

監査判断規準と監査意見の本質

——西ドイツ会計諸法の改正に学ぶ——

加 藤 恭 彦

- (一) 序文
- (二) 監査意見の形成過程の特長
- (三) 会計規定と監査規定の統一化と監査対象会社と利害関係者層の多様化
- (四) 監査対象会社の多様化に伴う年度決算書目的の包括性
- (五) 決算監査範囲の拡大と監査意見の情報提供機能の強化
- (六) 監査人の責任範囲の拡張と独立性強化
- (七) 結語

(一) 序 文

今日西ドイツにおける強制監査制度の代表的なものは、株式法に基づく経済監査士または経済監査会社による年度決算書監査である。現行株式法によれば、取締役会は年度決算書と営業報告書を作成して、これを決算監査士に提示しなければならず、さらにこの年度決算書が確定されるためには、監査役会の承認が必要である（取締役会および監査役会が年度決算書の確定を株主総会に委任する旨を決議したとき、または監査役会がその年度決算書を承認しないときには、株主総会が年度決算を確定する）。このように、決算監査士の対象とする年度決算書は、監査役会または株主総会が確定した後のものではなくて、取締役会が作成した、監査役会へ提出される以前の年度決算書であり、それに対して決算監査士が異議を唱えない場合には、それが法令および定款に合致している旨ならびに取締役会の説明と証明の提供、年度決算書の詳細説明、企業の存立を危うくするか、その発展を著しく阻害す

監査判断規準と監査意見の本質

るおそれある事実、取締役会の法令・定款違反、などを記載した監査報告書（Prüfungsbericht）を取締役会へ提出することになる。そして、この監査報告書のうちで、年度決算書などの法令・定款への合致性を述べた適法性意見に相当する部分としての無限定の監査証明である旨が確認の付記（Bestätigungsvermerk）として外部へ一般公開されることになっている。⁽¹⁾

このような株式法に基づく年度決算書監査制度は、1937年の旧株式法以来、1965年の現行株式法に受け継がれて今日に至っているが、1971年の開示法によって、株式会社のみならず、会社の法律形態のいかんを問わず、ある一定規模に達すれば（貸借対照表総額1億2,500万ドイツマルク以上、年間売上高2億5,000万ドルドイツマルク以上、年間平均被用者数5,000名以上、のうち少なくとも2つの基準に該当するき）、年度決算書類の公開とそれらの経済監査士による監査が義務づけられることになり、株式法監査制度が株式会社を超えてより広く西ドイツの経済社会に浸透することになった。しかるに、EC諸国の会計制度統一化を目的として、ヨーロッパ共同体理事会は1978年に第4号理事会指令「一定の会社形態の年度決算書」を採択し、その結果、各加盟国は、本指令の通告後2年間の受入準備期間中に必要な国内法の改正作業をおこない、若干の猶予期間を経て、1982年2月からそれを施行することが要求されることになった。このEC第4号指令を受けて、西ドイツ国内法の改正問題に対する諸提言が1978年～1980年にかけて経済監査士協会、経営経済学教授連合会、経営者団体連合、などからなされて、1980年代に入ってようやく会計・監査規定関連の諸法令の改正作業の成果が発表されるように

(1) 西ドイツの株式法監査制度の概要については次の文献参照。

高柳龍芳著「監査報告書論——ドイツ法定監査を主題として——」千倉書房、昭和42年

広島修道大学会計制度研究会編「監査制度の研究——各国監査制度の比較研究——」昭和57年

拙著「ドイツ監査論」千倉書房、昭和54年

(2)
 なった。1980年2月5日に連邦法務省より公表された「会社法の調整に伴う
 ヨーロッパ共同体理事会第4号指令の実施に関する法律予備草案—貸借対照
 表準則法 (Vorentwurf eines Gesetzes zur Durchführung der Vierten
 Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordi-
 nierung des Gesellschaftsrechts—Bilanzrichtlinie Gesetz)」、1981年5
 月18日に連邦法務省より公表された同法律草案 (Entwurf), そして1982年
 2月12日に連邦内閣によって政府草案が公表されて連邦議会へ提出されるに
 至っている。法務省の予備草案の基本思考を受け継いで (計算規定の法律形
 態・規模独立性の維持, 商事貸借対照表の基準性, 重複規定の回避, 中規模
 会社の負担の回避, 税務中立性の履行, 計算規定の弾力性の維持), 政府草
 案は特に現行商法に新しく第3編「年度決算書と状況報告書 (Jahresabsch-
 luß und Lagebericht)」を新設してEC第4号指令の規制範囲である株式
 会社, 株式合資会社, 有限会社を超えて, 年度決算書の開示と監査対象を有
 限合資会社 (GmbH & Co. KG.) その他法律形態独立性の原則から, 一般
 商人から公法上の社団まで拡大しており, その規制対象を「年度決算書を開
 示しなければならない企業」, 「年度決算書監査を義務づけられている企業」
 と「監査義務ある大企業」の三種類に分類し, 企業の法形態による区分は
 採用していない。このように, すべての商人と商事会社に関する一般的計算
 規定を包括する商法の中に, 企業の法形態とは無関係に, 広く資本社会, 公
 法人企業, 協同組合, 開示法適用企業, 銀行, 保険, などを規制する計算規
 定と監査規定を新設して, 年度決算書などの作成, 開示ならびに監査に関す
 る規定を特別法 (株式法, 有限会社法, 協同組合法, 金融機関法, 保険企業
 監督法など) から移設して, 特別法には企業の法形態にとって特に必要な事
 柄を規制する条文のみを残すことにしている。

