めるものである (1996年法律第112号8条)。

チュニジア会計基準第1号「一般会計基準 (La norme comptable générale)」は、概念フレームワークにおいて示された目的を実現するために、財務諸表の作成方法、会計組織に関するルールならびに勘定の術語及びその適用のルールを定めている (1996年法律第112号8条参照)。内容的には、当時のE53「財務諸表の表示」及びフランスなどにおけるプラン・コンターブルに相当するものである。

2) 専門的基準

専門的基準は、取引についての会計、その評価及び財務諸表における開示に

11) 全国会計審議会は、有価証券及びコマーシャルペーパーの再売買予約を伴う購入取引の会計処理についての意見 (Conseil National de Comptabilité, Avis du CNC N°01-2005 du 5 février 2005 relatif aux traitements comptables des opérations d'achat avec l'engagement de revente des valeurs mobilières et des effets de commerce) 及び債権回収会社の会計に関する意見 (Conseil National de Comptabilité, Avis du CNC N°01-2007 du 16 juillet 2007 relatif à la comptabilité des sociétés de recouvrement des créances) を表明している。

についてのルールを定めることによって、会社の取引及びその事業に関する事象の効果を会計処理する手続きを定めるものである（1996年法律第112号9条）。

現時点では、自己資本（Les capitaux propres）（チュニジア会計基準第2号）、収益（Les revenus）（チュニジア会計基準第3号）、棚卸資産（Les stocks）（チュニジア会計基準第4号）、有形固定資産（Les immobilisations corporelles）（チュニジア会計基準第5号）、無形固定資産（Les immobilisations incorporelles）（チュニジア会計基準第6号）、投資（Les placements）（チュニジア会計基準第7号）、純利益及び非通例的項目（Le résultat net de l'exercice et éléments extraordinaires）（チュニジア会計基準第8号）、工事契約（Les contrats de construction）（チュニジア会計基準第9号）、繰延費用（Les charges reportées）（チュニジア会計基準第10号）、会計方針の変更（Les modifications comptables）（チュニジア会計基準第11号）、政府補助金（Les subventions publiques）（チュニジア会計基準第12号）、借入費用（Les charges d'emprunt）（チュニジア会計基準第13号）、偶発事象及び後発事象（Les éventualités et événements postérieurs à la date de clôture）（チュニジア会計基準第14号）、外貨建取引（Les opérations en monnaies étrangères）（チュニジア会計基準第15号）、中間財務諸表（Les états financiers intermédiaires）（チュニジア会計基準第19号）、研究開発費（Les dépenses de recherche et de développement）（チュニジア会計基準第20号）、連結財務諸表（États financiers consolidés）（チュニジア会計基準第35号）、関連会社に対する投資（Participations dans les entreprises associées）（チュニジア会計基準第36号）、ジョイント・ベンチャーに対する持分（Participations dans les coentreprises）（チュニジア会計基準第37号）、企業結合（Regroupements d'entreprises）（チュニジア会計基準第38号）、関連当事者との取引の開示（Informations sur les parties liées）（チュニジア会計基準第39号）、リース会計基準（Contrats de location）（チュニジア会計基準第41号）、及び、簡略化会計（Comptabilité simplifiée）（チュニジア会計基準第42号）がアレテにより承認されている。

3) 業種別基準

業種別基準は、適切な場合には、会社の取引及びその事業に関する事象の効果を会計処理する手続きを定めるものである（1996年法律第112号10条）。ここでは、当該業種に関する取引を記帳し、評価し、表示するルールのみならず、特有の内部統制及び会計ルールも規律される。

譲渡性有価証券集団的投資スキーム（UCITS）についての会計基準として、UCITSの財務諸表の表示（La présentation des états financiers des OPCVM）（チュニジア会計基準第16号）、UCITSの有価証券ポートフォリオ（Portefeuille titres et autres opérations effectuées par les OPCVM）（チュニジア会計基準第17号）及びUCITSの内部統制及び会計組織（Contrôle interne et organisation comptable dans les OPCVM）（チュニジア会計基準第18号）（1999年1月22日財務大臣アレテにより承認）が定められている。銀行企業については、財務諸表の表示（Présentation des états financiers des établissements bancaires）（チュニジア会計基準第21号）、内部統制及び会計組織（Le contrôle interne et l'organisation comptable dans les établissements bancaires）（チュニジア会計基準第22号）、通貨取引（Les opérations en devises dans les établissements bancaires）（チュニジア会計基準第23号）、コミットメント及び関連する収益（Les engagements et revenus y afférents dans les établissements bancaires）（チュニジア会計基準第24号）及び銀行企業における有価証券ポートフォリオ（Le portefeuille-titres dans les établissements bancaires）（チュニジア会計基準第25号）という5つの業種別基準が定められている（1999年3月25日財務大臣アレテにより承認）。保険会社または再保険会社については、財務諸表の表示（La présentation des états financiers des entreprises d'assurance et/ou de réassurance）（チュニジア会計基準第26号）、内部統制と会計組織（Le contrôle interne et l'organisation comptable dans les entreprises d'assurance et/ou de réassurance）（チュニジア会計基準第27号）、収益（Les revenus dans les entreprises d'assurances et/ou de réassurance）（チュニジア会計基準第28号）、技術的準備金（Les provisions techniques dans les entreprises d'assurances

