

監査の質の確保に対する ドイツの公的規制と処分結果の状況

内 藤 文 雄

目次：

- I. 監査の質の確保の枠組み
- II. 監査の質の確保に対する公的監督の内容
- III. ドイツでの質確保の枠組みの具体
 - III-1 ドイツ決算書監査の質の確保に対する責任体制
 - III-2 公的監督機関による監査の質の確保に対する規制
- IV. ドイツの監査の質確保の取り組みの特徴

I. 監査の質の確保の枠組み

財務諸表監査制度の歴史は、社会をゆるがす粉飾決算事件が発生すると監査ルールを厳格化したり、監査の質の確保のための何らかの新たな仕組みが導入されたりとする変遷を繰り返してきている。わが国ではその数が少ないものの、欧米諸国では、粉飾決算事件に起因する訴訟が提起され、判例も蓄積されている。

監査の質は、監査行為者たる職業的専門家としての公認会計士が自らを律することによって確保されるべきものであるし、また、職業的専門家によって構成される組織もその確保のための取り組みを行うのが本来の姿であろう。これは、会計ルールが法規範として制定されてきたのではなく、会計慣行から帰納的に形成されてきたこととその本質は同一である。経済環境は日々変

監査の質の確保に対するドイツの公的規制と処分結果の状況（内藤文雄）

化し、そのなかでの企業の事業活動も常に変化・発展しているなかで、事業活動という事実関係を貨幣的にとらえることによって数的関係に写像する会計は、そのルールとして固定化された演繹的規定が制定された場合には事実関係の変化に対応できない不具合が容易に想像されるからである。

財務諸表監査は、フレキシビリティのある会計ルールによって作成された財務諸表を対象としてその信頼性・適正性を保証することから、その責任を負う公認会計士もまた専門的知見・経験を駆使して、柔軟に対応する必要がある。変化するものに対して柔軟に対応することが求められるのは世の常である。

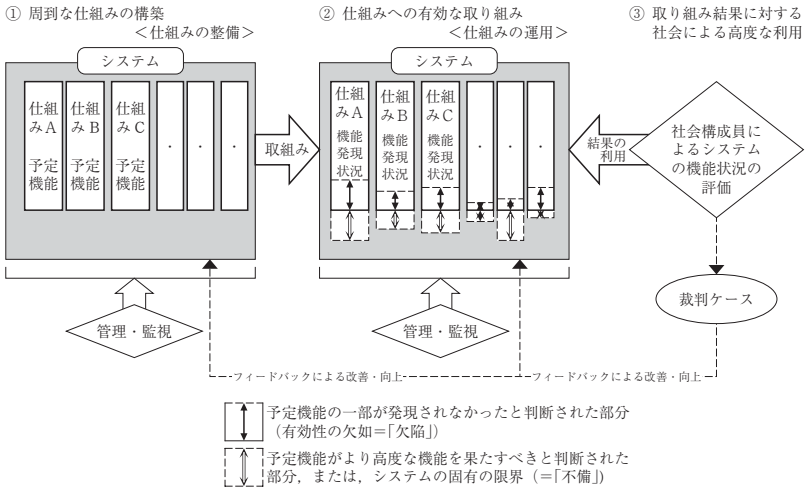
この意味で、公認会計士と職業専門団体が自らの監査の質を確保することが必要であり、そのための努力が絶えず継続されてきた。その努力による監査の質の確保の取り組みの整備状況は、すでに高次元のものとなっていると考えられる。

監査に限らず、社会制度として実施されるさまざまな取り組みの質を確保するためには、①周到な仕組みの構築、②仕組みへの有効な取り組み、③取り組み結果に対する社会による高度な利用の三つの柱が必要であることをすでに別稿で明らかにしたように、「図表1」に示した監査の質の確保の枠組