(2) 拙稿, 西ドイツにおける商法改正と監査制度について, 産業経理, Vol. 42, No. 6, 1982, 48~62ページ参照。

監査判断規準と監査意見の本質

この度の商法の大改正によって、年度決算書の開示と監査義務ある企業の範囲が拡大されることに伴い、年度決算書目的の質的变化と利害関係者の多様化に呼応して、株式法監査の内容にもかなりの変化が見られるようになった。特に重要な点は、年度決算書の目的設定が、株式法規定においては債権者保護の観点から配当禁止規制を優先していたのであるが、改正商法⁽³⁾においては、債権者と社員の視点を超えて、一般の利害関係者保護が強調されており、そのために、単に財産状況と収益状況の表示のみならず財務状況についてもそれらが事実関係に適合した描写（真実かつ公正な概観）を伝達するように、情報提供の目的が一段と前面に出されることになった事と、この年度決算書の目的が真実かつ公正な概観の提供になったことに対応して、外部に公表される監査証明書における監査意見の内容が、年度決算書などの法令・定款への合致性という適法性意見に加えて一段とその内容が詳細になり、年度決算書の正規の簿記の諸原則への準拠性と財産・財務・収益状況について真実かつ公正な概観を提供していることを保証する総合意見が明記され、それに伴い補足的説明事項を積極的に導入し、さらに状況報告書中の記載事項（企業の営業経過と企業の状況、事業年度終了後に発生した重要な出来事、予測可能な企業の発展、試験研究及び開発行為など）と年度決算書との合致性について言及することにより、監査証明書の情報提供能力が強化され、それと同時に取締役会と監査役会へ提出される監査報告書の記載内容も適法性意見のみならず、年度決算書についての詳細説明、年度利益に多大の影響を与え、かつ過年度と比較して業績悪化させる財産・財務・収益状況の変化、な

(3) 黒田全紀稿、企業会計法における債権者保護の視点—ドイツ法・E C理事会指令第4号を中心にして—、「体系 近代会计学Ⅱ 企業会計法」、江村稔責任編集、昭和57年、131～151ページ参照。

拙稿、西独株式法に基づく年度決算書の主要任務に関する一考察——配当規制と情報規制に関するモックスターの所説を中心として——、甲南大学開学30周年・同経営学部開設20周年記念論集（1980年11月）397～418ページ参照。

らびに損失についての説明、企業の存立を危うくするかその発展を著しく阻害する恐れのある事実、取締役の法令・定款違反などを記載し、かつ、この監査報告書が従来ともすれば一部の監査役メンバーに限って手渡されていたのが、監査証明書が限定ないし拒絶されるような重大な問題が年度決算書に内在している時には、決算監査士は年度決算書承認決議のための監査役会審議に出席することによって、全監査役メンバーに対して監査報告書が行き渡ることを強制し、十分な情報提供をする機会を保証した事にそれぞれ見出すことができる。

このような西ドイツにおける監査報告書制度にみられる会計監査領域について、単に適法性意見に加えて、かなり詳細な情報提供を積極的におこなうという監査実務は、協同組合監査（1889年）、株式会社における独立監査人の監査役監査の代行、信託会社の監査部門から監査会社の派生などの歴史的経過の延長線上から形成されてきたものであり、EC諸国における会計規定の統一化の影響を受けて、監査意見の内容が、配当禁止規制に関する意見からより情報提供的色彩が濃くなってきたことは明らかである。さらに、西ドイツにおける最近の粉飾決算事件（Wasag Chemie of Essen の1980年度の年度決算書に資本の約60%以上の資産の過大計上—外国取引から生ずる偶発債務に対する引当金の過小計上と取引先へのクレイムの評価と資産性を原因とする—があったとして、Treuhand Vereinigung（監査会社）が同社の年度決算書に対して意見差控をおこなった。その結果、株主総会で1981年より新しい監査会社へ変更した⁽⁶⁾）、適法意見が出された後6か月で破産ないし業績悪化（建設業コンツェルンであるBeton-und Monierbau AG が1979年に破産したが、その6か月前には、Deutsche Treuhand Gesellschaft（監

（4）高田正淳稿，ドイツ監査史に関する一考察，国民経済雑誌，第115巻第6号，昭和42年6月，16～28ページ参照。

（5）拙著，ドイツ監査論，1～9ページ，89～99ページ参照。

（6）World Accounting Report, Sep. 1982, p. 7.

監査判断規準と監査意見の本質

査会社)が適法意見を表明していた⁽⁷⁾。また Pelikan Informationstechnik (PIT)社の1980年決算書に対して Schwaebische Treuhand (監査会社)が適法意見を出した直後、極端な業績悪に落ち入った⁽⁸⁾などの事件が発生し、他方、有限会社、有限合資会社(無限責任社員を個人としないで有限会社となる会社)などが支払不能状況に陥り、法的に破産手続になりかねないケースが続出するに及び(1980年の総支払不能件数は9,140件で、このうち3,038社は有限会社であり、破産申請ならびに和議手続開始した。有限合資会社は現在約60,000社あり、そのうち支払不能手続をとったものは約480社である⁽⁹⁾)、ECの第4次指令と相まって改正商法において監査制度を独立監査人としての経済監査士の独立性と責任を強化することによって側面から補強しつつ、監査対象会社を資本市場を超えて拡大し、監査証明書と監査報告書の情報提供価値を高める規制を大幅に取り入れることによって年度決算書の開示と監査の制度を社会的に広範囲に浸透させる効果を促進しようとしているのである。本稿においては、このような西ドイツの会計諸法の改正を中心として、監査判断規準ならびに年度決算書の配当規制目的と情報提供目的との関係から監査意見の本質について論述しようとするものである(本稿の論旨は、日本監査研究学会第5回大会—1982. 11, 1~2—における統一論題「監査意見の本質」に対する筆者の報告に基づいている)。

(二) 監査意見の形成過程の特長

監査意見の本質について検討するためには、まず監査行為、つまり監査意見の形成過程について吟味しなければならない。監査行為の特長は、監査目的

(7) Wirtschaftswoche, Nr. 37, 10. 9. 1979, S. 99.

(8) World Accounting Report, August, 1982, p. 5.

(9) Rödl, H., Hilft die EG-Reform (4. EG-Richtlinie) zur GmbH-Rechnungslegung, Insolvenzen bei GmbH zu verhindern? ZfB. 52 Jg. Heft 2, 1982, S. 205.