et/ou de réassurance Les provisions techniques dans les entreprises d'assurances et/ou de reassurance) (チュニジア会計基準第29号)、技術的費用 (Les charges techniques dans les entreprises d'assurance et/ou de reassurance) (チュニジア会計基準第30号)、投資 (Les placements dans les entreprises d'assurance et/ou de reassurance) (チュニジア会計基準第31号) という6つの業種別基準が定められている (2000年6月26日財務大臣アレテにより承認)。そして、マイクロ・クレジットを提供することを認められている社団については、財務諸表の表示 (La présentation des états financiers des associations autorisées à accorder des micro-crédits) (チュニジア会計基準第32号)、内部統制と会計組織 (Le contrôle interne et l'organisation comptable dans les associations autorisées à accorder des micro-crédits) (チュニジア会計基準第33号)、マイクロ・クレジットと関連する収益 (Les micro-crédits et revenus y afférents dans les associations autorisées à accorder des micro-crédits) (チュニジア会計基準第34号) という3つの業種別基準が定められている (2001年11月22日財務大臣アレテにより承認)。以上に加えて、私有スポーツ・クラブに関する基準 (Structures sportives privées) (チュニジア会計基準第40号) (2007年8月21日財務大臣アレテにより承認) が定められている。

(4) チュニジア会計基準の現状の分析

2000年代中ごろから、会計基準設定活動は時折なされるという程度のものとなり¹²⁾、その結果、チュニジア会計基準は、徐々に、「深刻な欠陥を有するものとなり、現代の証券市場の透明性の要求に適応できなくなった」と指摘され¹³⁾、また、チュニジア会計基準は国際的な基準の実質を取り込むことに失敗

12) Jerji, M., Professionnalisme d'un normalisateur comptable et adoption d'un référentiel de nature anglo-saxonne, *La Revue des Sciences de Gestion, Direction et Gestion*, vol.2, no.236, 2009 : 63-72.

13) World Bank, *Report on the observance of standards and codes (ROSC), Republic of Tunisia (Accounting and Auditing)*, 2006 : 11.

したと評されている¹⁴⁾。この結果、今や、国内基準は、中小企業の必要にのみ合致するように思われると指摘されている¹⁵⁾。

このように、チュニジアにおける会計基準設定がきわめて遅いことの背景には、まず、全国会計審議会が適時に国際的な会計基準を取り込み、関連する会計基準設定活動を行う資源を有していないことが挙げられる¹⁶⁾。また、全国会計審議会は、属する部局または業種を代表するためにのみ出席し、会計について何らの知識も有しない委員を含んでおり、「そのような委員は不必要であって、署名の文脈を超えるものではない」とも評価されている¹⁷⁾。もっとも、Klibiは、チュニジア会計基準が国際的な会計基準を取り入れるスピードが遅くなったのは、国際会計基準審議会が公正価値モデルを、資産及び負債の再評価、金融商品、企業結合、退職給付など、さまざまな領域で参照点とするという戦略をとるようになった時期からであると指摘する¹⁸⁾。このような国際会計基準審議会のアプローチは市場が活発な先進国の必要により適合しており、開発途上国の会計基準設定主体は、公正価値を測定基礎とする新たな国際財務報告基準を取り入れようとする重大な懸念に直面するからであるとする。活発で、透明性があり、かつ流動性のある市場がない国にとって、公正価値を測定基礎とする国際会計基準・国際財務報告基準を取り入れることが可能なのかということである¹⁹⁾。そして、チュニジアでは、歴史的な原価が資産及び負債の評価において参照されるモデルであり²⁰⁾、このモデルが報告主体の必要に応え

14) World Bank, *op cit.*, p. 13. See also, International Accounting Standards Board (IASB), *IFRS as a Global Standards*, IFRS Foundation, 2015 ; Ben Othman, H. and Kossentini, A., *IFRS adoption strategies and theories of economic development : effects on the development of emerging stock markets*, *Journal of Accounting in Emerging Economies*, vol.5, no.1, 2015 : 70-121.