(1) 拙稿（2017）参照。三本柱の意味は次の通りである。

- (i) システム確立のための三つの柱は、①ないし③で示している。①と②について、何らかの「管理・監視」が必要である。また、これらの「管理・監視」の結果や③の社会構成員による評価の結果、①や②について欠陥や不備が認識された場合には、①や②が改善され、特に③での単なる訴えでは何ら改善が行われなければ、裁判を通じて公正な改善判断が要求され、フィードバックされる。
- (ii) ①では、システムの目的に必要な仕組みが整備される。目的に適合する仕組みがいくつか整備され、それぞれに期待される予定機能がある。各仕組みの予定機能が総体としてシステムの目的を達成できるものでなければならない。仕組み自体に何らかの欠陥がないかどうか、または、予定機能に不備がないかどうかは、何らかの「管理・監視」によって確認される。
- (iii) ②では、各仕組みが取り組まれ、予定機能が発現される。つまり、仕組みの運用である。予定機能が完全に発現されれば問題はない。しかし、その一部の機

【図表1】システム確立の三本柱



能が発現されなかつたとすれば問題が生じる。つまり、仕組みの有効性が一部欠如した状態（欠陥）が生じうる（実線の両矢印部分）。また、予定機能が一部欠如されることなく発現され、システムがその目的を達成できたとしても、より高度な機能を果たすことが望まれるとすれば、より高次の有効性の観点からみれば不足している状態（不備）である。さらに、その不足は、システムの固有の限界を露呈した状態であるとも言える（二重線の両矢印部分）。これらの欠陥・不備の状態に対する何らかの「管理・監視」が必要である。

- (iv) ①と②に対する「管理・監視」で明らかとなった欠陥や不備は、①と②の改善点となる。なお、図表では、各仕組みの欠陥や不備は、さまざまであるため、その大きさを変化させて表示しているが、常に欠陥や不備が存在することを表している訳ではなく、欠陥や不備がない場合も当然にありうる。
- (v) 図表は、抽象的であるが、具体的には、仕組みとしてたとえば企業の内部統制にあてはめれば理解可能であろう。その場合、「管理」は内部監査機能が担当し、「監視」は監査役・監査委員会または内部統制監査の監査人が担当することになる。また、社会構成員は主に株主や投資者または債権者である。
- (vi) 財務諸表監査制度を一つのシステムとみた場合、その仕組みとして整備・運用すべきものは、監査の質を保証する観点からすれば、保証業務の成立要件としての、「三者関係の存在」、「適切な主題」、「適合する規準」、「十分かつ適切な証拠」、「文書による保証報告」を確保する仕組みである。たとえば、「三者関係の存在」を構成する「監査人」についてその専門的能力・経験・独立性をどのように確保するのか、「適合する規準」として財務諸表作成・開示ルールお

監査の質の確保に対するドイツの公的規制と処分結果の状況（内藤文雄）

みのなかで、公認会計士と職業専門団体による取り組みも実施されてきていると理解できる。

「図表1」に示した監査の質の確保の枠組みにおいて、公的規制の意味はどのように理解されるであろうか。システム確立の三本柱を法的な裏付けをもって設置することが必要である。この意味で、システム確立はすでに公的な意味を持っている。そのなかで、三本柱のうち、①と②の内実をだれが運用するのかの区別によって、公的に規制するシステムとするのか、私的に専門家集団が自主規制するシステムとするのかが問われることになる。③は、公的に意味をもつが、それは公的規制が主となるものの、社会構成員による集団監視・規制の意味合いも含まれる。

以上のように理解すれば、①と②を専門家集団主体で行うのか、これらについても行政主導で行うのかの区別になる。II. 以下で説明するEUにおける監査の質の確保は、従前の専門家集団による自主規制から行政主体の公的規制に移行している。

公的規制主体に移行することが与えるシステム上の問題として、システムが硬直化してしまう可能性がある。専門家集団による自主規制であれば、監査の質にかかわる問題が生じればそれに対して即座に対応が可能であろうが、公的規制主体であれば、当該問題の把握・認識が、その原因事象が顕在化するまで行われず、結果として当該問題への対応にタイムラグが生じることが容易に予想できるからである。