に関連して採用される適否を判断する規準（規範状態ないし監査判断規準）と実際に生じた状態（実際状態ないし監査対象）との比較とその結果，判断を形成する過程に求められる。しかもそれは，経営の諸業務過程の処理ならびに決定から独立した監査主体によっておこなわれるのであって，経営の諸業務過程の発生に即して継続的に実施されるのではなくて，その業務過程の発生の都度，監査対象と監査方法とが毎回選択・適用されることを特長としており，監査目的を達成するための一連の行為であることをその本質として⁽¹⁰⁾いる。監査判断のための規準は，監査の種類と目的，ならびにそれに対応する利害関係者の層と要請などによってその内容が規制されるが，それには，超経営的規準(Metabetriebliche Normen)と個別経営目標規準(Einzelwirtschaftliche Normen)とに分類されるが，前者には倫理的規準，法律的規準などがあり，それは慣習のないし社会的規制といった意味内容が強く，企業の外部からの要請とか外部との利害調整問題が中心となるのに対して，後者の規準には，経営内部の計画ならびに経営比較に基づく規準があり，経営目的遂行のための規準であって，それは全く経営内部の自由な裁量，自主的調整によって確立されるものである。しかし，例えば内部監査においては，かかる経営目標規準を主として利用するのはいうまでもないが，そのみではなくて，法律的諸規則ならびに倫理的な規範についても配慮することが要請され，内部監査といえども社会的な規制の趣旨に反してまで経営目標規準を優先させることは出来ず，超経営的規準は，経営目標規準に対しては，間接的影響を及ぼすことはいうまでもない。

(10) v. Wysocki, Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, 2. Auflage, München 1977, S. 6—18.

拙訳，会計監査基礎理論，中央経済社，昭和41年，1—29ページ参照。

拙著，ドイツ監査論，42—52ページ参照。

高田正淳稿，監査基本問題の研究(六)，会計，昭和49年6月号，121—130ページ参照。

監査判断規準と監査意見の本質

年度決算監査にとって重要なのは超經營的規準であり、それは經營外部から規制され、それによって、個別企業と外部との利害調整のために設定された規準であるために、經營自体の自主判断を超えて外部からの要請による規制的意味が強く、いま西ドイツの法定監査についてみると、一般法としての商法、特別法としての株式法、有限会社法、協同組合法、金融機関法、私的保險企業監督法などの計算規定、開示規定、監査規定、裁判所の判決（例えば、1954年12月15日付の連邦通常裁判所の「決算監査士の状況報告に関する特別報告義務について」の判決）、經濟監査士法、經濟監査士協会の各種意見書（例えば、1977年の監査実施基準、監査報告書基準、監査証明書基準）、經濟監査士自治会の監査業務執行の指針（1977年12月1日付）、あるいは会計処理と報告に関する包括規定としての正規の簿記の諸原則、などがこの種の監査判断規準（*Prüfungsnormen*⁽¹¹⁾）として外部の要請ないし外部との利害調整のために設定されたものであり、いずれもが社会的レベルで問題とされる規準である。經濟監査士にとって、法律的規準が強制力をもつという点で重要な意味をもっているが、具体的な監査問題、例えば監査対象となる問題について、監査範囲とか監査方法の選択・適用についてどの程度法規制するか、そこには判断の幅があって、具体性に欠けることが多々ある。現にこの度の会計諸法の改正によって、法律的規準として二つ以上の法律が存在しており、しかも夫々の法律は、その目的とする利害関係者保護にとって必要な事項を規制しているので、それぞれの法律規定のもつ意義、目的ならびにその發生史的考察から監査対象（具体的には、年度決算書などの開示対象となる情報）の主要目的ないし任務が導き出されてくるのである（⁽¹²⁾具体的には、主として債権者保護視点を優位とする配当規制と一般の利害関係者に対する

(11) Klaus, Hövermann, Zur Objektivierung aktienrechtlicher Jahresabschlussprüfungen, Wirtschaftsprüfung, Heft 18/1977, S. 482.

(12) A. Moxter, Bilanzlehre, Wiesbaden 1974, S. 7—8.

情報提供規制)。しかし、二つ以上の法律がほぼ同じ利害関係者に対してその利益を保護し、その利害を調整するために固有の規制目的をもっている場合、それぞれの法規制から導き出される判断規準について、いずれかを優位なものとするか (Normendominanz)、あるいはそれぞれを折衷するか (Normenkompromiß)、ないしは分離して多元化するか (Normenschisma) のいずれかの方法によって利害を調整しなければならない。利害関係者保護の趣旨から、また経済監査士監査の社会的役割、監査の経済性などの観点からみると、監査上の判断規準について統一的解釈がなされることが望ましい。この度の一連の会計諸法規の改正によって、従来、株式会社を規制する株式法に基づく決算監査規定が、会社の法形態とは無関係に一般的に規制する商法に移行され、そこにおいて計算と開示ならびに監査に関する規制を新設することとなり、それに伴い、商法と特別法としての株式法などにおける会計規定と監査規定の統一化と監査対象会社の多様化という状況に至っている。

(三) 会計規定と監査規定の統一化と監査 対象会社と利害関係者層の多様化

1982年2月12日付で公表された政府草案は、商法を中心に大幅な改正をおこない、各特別法もそれに伴い最小限度改正しているが、特に商法の第三編で年度決算書と状況報告書に関する規定を新設し、その適用範囲（開示義務ある企業、監査義務ある企業、監査義務ある大企業に三分類されていると同時に、大企業、中企業、小企業、と規模別分類がとられている）、年度決算書の内容（貸借対照表、損益計算書、附属明細書が一体性をなし、それらは正規の簿記の諸原則に準拠して、企業の財産・収益・財務状況についての真実かつ公正な概観を伝達しなければならない）、貸借対照表および損益計算書に関する総則、評価規定、状況報告書、決算監査士による年度決算書と状況報告書の監査、年度決算書および状況報告書の開示、登記所による検査、年