15) Klibi, Mohamed Faker, Using international standards as a complement to overcome the unachieved nature of local GAAPs : The case of a developing country, *Journal of Applied Accounting Research*, vol.17, no.3, 2016 : 358 ; Trabelsi, *op cit.*

16) World Bank, *op cit.*, p.9.

17) Jeriji, *op cit.*, p.68.

18) Klibi, *op cit.*, p.361.

るような会計基準を全国会計審議会が設定する妨げになっている可能性が高いと *Klibi* は指摘する。

もっとも、*Trabelsi* によれば、チュニジアにおいては、上場会社が国際財務報告基準に従うように仕向ける会計専門職業人による、かなり強い規範的圧力ないし規範的同型 (isomorphism)²¹⁾ が観察される²²⁾。やや古いが、*Klibi* の研究によれば、2013年(会計年度)において、チュニジアの上場会社は27社存在していたが、IAS12は10社(37%)で、IAS21は5社(18.5%)で、IAS19は4社(14.8%)で、IAS39、IFRS5、IAS28は2社(7.4%)で、IAS33、IFRS3は1社(3.7%)で、それぞれ採用され、他方、IAS17及びIAS38を適用しているものは存在しなかった²³⁾。うち、IAS 12、IAS 19、IAS 39及びIAS 33に相当するチュニジア会計基準は存在せず、逆に、IAS28、IFRS3、IAS17及びIAS38とほぼ同一内容のチュニジア会計基準が存在していた。IAS21はチュニジア会計基準第15号と同等の内容を有するが、長期未決済外貨建て貨幣性項目(貸付金など)から生じた差損益は繰延べ、決済期までの期間で償却することをチュニジア会計基準第15号は要求しているのに対し、IAS21は禁止しているという違いがある。

19) See, Ball, R., International Financial Reporting Standards (IFRS) : pros and cons for investors, *Accounting and Business Research*, vol.36, Special Issue, 2006 : 5-27.

20) 2017年7月19日に実施した *Abir Matmti* 氏へのインタビューでもこの点が指摘されていた。

21) 自己の業務の条件と方法を定めようとする、ある専門職業に属する者による集团的奮闘 (collective struggle) (DiMaggio, P. and Powell, W., The iron-cage revisited : institutional isomorphism and collective rationality in organizational field, *American Sociological Review*, vol. 48, no. 2, 1983 : 152).

22) *Trabelsi, R.*, Towards a platform for evaluating the relevance of IFRS in a priorimplementation context, *International Journal of Innovation and Applied Studies*, vol.3, no.3, 2013 : 626-650.

23) *Klibi, op cit.*, p.363.

2 監査についての規制

財務関係安全性強化法²⁴⁾による商事会社法典の改正により、監査について規制が強化されている。

(1) 会計監査役

第1に、商事会社は、商事会社法典の規定に従って、会計監査役を選任しなければならないのが原則である。しかし、株式会社・株式合資会社 (société par actions) 以外の会社については、事業開始後初めての会計年度については会計監査役を選任することを要しない。また、総資産、税引前総所得及び平均従業員数についての3つの規準値 (総資産額：10,000ディナール、税引前総所得：30,000ディナール、平均従業員数：10人。2006年6月6日デクレ第1546号1条) のうち2つ以上を満たさない場合、及び、直近2会計期間において3つの規準値のうち2つ以上を満たさない場合には、会計監査役を選任することを要しない。

第2に、総資産額：1,500,000ディナール、税引前総所得：2,000,000ディナール、平均従業員数：30人 (2006年6月6日デクレ第1546号2条) という3つの規準値のうち2つ以上を満たす会社は、チュニジア専門会計士協会 (Ordre des experts comptables de Tunisie)²⁵⁾ の名簿に登録された専門会計士 (expert comptable) から会計監査役を選任しなければならないが、それ以外の場合には、チュニジア会計協会 (Compagnie des comptables de Tunisie)²⁶⁾ の名簿に登録

24) Loi n° 2005-96 du 18 octobre 2005, relative au renforcement de la sécurité des relations financières.

25) Loi n° 82-62 du 30 juin 1982, portant réglementation de la profession d'expert comptable et de la profession de commissaire aux comptes des sociétés et instituant l'ordre des experts comptables et des commissaires aux comptes de sociétés de Tunisie ; Loi n° 88-108 du 18 août 1988, portant refonte de la législation relative à la profession d'expert comptable.