これに対して、公的規制主体になれば、専門家集団での仲間意識、保守的な自己保身的な姿勢、社会一般通念と異なった解釈などによる規制の形骸化

よび財務諸表監査ルールの精度をどう設定しておくのか、「十分かつ適切な証拠」をどのように入手するのかなど、その仕組みを構成することができる。

- (vii) これに対して、ディスクロージャー制度を一つのシステムとみた場合、財務諸表作成・開示ルール、財務諸表監査制度、内部統制制度、内部統制監査制度などが整備・運用すべき仕組みとして構成されることになる。

や実質的な無効化といった問題は生じないものと考えられる。

II. 監査の質の確保に対する公的監督の内容

欧州37か国の51職業会計士団体から組織される Accountancy Europe (欧州会計士連盟)⁽²⁾は、2018年3月19日に『欧州における監査プロフェッションの公的監督の組織』を公表し、次のように説明している。⁽³⁾

監査を通じて企業の信頼性を高めることは、ステークホルダーが企業の財務諸表に基づき、情報を得たうえでの意思決定を行うことを確かなものとする。並行して、公的な監督が監査の質を保証する。

改正されたEU法定監査ルールは、法定監査人および監査会社の公的監督がどのように組織化されるのかに大きく影響する。指定された公的監督機関は、監査専門職の監督について最終的な責任を負う。当該機関は、特定のタスクを他の当局や職業専門団体に委任することができる。

本調査は、新しいルールの影響を示している。我々の発見事項は、以前は職業専門団体が対応してきた多数の活動について、現在は、国の公的監督機関が実施していることを明らかにしている。

本調査はまた、28のEU加盟国、アイスランドおよびノルウェーの各国において、公的監督がどのように組織化されているか、すなわち、国の公的監督機関の構成・資金調達・透明性および主要活動、および、他の機関への任務の委任についての概要を提供している。

指定された公的監督機関は、監査専門職の監督として次の5つについて最終的責任を負っている。⁽⁴⁾

- 監査人および監査事務所の承認および登録
- 他の加盟国当局によって採択または承認された基準の採択を除いた、

(2) 前身は、Federation of European Accountants (FEE) (欧州会計士連盟)で2016年12月7日に組織名称を変更している。会員会計士数は約100万人 (<https://www.accountancyeurope.eu/about-us/> (2018年11月16日参照))。

(3) Accountancy Europe (2018)。

(4) *Ibid.*, p. 4.

監査の質の確保に対するドイツの公的規制と処分結果の状況（内藤文雄）

〔図表 2〕 公的監督機関が職業専門団体に委任できる監督内容

公的監督機関の主要活動	PIE の監査・監査人 について	PIE 以外の監査・監査人 について
1. 監査人および監査事務所の承認および登録	委任可能	委任可能
2. 関連する基準の採択	委任可能	委任可能
3. 継続的教育	委任可能	委任可能
4. 品質保証制度	委任不可	委任可能
5. 調査および行政懲戒制度	加盟国には制裁と措置に関連する業務を委任するオプションが提供されているが、職業専門職とは独立した団体に限られる	委任可能

基準（職業専門の倫理、監査事務所および監査の内部品質管理）の採択

- 監査人の継続的教育
- 品質保証
- 調査および行政懲戒制度

これらの監督内容について、PIE（Public Interest Entity）に対する監査については、「図表 2」に示したように、職業専門団体に委任することができないものがある。⁽⁵⁾

公的監督機関は、監査の質を監督するうえで、「図表 2」に示された 5 種類の監督活動を行うものと Accountancy Europe は整理している。

「1. 監査人および監査事務所の承認および登録」と「2. 関連する基準の採択」は、監査を実施する前提条件ともいふべき、監査実施者、および、拠るべき規準足る監査基準の質を確保する側面である（A. 監査の前提）。

「3. 継続的教育」と「4. 品質保証制度」は、監査の実施プロセスにか

(5) *Ibid.*, p. 5.