監査判断規準と監査意見の本質

年度決算書様式，などについて詳細に規定しており，これらの会計・監査規定が商人ならびに商事会社などの統一法規制となる。

改正商法の年度決算書作成・開示・監査対象企業は規模別・法律形態別に分類されているが，それらは次のように図解される⁽¹³⁾。

[企業の規模別分類]

		年度末資産総額 (100万ドイツマルク)	年間売上高 (100万ドイツマルク)	平均被雇者数
小企業	有限会社法42条B 改正商法182条I	≤2.85	≤5.7	≤50
中企業		≤11.4	≤22.8	≤250
大企業	改正商法236条II	>11.4	>22.8	>250
開示法上の大企業	開示法11条	>125	>250	>5000

[法律形態・規模別年度決算書の作成・開示・監査規定一覧表]⁽¹⁴⁾

(×は規制条文があることを示す)

法律形態	株式会社 (AG) 株式合資会社 (KGaA)			有限会社 (GmbH)			有限合資会社 (Kap.-Ges. & Co)			個人商事会社 (PHG)		個人商人 (E.-Kfm)		協同組合 (e. Gen)	
	小	中	大	小	中	大	小	中	大	通常	巨大	通常	巨大	小	大
A 企業分類															
1. 改正商法上の企業	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×
2. 開示義務企業	×	×	×	×	×	×	×	×	×					×	×
3. 監査義務企業	×	×	×		×	×		×	×			×	×		×

(13) H. Nelißen und H. Nücke, Zum Anwendungsbereich der Vorschriften des Bilanzrichtlinie-Gesetzes nach dem Regierungsentwurf vom 10. Februar 1982, Wirtschaftsprüfung, Heft 11/1982, S. 294.

(14) K. v. Wsocki, Neun Thesen zum Regierungsentwurf eines Bilanzrichtlinie-Gesetzes, Der Betrieb, Heft 29 vom 23. Juli 1982, 35. Jahrgang, S. 1478—1480.

監査判断規準と監査意見の本質

a) 無条件の記載(改正商 法270条,271条Ⅰ～Ⅳ)	×	×	×	×	×	×	×	×	×									×	×
b) 規模別特別記載																			
1) 改正商法272条Ⅰ, 1-3	×	×			×				×										
2) " , 1-6				×				×			×								
c) 法形態別記載																			
1) 改正商法271条Ⅴ	×	×	×	×	×	×	×	×	×										
2) その他の特別記載	×	×	×	×	×	×	×	×	×									×	×
3) 改正開示法5条Ⅳの記 載												×	×						
d) 条件付記載(改正商法 237Ⅱ, 238Ⅰ+Ⅱ+Ⅲ, 239条Ⅳ3+6, 240条 Ⅰ+Ⅱ+Ⅲ, 241条Ⅰ+ Ⅲ, 250条Ⅱ+Ⅲ, 256 条Ⅱ, 258条Ⅰ, 259条 Ⅱ, 260条Ⅳ, 261条Ⅱ, 263条Ⅱ, 265条Ⅱ+Ⅲ, 266条Ⅲ)	×	×	×	×	×	×	×	×	×									×	×
e) 改正株式法152条Ⅱ+ Ⅲ, 174条, 240条, 261 条に基づく記載	×	×	×																
C 開示																			
1. 企業編入の開示免除	×	×	×	×	×	×	×	×	×			×	×						
2. 連邦公報(会社紙, 組 合紙)での開示																			
a) 貸借対照表	×	×	×				×			×		×	×					×	
b) 損益計算書	×	×	×				×			×		×	×					×	
c) 附属明細書	×	×	×				×			×		×	×					×	
d) 状況報告書	×	×	×				×			×		×	×					×	
e) 監査証明書	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×		×	×					×	
f) 利益処分計算書	×	×	×	×	×	×	×	×	×										
g) 改正開示法5条Ⅳに基 づく附属明細書												×	×						
h) 商業登記簿の公告				×	×			×	×										
3. 商業登記簿への提出																			
a) 貸借対照表+附属明細 書				×	×			×	×									×	
b) 利益処分計算書				×	×			×	×										
c) 損益計算書																		×	
d) 監査証明書																		×	
e) 状況報告書																			×
f) 連邦公報に公表した資 料	×	×	×				×			×		×	×						×

D 監査																				
1. 監査対象																				
a) 年度決算書(状況報告書)改正商法275条	×	×	×		×	×		×	×		×	×								
b) 上記+財産状況, 業務活動, 経営組織																			×	×
2. 監査人の資格																				
a) 経済監査士と監査会社(改正商法277条)	×	×	×		×	×		×	×		×	×							⊗	⊗
b) 特別試験に合格した経済監査士と監査会社(改正監査士法131条)					×	⊗		×	⊗											
c) 組合監査連合会																			×	×
d) 組合が過半数所有する時, 組合監査連合会	×	×	×		×	×		×	×											
3. 選任, 選定(改正商法276条)	×	×	×		×	×		×	×		×	×							×	×

年度決算書の内容は、元来株式法 149 条で規定されてきたが、それが全面的に商法に取って代われ、さらに「評価規定の枠内で」(im Rahmen der Bewertungsvorschriften), 「可及的に確実な概観」(möglichst sicheren Einblick) という文言が削除された。けだし、年度決算書の目的は、債権者と社員の観点からのみ設定されるべきでなく、むしろ、一般の利害関係者の視点からみて正しいものとなるべきであり、年度決算書は企業の財産・収益・財務状況について真実かつ公正な概観を伝達することが要請されて、特に流動性の表示と資金問題が重視されるようになって、一般利害関係者保護といった情報の利用者の立場を重視する年度決算書の表明能力を超えて情報提供指向が明確となっている。さらに、改正商法では、全商人と商事会社などに適用される附属明細書の内容を詳細に規制すると共に⁽¹⁵⁾ (貸借対照表・損益計算書項目とそれらに適用される貸借対照表計上方法、評価方法、減価償却方法などが、真実かつ公正な概観が伝達されるように説明し、外貨建表示は、