26) Loi n° 2002-16 du 4 février 2002, portant organisation de la profession des comptables の4条以下により設立された。

された会計専門家（*specialisté en comptabilité*）から選任することもできる（13条）。

第3に、資金公募信用機関及び複数の支店を有する保険会社、連結財務諸表を作成することが要求される会社であって連結財務諸表レベルでの総資産額がデクレ（2006年6月6日デクレ第1546号4条）で定める額（100,000,000ディナール）以上のもの、及び、信用機関に対する負債総額または社債発行総額がデクレ（2006年6月6日デクレ第1546号4条）で定める額（25,000,000ディナール）を超える会社には、2人以上の会計監査役を選任することが、要求されている（商事会社法典13ter条1項）。それらの会計監査役の間には提携関係その他のその独立性を制約するような関係があってはならず、対審的検査（*examen contradictoire*）の手続き²⁷⁾に基づいて監査報告書を作成する条件とあり方を定めなければならない（商事会社法典13ter条2項）。この共同会計監査（*co-commissariat aux comptes*）に関するルールと手続きは職業基準によって定められるべきものとされており（商事会社法典13ter条3項）、チュニジア専門会計士協会は、「複数の会計監査役による共同会計監査の実施に関する基準（*Norme relative à l'exercice du co-commissariat aux comptes par deux ou plusieurs commissaires aux comptes*）」²⁸⁾を2006年9月6日に定めている。意見及び結論が異なる場合であっても、共同して1通の監査報告書を作成するが

27) これは、フランスの2003年改正（Loi no 2003-706 du 1^{er} août 2003 sur la sécurité financière）後商法典L.225-228条（*See, A.Couret et M.Tudel, Le nouveau contrôle légal des comptes, Bulletin CNCC, n° 131, 2003, n° 35*[p.411]；J.-F. Barbièri, De l'administrateur indépendant à l'auditeur indépendant et efficace, *Bulletin Joly Société*, janvier 2004, p.5 et n° 25 [p.18]）に倣ったものと推測される。

28) これは、フランスの全国会計監査役協会のNorme 1-201（*Exercice du commissariat aux comptes par deux ou plusieurs commissaires aux comptes*）（2007年に監査基準が改正され、現在は、NEP-100. *Audit des comptes réalisés par plusieurs commissaires aux comptes*[*homologuée par arrêté du 10 avril 2007 publié au J.O. n°103 du 3 mai 2007 et nouveau homologuée par arrêté du 21 juin 2011 publié au J.O. n° 0178 du 3 août 2011*]）が定めている）を参考としているが、本文で述べるように、チュニジアにおいては、共同監査ではなく重複監査という性質を有しており、この観点からの相違が認められる。

(§ 17)、リスクの評価は、会計監査役ごとに別個に行うべきであるとされていること (§ 13)、内部統制の評価も原則として別個に行うべきとされていること (§ 16)、実証手続きは別個に行うべきこととされていること (§ 16) から、二重監査を求めるものであると理解されている²⁹⁾。

なお、チュニジア専門会計士協会の名簿に登載された者から複数の会計監査役を選任しなければならない会社の経営機関及び財務・会計事項について任務を負う機関は、財務諸表の完全性と会計法規への準拠性を確保するための手続きを設けていることを証するため会計監査役に提出する年度宣誓書³⁰⁾に署名しなければならない(商事会社法典 13 *quinter* 条)。

第4に、会計監査役の任期は3年であり、再任可能である(商事会社法典 13 *bis* 条1項)。しかし、チュニジア専門会計士協会の名簿に登載された者を会計監査役に選任しなければならない会社の場合、会計監査役が自然人である場合には3期を超えることはできず、会計監査役がチュニジア専門会計士協会の名簿に登載された専門会計士3人以上を有する監査会社の形をとり、かつ、監査報告書の内容について個人的に責任を負う専門会計士及び監査の実施に参与するチームが少なくとも3期後にはいったん交替する場合であっても5期を超えることはできない(商事会社法典 13 *bis* 条2項)。なお、連続可能期間に達した会計監査役が監査会社の持分を有している場合の監査会社、連続可能期間に達した監査会社の持分を有している会計監査役、合併当事監査会社の一方が連続可能期間に達していた合併後監査会社、及び、連続可能期間に達していた監査会社からの分割によって設立された監査会社はこのローテーション規制に抵触することになる(2006年6月6日デクレ第1546号3条)。