[図表3] 公的監督機関による監督内容の職業専門団体への委任状況 (EU 27 国の状況)

公的監督機関の主要活動	PIE の監査・監査人 について	PIE 以外の監査・監査人 について
1. 監査人および監査事務所の承認および登録	15国で委任	16国で委任
2. 関連する基準の採択	12国で委任	12国で委任
3. 継続的教育	20国で委任	21国で委任
4. 品質保証制度	委任する国なし	18国で委任
5. 調査および行政懲戒制度	5国で一部委任*	11国で委任

- * 1. 公的監督機関と職業専門団体で実施：オーストリア（税理士・経済監査士会議所）、アイルランド（認知職業会計団体（RABs））、ポルトガル（ポルトガル法定監査協会）の3か国
2. 法定監査業務以外の場合に公的監督機関と職業専門団体で実施：チェコ共和国（チェコ共和国監査人会議所）、ルーマニア（財務監査人会議所）の2か国（括弧書の団体名称は職業専門団体の名称）
- （出所）委任状況の国数は、Accountancy Europe (2018), pp. 8-15 のデータを利用。

かわる監査の質の確保のための監督活動である（B. 監査の実施）。

「5. 調査および行政懲戒制度」は、監査実施後の問題事例の処分に関連する監督活動である。実施された監査の質に問題がなかったどうか、問題が認識された場合での懲戒処分をどう実施し、監査人・監査事務所の責任を追究する監督活動である（C. 監査の事後処分）。

5種類の監督活動をこのように3種類に整理するとすれば、公的監督機関による監督活動は、監査の前提・実施・事後処分のすべてのステップにかかわっている。

そのうち、PIE の監査・監査人について、従前に監査の質の確保を主体的に行ってきた職業専門団体に対して、公的監督機関がその監督活動の全体を委ねることができるのは、1. から 3. の3種類だけであり、4. は委任することが認められておらず、5. は条件付きの例外があるものの委任は認められていない。

監査の質の確保に対するドイツの公的規制と処分結果の状況（内藤文雄）

それでは、PIEの監査・監査人に対する公的監督機関による5種類の監督活動の職業専門団体への委任の状況はどのようになっているであろうか。これに関しAccountancy Europeは「図表3」に示した通り、調査で回答のあった27国の委任状況を報告している。

27国それぞれでの経済状況や上場会社制度、法定監査制度がさまざまに異なるため、単純な比較には意味が認められないであろう。「図表3」が示す委任状況からは、「4.品質保証制度」についてPIEの監査・監査人に対してはすべて公的監督機関がEU法令に従って実施しており、5種類の監督活動のなかでも、監査の実施プロセスにおける監査の質の確保が重視されていることに注目すべきであろう。

III. ドイツでの質確保の枠組みの具体

前節で確認した通り、EU27国での公的監督機関による監査の質の確保は、3つの側面の規制に整理される。つまり、A. 監査の前提条件に対する規制、B. 監査実施プロセスに対する規制、C. 監査実施後の問題事例処分に対する規制の3側面である。本節では、ドイツ決算書監査の質の確保に対する責任体制を説明したうえで、かかる3側面の規制のドイツにおける状況を確認⁽⁶⁾したい。

(6) ドイツの経済監査士(WP)および経済監査会社(WPG)等のWPK登録会員数は次表の通りである(出所:WPK年次報告書)。

	1990/1/1	2000/1/1	2010/1/1	2019/1/1
WP(経済監査士)	6,344	9,984	13,619	14,560
WPG(経済監査会社)	1,215	1,879	2,540	2,986
vBP(宣誓帳簿監査士)	2,782	4,094	3,688	2,516
BPG(帳簿監査会社)	32	166	121	80
WPGまたはBPGの法定代理人でWPまたはvBPでない者	439	726	778	1,010
任意構成員	28	32	50	52
合計登録数(者)	10,840	16,881	20,796	21,204

III-1 ドイツ決算書監査の質の確保に対する責任体制

欧州委員会は、EU 規則 (Regulation) の制定および EU 指令 (Directive) の改正を行うべく、2011年11月30日に次の2つの提案を行った。