(15) 森川八洲男稿, 西ドイツ会計法予備草案をめぐって(六・完), 会計121巻3号(昭和57年3月), 119~125ページ参照。

監査判断規準と監査意見の本質

ドイツマルクへの換算基準を明示し、さらに、上記貸借対照表計上方法及び評価方法の変更についても開示して説明しなければならない(270条)、さらに開示義務企業に対しては、追加的開示として、①期限が5年を超える企業の債務総額、②抵当権、その他の権利により保証されている全債務総額、担保の種類と形態の開示、③貸借対照表記載外の責任関係(手形裏書、譲渡から生ずる債務、保証手形、小切手保証から生ずる債務、保証給付契約から生ずる債務、第三者債務に対する担保設定から生ずる債務、その他の責任関係)、④当該事業年度中の平均従業員数、⑤取締役会と監査役会、その他顧問会、それに類する組織の構成員に対する諸費用、各人的グループ毎に、当期中の報酬総額、立て替え金、貸金、及びそれらに対する利息、⑥企業が他会社の持分の $\frac{1}{5}$ 以上を所有する場合、その他会社の名称と所在地、他会社の最終事業年度の資本に対する持分額、自己資本額と成果、⑦結合企業に対する法律上、営業上の関係、⑧貸借対照表に特別に区分表示されなかった重大な引当金、⑨当期中の経営利益に対する税額と臨時利益に対する税額(これは株式会社、株式合資会社、有限会社、有限合資会社に限る)などの記載が義務づけられ(271条)、監査義務会社に対しては、さらに詳細な内訳明細として、①平均従業員数のグループ別表示、②財務状況の批判にとり重大な、貸借対照表上記載されないその他の財務的義務の総額、③取締役会、監査役会などの構成員に対する諸費用で、各人的グループ毎に記載する、④当期中の報酬総額—給料、利潤参加、費用補償、保険補償、手数料、各種の副次的給付—、結合企業の場合、法定代理人または使用人として受取った報酬、⑤上記機関の旧構成員、その遺族の報酬総額(退職金、年金、遺族報酬)、⑥期限が5年を超える企業の債務の細分類、⑦部門別、地域別の売上高の分類、⑧経済財について、永続的価値減少が予測されるときは特別償却の実施状況(固定資産)、流動資産は、その評価額が価値変動により変更しなければならないことを防ぐために、特別償却を実施し、さらに、価値引上準備金(価

額回復準備金)を自己資本項目として設定しなければならない, ⑦労働組合関係, 労働条件, 厚生福利, 賃金給料関係, ⑧多国籍企業に対するEC委員会の各種の勧告に適合するのに必要な年度決算書補充情報とその項目の細分化, さらに年度決算書の説明に役立つ地理的配置状況資料, などが記載されなければならない(272条)。また, 特別法により状況報告書の作成が義務づけられている場合, それには企業の営業経過と企業の状況, さらに事業年度終了後に発生した重要な出来事, 予測可能な企業の発展, 試験研究及び開発行為などについて特に説明しなければならず, 年度決算書と関連する限り監査対象となる。例えば, 会社の市場占有状況と組織構成, 受注状況, 生産状況, 操業度, 売上高(金額と数量), 製造原価と純益の推移, 収益性, 流動性, 財務状況, その他, 重要取引(重要な契約の締結, 営業の拡大または縮小, 他会社の編入, 営業所の設立, 重大な訴訟の終結, 海外小会社の出来事, 災害・事故, 未確定取引, 特別の損失), 従業員の労働条件に関する社会報告, 試験研究・開発行為の種類とその範囲, 研究・開発, 特許, 権利などへの費用の明細, 基礎研究か応用研究かの分類, 部門別実績表示, コンツェルン全体の説明, インプット開示—研究開発費目の算定と同部門での従業員数と開発組織, アウトプット開示—研究・開発行為の具体的成果⁽¹⁶⁾などが記載される。

(四) 監査対象会社の多様化に伴う年度決算書目的の包括性

前述のように商法の大幅な改正によって, 監査対象会社が多様化してくると, 当然に監査判断規準がより包括的な性質を持つことが必要となる。一般にわが国及びドイツの商法計算規定の基本原則が債権者保護の思考であるといわれている。そして, 商人に対しに, 帳簿を備えて, これに「正規の簿記の

(16) K. Brockhoff, Forschung und Entwicklung im Lagebericht, Wirtschaftsprüfung, Heft 9/1982. S. 237—247.

諸原則」に従い、商取引及び財産状態を明瞭に記載すべき義務を負わせている。このような商業帳簿規定への違反に対する制裁は、破産法規定と結びついており、「債務者の支払停止ないし、破産によって、財産損害を受けるおそれのある者の保護⁽¹⁷⁾」という債権者保護の主旨が見出せる。これは商業帳簿によって、支払停止ないし、破産時には帳簿上のあるべき財産とその実際在りとを比較することができるので、債権者の権利を不正による損害から保護し、又、財産と債務の関係を表示した貸借対照表を定期的に作成することによって、債務返済能力について情報を提供して債権者を保護していたことを意味している。このような貸借対照表作成の目的は、個人商人から会社形態へと転換してゆくことによって、商人の破産に対する自己管理情報機能は、企業外部の利害関係者へと指向され、さらに貸借対照表は利害関係者への利益分配にとって重要となり、有限責任制を伴う株式会社においては、貸借対照表は主として有限責任制より必然的に侵害される債権者利益の補償という観点から、配当禁止規制という側面が強調される。つまり、株式会社の債務につき、債権者が依存できるのは、会社財産のみであって、(例えば、合名会社が支払不能状態になれば、債権者は会社財産のみならず、社員の私有財産によってもその債務の返済が保証されているが、株式会社では、会社の財産をこえて社員、つまり株主の財産への償還請求権は、一切保証されていない。又、株主総会において、会社の経営方針について自己の意思を反映させることも法制上認められておらず、この限りにおいて、株式会社の債権者は、株主有限責任制(ないし無責任制)から生じる利益の侵害を、配当上限規制によって、最小限度の債務弁済に充当される財産を維持しておかなければならな