29) 2017年7月19日に実施した *Abir Matmti* 氏へのインタビューに基づく。

30) 年度宣誓書の内容は、財務大臣のアレテ (Arrêté du ministre des finances du 17 juin 2006, portant fixation du contenu de la déclaration annuelle signée et présentée aux commissaires aux comptes par les organes de direction et les chargés des affaires financières et comptables des sociétés commerciales soumises à l'obligation de désigner un ou plusieurs commissaires aux comptes inscrits au tableau de l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie) が定めている。

第5に、資金公募会社、連結財務諸表を作成することが要求される会社であって連結財務諸表レベルでの総資産額がデクレ（2006年6月6日デクレ第1546号5条）で定める額（10,000,000ディナールディナール）以上のもの、及び、信用機関に対する負債総額または社債発行総額がデクレ（2006年6月6日デクレ第1546号5条）で定める額（5,000,000ディナール）を超える会社の会計監査役は、被監査会社の株主総会に提出した監査報告書をチュニジア中央銀行に提出しなければならない（商事会社法典13 *quater* 条）。

なお、チュニジアにおいては、任意監査を受けるということは一般的ではないが、（主として外国の）親会社の連結財務諸表との関係で、子会社の財務諸表につき合意された手続きやレビューが行われることはしばしばみられるということである³¹⁾。

(2) 監査委員会

財務関係安全性強化法による改正後商事会社法典は、一定の会社について、常設監査委員会を設置することを要求している。株式会社（*société anonyme*）のうち、社債の発行以外の資金公募を行った会社、連結財務諸表レベルでの総資産額がデクレ（2006年6月6日デクレ第1546号6条）で定める額（50,000,000ディナール）を超える親会社、及び、総資産額がデクレ（2006年6月6日デクレ第1546号6条）で定める額（50,000,000ディナール）を超える会社または信用機関に対する負債総額または社債発行総額がデクレ（2006年6月6日デクレ第1546号6条）で定める額（25,000,000ディナール）を超える会社は常設監査委員会を設置しなければならない（商事会社法典256 *bis* 条1項）。常設監査委員会は、会社が効率性、実効性、会社資産の保護、財務情報の信頼性及び法令の遵守を促進する内部統制体制を整備することを確保する。常設監査委員会は会社の監督機関の職務執行をモニターし、会計監査役の選任を提案し、内部監

31) 2017年7月19日に実施した *Abir Matmti* 氏へのインタビューに基づく。なお、会計監査役の監査をうけない会社の財務諸表の質は、税と会計との密接な結びつきを背景として、税務申告を通じてある程度確保されているのではないかとの指摘があった。

査人の選定を承認する（商事会社法典 256 bis 条 2 項）。常設監査委員会は少なくとも 3 名以上から成り、取締役会または監査役会（conseil de surveillance）によって、その構成員は選任される（商事会社法典 256 bis 条 3 項）。会長（président-directeur général）、社長（directeur général）及び副社長（directeur général adjoint）は、構成員となることはできない（商事会社法典 256 bis 条 4 項）。

(3) 監査基準

チュニジア専門会計士協会の評議会は、2002 年に、国際会計士連盟の国際監査基準審議会の監査基準を採用する旨の決議を行い、2010 年 5 月 5 日決議第 85/10 号では、2008 年 12 月 15 日時点の国際監査基準（カナダ勅許会計士協会によるフランス語訳（2009 年 11 月版））を採用するものとした。さらに、2016 年 11 月 2 日決議第 161/2016 号では、2017 年 12 月 15 日以降終了する事業年度から、監査上の主要な事項（KAM）の報告を要求する ISA701（Communication des questions clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant）を含む最新版国際監査基準（カナダ勅許会計士協会によるフランス語訳）を強制適用することとされた（2016 年 12 月 15 日以降終了する事業年度からの早期適用が推奨されている）³²⁾。

JSPS 科学研究費補助金（課題番号 15K12975）を得て行っている研究及び地球規模課題対応国際科学技術協力プログラム『エビデンスに基づく乾燥地生物資源シーズ開発による新産業育成研究』（研究代表者：磯田 博子）の一環として行っている研究の成果の一部である。

（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）

32) Procès-verbal n°15/2016 de la réunion du Conseil National du 2 novembre 2016

<http://www.oect.org.tn/tiny_mce/plugins/filemanager/files/Actions/résolutions-du-Conseil-du-deuxième-semester-2016.pdf>. なお、評議会では、この決議に対して 1 名の反対があった。