(17) 黒田全紀稿、企業会計法における～、131～134ページ参照。

安藤英義稿、商法の貸借対照表規定と破産法との関連、一橋論叢73—6、(50年6月)、508～521ページ参照。

安藤英義稿、会社法の配当規制と破産法との関連、産業経理、Vol. 42, No. 6, 1982, 63～75ページ参照。

い。現行株式法においても、株主への出資返還の禁止、株主に対する配当金を貸借対照表利益の範囲内に制限し、しかも資産については取得原価を最高限度価額として、さらに設立費、資本調達費の資産性を否定しており、取締役会、監査役会は年度利益の50%以内であれば、それを任意準備金として積立てうるし、また法定準備金の組入れが義務化されているし、また年度決算書の無効規定では、債権者利益を侵害する項目の過大評価は直ちに決算書の無効事由となるなど債権保護の視点が多く存在している。しかしながら、かかる配当規制は、情報提供規制目標に対する制約条件と考えられるのであって、年度決算書は正規の簿記の諸原則に適合して、しかも財産・収益・財務状況について出来る限り正確な概観を提供することが要請され、また年度決算書の公表を前提とし、詳細な項目分類規定、開示規定、附属明細書と状況報告書規定、コンツェルン決算書の作成・公表、さらに支配企業が従属企業に対してその支配力を従属企業の不利益の下に行使しないように従属会社の取締役は従属報告書を作成するなどの視点から情報提供が配慮されており、かつ前述の一連の配当禁止規制の条文によって、債権者の利益は保証されているので、法律条文について解釈の余地がある場合ないし法律の空白部分を補充する正規の簿記諸原則を商法ないし株式法の目的適合的な会計規定から演繹上の基礎として誘導してくる場合（これはすべての商人、企業形態に普遍的に妥当するものであるが）、年度決算書には、事実関係に適合する情報提供規制としての役割を与えなければならない。情報提供規制が法律上、事実として制約されるのは、出来る限り正確な概観を提供するという目標を第一義として志向しているためであり、その優位制を他の目標によって、ある程度制限しようとしていると解釈されている。しかも、今日の大規模企業にあっては、企業の永続性を前提としており、資本維持原則は、資本額に相当する処分価値ある資産を維持すると解釈することは、非現実である⁽¹⁸⁾、会社債権

(18) 田中誠二著、「会社法詳論下巻」、勁草書房、昭和44年、600—602ページ参照。

監査判断規準と監査意見の本質

者が、会社の債務不履行の場合に、会社財産を個別に売却してその代金から債務の弁済を受けるということは、ほとんど実行不可能かつ不利であり、その代り資本額に相当する収益力のあるもの、将来費用に変わりうるものを維持すると解釈する方がはるかに現実的であり、会社の収益力に着目して営業を一括譲渡し、その代金から弁済を受けるか、もしくは、強制的に管理し、その利潤から長期にわたり、弁済を受ける方が通常でありかつ有利なケースが多い。企業の法形態とは無関連に規制する商法に会計・監査規定を包括的に取り入れたことによって、企業をとりまく外部の利害関係者が多様化と拡散化の方向へ進行し、しかも、規制対象となる会社は、株式会社に限らず、人的会社、個人企業などと拡大することにより、株式会社と同一の一般的な会計規定を適用することになると、人的会社の出資持分は、本来資本市場での取引の対象とはならず、しかもその構成員である社員は、年度決算書などの情報を容易に入手可能であり、さらにいろんな情報提供権、解説請求権を保証されているのであるから、人的会社の社員を保護することの意義は左程大きくはなく、むしろ、外部の一般の利害関係者ないし債権者の保護が前面に浮かび上がってくる。そのために、「年度決算書は、会社の財産・財務・収益状況につき、真実かつ公平な概観を伝えなければならない」という情報提供目的が優先し、附属明細書、状況報告書などによる追加的情報の提供が義務づけられ、それに伴い年度決算書の詳細な項目配列規定が設けられて、年度決算書の表明能力を補充ないし強化しようとする観点が強く見られる。今日わが国の会計制度は商法会計と証取法会計とに二分されているが、歴史的には、両会計を調整しつつ、全般的には意思決定を指向する投資家保護のための財務諸表制度の方向へと変容して⁽¹⁹⁾きた。わが国商法の指向する債権者

同 著、「会社法詳論 上巻」、96～121ページ参照。

高田正淳編著、会計監査の基礎知識、中央経済社、昭和57年、16～17ページ参照。

(19) 日本会計研究学会特別委員会報告「監査基準の検討」昭和56年度中間報告、昭和57年3月30日、8—9ページ参照。

のための会計と現在株主のための会計は、すでに調整され、両者の利害の対立しない原価主義、資本と利益の区別、低価法などの保守主義、投資家の意思決定のための会計で重要な継続性原則などは共有のものとなり、繰延資産についても、その資産性を若干制限しつつ、調整されつつある。

他方、証取法の意味決定用財務諸表は、このような調整規定を尊重しつつ、意思決定に必要な経常利益を算出し、さらに商法と基本的に変らない純利益を示し、これにより投資家の判断に貢献しようとしている。したがって、資本市場に関係する一般投資家を中心とする不特定多数の利害関係者の意思決定に役立つように、財政状態と経営成績を明らかにする証取法による会計は、受託管理責任を明らかにするためにまず配当可能利益を明らかにする商法の指向する会計を包摂するものであり、わが国の現行制度の下では、商法の会計は、証取法の会計に対して目的の制限された特別の例であるに過ぎないと考えられる。

(五) 決算監査範囲の拡大と監査意見の 情報提供権能の強化

現行株式法に規定されている監査報告書制度は、経済監査士の歴史的生成発展に由来しているのであって、それは組合監査と監査会社の成立に求められる。1884年の改正株式法における会社設立監査と並行して、弱小・零細事業の問題が深刻化して、その自己防衛として組合組織が設立されて、組合員の安全と相互扶助的活動を向上させるべく、組合の諸制度、財産状態ならびに業務執行などの秩序性を確立するために、監査の指導性ないし助言勧告機能が期待されていたのである。このような組合監査の生成段階の監査慣行を受け継いで株式法監査においても、経営者へ提出される監査報告書における経済状況についての説明、営業報告書の監査、従属報告書の監査、コンツェルン決算書と営業報告書の監査などにおいて、会計事項の正確性を補強する

監査判断規準と監査意見の本質

ために企業の実情の詳細を記載させて、公開性を徹底させようとする実質的な監査を要請しているものと考えられる。

改正商法においても、外部の利害関係者へ公表される監査証明書と経営者へ提出される監査報告書の2種類が制度的に作成されることになっているが、それらが一体となっていわゆる監査報告書を構成していることはいうまでもない。ここに経営者用の監査報告書といっても、それは主として監査役にとって取締役に対する監督機能を果たす手段であると同時に経営管理職務を担当するのに重要な情報源となっており、それは取締役から定期的⁽²⁰⁾に受領する取締役会報告書と共に監査役にとって⁽²¹⁾は自らの職務を遂行する上で欠かせない情報であり、この監査報告書は外部へ公表される監査証明書の意見の内容を詳細に根拠付けるものでなければならないし、監査証明書中の意見の内容と実質的に合致していなければならない。けだし、監査報告書中の結論部分に相当する監査意見が、監査証明書として公表されているに過ぎないからである。

改正商法 280 条によれば、監査証明書の記載内容は株式法のものより一段と詳細かつ情報能力を重視しており、それは簿記と年度決算書の法令・定款への合致性に加えて、年度決算書の正規の簿記の原則準拠性・財産・財務・収益状況について真実かつ公平な概観の提供、状況報告書と年度決算書との合致性と企業の状況に対する誤解の有無、追加的注記、継続性の変更に関す

(20) 拙稿、西独における監査役の職能について、甲南経営研究 第22巻第2号（昭和56年8月）、61～65ページ参照。

(21) 取締役会報告書の内容は、展望（株主の拡大、売上高、国内需要関係、新製品の市場進出、輸出市場における価格競争、第三世界におけるプロジェクト、需要構造の変化、将来的な適応プログラム、貸借対照表の構造、財務一覧表、給付計算書）、従業員（社内教育、労災給付制度、人件費の構成）、研究および開発（過去10年間の売上高と研究開発費の伸び率）、製造および投資（投資と減価償却費の関係）、その他各製品部門別解説と年度決算書の説明報告書、利益処分に関する提案などが記載されている。広島修道大学総合研究所 営業報告書研究グループ編、ディスクロージャーと営業報告書、昭和56年、41～49ページ参照。

る附属明細書での説明、限定事項と拒絶内容の説明、などが記載されることになり、従来のあまりにも硬直的な短文形式に対して反省されたものと考えられる。経済監査士協会は、この確認の付記にかわり、確認報告書 (Bestätigungsbericht) を新たに取り入れて⁽²²⁾、従来のような確認の付記の決まり文句を定めず、最小限度の記載事項のみを定めるように提案している (Ⅰ : (i)監査契約条項, (ii)監査対象, (iii)監査実施基準の遵守性, Ⅱ : (i)補足事項, 法律を離脱しても許容される例外, (ii)許容される指示事項, Ⅲ : (i)確認の付記, (ii)限定付確認の付記, 確認の付記の拒絶, (iii)制約された付記事項, (iv)状況報告書と年度決算書との合致性)。

今回の改正商法によって、従来のような年度決算書の法令・定款への合致性から、アメリカやわが国のような財務諸表が財政状態と経営成績を適正に表示しているという適正表示の監査意見へと変化したと解釈される。従来のようなドイツ式監査意見はいわゆる適法性意見のみでこれが総合意見であり、年度決算書の適正法はすでにこの中に包含されているから、もしこれについてももう一度説明するならば、同義反復となると解釈されてきた。しかし、年度決算書の法令、定款への合致性が、即監査意見となるのであるから、総合意見を繰返して記載する必要がないと考えるのであれば、年度決算書の表明能力としての配当禁止規制についての表示とさらにそれを越えた一般の情報利用者の意思決定に有用な情報提供の内容が明確でないので、適法性意見に加えて、現在の会計慣行、会計理論から形成された帰納演繹的な正規の簿記の諸原則の内容を明確にするために、年度決算書が財産・財務・収益状況について真実かつ公正な概観を提供している旨を新たに附加し、これによって年度決算書の利用者にとって監査意見の情報価値が高められるように配慮し

(22) Gemeinsame Stellungnahme der Wirtschaftsprüferkammer und des Instituts der Wirtschaftsprüfer zum Vorentwurf eines Bilanzrichtlinie-Gesetzes, Wirtschaftsprüfung, Heft. 18, 1980, S. 501—523.

監査判断規準と監査意見の本質

ているものと考えられる。さらに、年度決算書は客觀的事實の表示でなく、多くの會計的判断の産物であること、さらに、独立監査人の監査判断規準に対する職業専門家としての判断が強く要請されること、監査実施、報告段階で、監査範囲や監査方法の決定に当って判断にかなりの幅がありうること、そして、監査人の責任領域には自ずと限界があること、などを総合的に検討すると、やはり独立監査人の監査意見の本質は、客觀的事實の証明ではなく、又、単に法令・定款への合致性にとどまらず、さらに開示情報の表明能力の補強とその情報性の付与という側面から、情報提供の視点をより包括的なレベルでとらえ、實質的にもう一方の配当禁止規制の視点をそれに従属させることが妥当である。

(六) 監査人の責任範囲の拡張と独立性強化

独立性に関連する政府草案中の改正商法は、株式法の規定（164条の決算監査士の選定、163条の決算監査士の選任、165条の解説請求権、169条会社と決算監査士との意見の相違）にとってかわり、より一段と強化された独立性の要請が規定された。決算監査士の選任と解任（276条）⁽²³⁾の概要は次のとおりである。

(1) 会社の法定代理人は、決算監査士の選任後、速やかに監査契約を締結しなければならない、監査契約は、2項により、他の監査人が選任された時にのみ撤回されうる。

(2) 会社の法定代理人の動議により、裁判所は出資者と選任された監査人から事情聴取した結果、特に偏見のおそれが選任された監査人に原因が存在すると思われるときは、他の監査人を新たに選任しなければならない。

(3) もし決算監査士が事業年度終了までに選任ないし選定されなければ、

(23) 拙稿、西ドイツにおける商法改正と～、56～58ページ参照。

草案の訳文は、同論文から引用した。

裁判所が法定代理の申請に基づき、決算監査士を選任しなければならない。

(4) 裁判所によって選任された決算監査士は、補償金として現金の立替とその監査行為に対する報酬を請求できる。それらの金額は裁判所が確定する。

(5) 決算監査士は、重要な根拠に基づいてのみ監査契約解除を予告しうる。ここに重要な根拠とはならないものとして、例えば、確認の付記の内容、限定事項、拒絶内容等についての見解の相違があげられる。

以上の規定は、株式法 163 条と一致しており、決算監査士の被監査会社に対する立場とその独立性を強化するという思考に基づいている。次に決算監査人の選定（改正商法 277 条）について特別の利害関係の観点から規定されている。

(1) 経済監査士と経済監査会社のみが決算監査士となりうる。

(2) 経済監査士は、本人ないしパートナーが次のいずれかに該当するとき、決算監査士になりえない。

① 被監査士の株式（持分）を所有する

② 被監査会社の法定代理人、監査役員、被傭者であるか、または直近 3 年間にそれらであったとき

③ 法人格を有する法定代理人、監査役員、人的会社の社員、企業の株主で、これら法人格、人的会社、個人の企業が被監査会社と結合関係にあるか、または 20% 以上株式を所有している場合

④ 被監査会社と結合関係にある会社の被傭者であるか、または 20% 以上の株式を所有しているか、自然人の被傭者で、かつ被監査会社の株式を 20% 以上所有している場合

⑤ 被監査会社の帳簿の作成ないし年度決算書の作成にさいして、監査行為の領域を超えて共同作業したとき

⑥ 法人ないし自然人、又は人的会社の法定代理人、被傭者、監査役員又は社員、ないし企業の株主で、これら法人又は自然人、人的会社又はそ

監査判断規準と監査意見の本質

の社員ないし個人企業が前項⑤に従って決算監査士となりえない場合

- ⑦ ①～⑥に該当する決算監査士とはなりえない人を監査のパートナーとして採用したとき
- ⑧ 過去5年間に被監査会社の監査と相談業務から取得した所得が総収入の50%以上になり、さらに被監査会社の株式を20%以上所有しており、かつ次期以降においてもそれが期待されるとき。但し、ここにいうパーセントの硬直性を回避するために、経済監査士自治会は、期限付で、例外に対する許可を与えることが出来る。

(3) 監査会社が決算監査士となりえない場合

- ① 被監査会社の株式を所有しているかまたは結合関係をもっているか、あるいは被監査会社と結合会社の株式を20%以上所有しているかあるいは結合関係をもっているか
- ② (2)の⑥により法人ないし人的会社の社員か、(2)の⑤⑦⑧により決算監査士となりえないとき
- ③ 法人権をもつ経済監査会社において法定代理人か、社員で、1人で50%以上の議決権を有しているか、または他の経済監査会社において社員となっている者が、(2)の①～④によって決算監査士となりえないとき
- ④ (2)の⑤または⑥に基づき、その法定代理人ないし社員が決算監査士となりえないとき
- ⑤ 経済監査会社の監査役員で、(2)の②ないし⑤に基づいて決算監査士となりえないとき

以上の特別の利害関係は、要するに株式所有関係、法定代理人、監査役員、被傭者の関係、結合関係(20%以上の株式所有)、監査行為の枠を超えての共同作業、一監査当りの報酬の総収入に占める割合が50%以上、50%以上の議決権行使、等が該当し、それは株式法の規定よりはるかに厳しい規制となっている。例えば、A銀行が40%資本参加しているある監査会社が、A銀行

が45%資本参加しているある株式会社を監査したとする。前述の改正商法の規定では、独立性が認められないが、現行株式法 164 条 3 項によれば、このケースは独立性侵害にならず、A銀行の資本参加が50%を超えて、はじめてこの規定に抵触することになる。西ドイツ最大の監査会社である **Treuarbeit WPG u. StbG** は、100%連邦政府、州政府（バイエルン、ヘッセン、ニーデルザクセン、ノルドハイム・ウェストファーレン）出資の監査会社であるが、同時に **Treuarbeit** の監査対象会社中 44 社に対して連邦政府が出資しており、そのうち32社は50%以上資本参加している。したがって、今度の改正商法は、かかる現状に対して厳格に独立性保持の規制をし、学界で繰返し主張されてきた独立性強化に向けて大きく前進したものと評価することができる。

(七) 結 語

この度の一連の会計法規の改正によって、特に商法の大幅な改正によって、従来株式法、有限会社法などの特別法に夫々内包されていた会計規定と監査規定を一般法の商法へ移設することによって、監査制度、特に監査意見の内容が質的に大きく変化することになった。それは監査対象会社を法形態とは無関係に大規模な物的会社、人的会社、商人などへ拡大して、そこには必ずしも資本市場での取引の対象とはならない利害関係者が参加することにより、すでに情報優位にある会社の構成員たる社員を超えて広く外部の一般の利害関係者の保護が前面に出てくることになり、それに伴い年度決算書の配当禁止規制という目的のみならず、さらに同決算書の表明能力を補強すべく、財務状況の表示、附属明細書と状況報告書の拡充をおこない、ここに情報提供の視点がより包括的な目的として位置づけられ、それに伴い、監査意見の内容も、適法性意見をより情報価値を高めるという観点から、事実と適合した公正な概観を提供していることに対する総合意見へと変遷することになった。

監査判断規準と監査意見の本質

これによって、わが国の会計制度としての商法会計と証取法会計に対する監査制度のあり方について、一つの方向づけが示唆されるものとする。