- ① 公共の利害のある企業 (public interest entities: PIE。上場会社、銀行、保険会社および EU 加盟国が指定する会社) の監査に追加して要求される広範な規則提案
- ② すべての企業の監査に対して要求される決算書監査指令の改正提案

両提案は、2014年4月3日に欧州議会で議決され、また、4月14日に EU 理事会 (閣僚理事会) でも採択された結果、正式に決定された。2014年5月27日に EU 官報で公表、公表後20日を経過すると発効するとされた。

この結果、①の規則は、発効後2年経過後の2016年6月17日からすべての EU 加盟国に適用 (ただし、規則第16条第6項は2017年6月17日から適用) され、また、②の改正指令は、2016年6月17日までの2年以内に加盟国の法律に変換 (国内法化) されることが求められていた。

上記の EU 規則および EU 指令が成立した背景には、三者対話⁽⁷⁾の存在がある。三者対話における妥協内容の要点は、次の2点である。

- ・加盟国レベルでの決算書監査人に関する監督体制について、EU 規則草案も EU 指令草案も、職業実務家でない者がその構成員の一部となる、一つ (または複数の) 所轄官庁の設置を規定している (EU 規則草案第 35・36条、EU 指令草案第32条)。その場合、官庁構成員の職業実務家は、特別な職分に従事するものの、決定には関わることが許されない。
- ・また、加盟国は、「制裁や措置を含む罰則の賦課」について、新たに別

(7) EU 規則または EU 指令は、欧州委員会が起案し、欧州議会の議決および EU 理事会の議決によって決定されるが、その決定に先立ち、欧州委員会、欧州議会および EU 理事会の三者が非公式に会合を持ち、決定に向けての擦り合わせを行う。これを三者対話と呼称している。

監査の質の確保に対するドイツの公的規制と処分結果の状況（内藤文雄）

に設置される所轄官庁の人員の過半数が当該職業とは独立している場合にのみ、「法律によって指定されたかあるいはそうでなければ権限を与えられた当局または団体」に委譲できることになるとされた。

このように、EU 規則・指令ともに、決算書監査人に関する監督体制は、監査の専門職業グループとは独立した官庁による監督体制が規定されたことに特徴の一つがある。このことは、PCAOBと同様にEUにおいても、決算書監査の質の監督体制は、プロフェッションによる職業自治主体ではなく、公的な直接監督が主となったことを意味している。

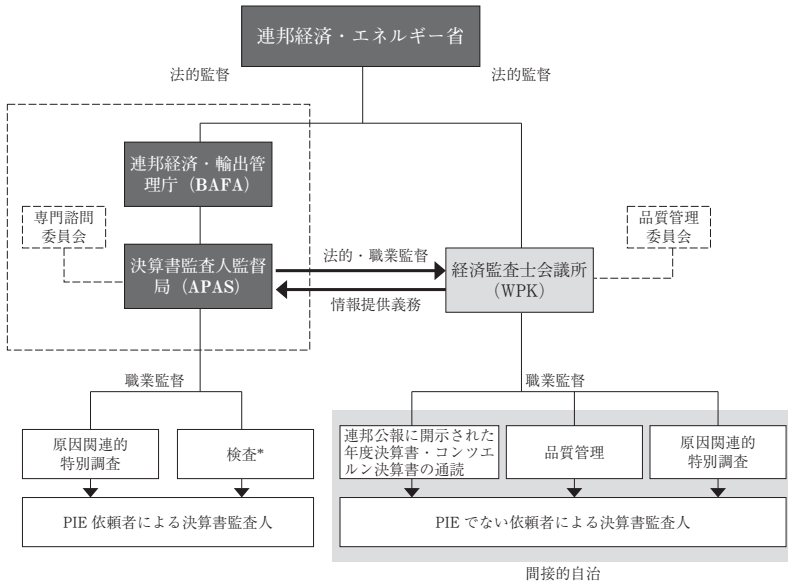
そこで、ドイツでは、これらのEU 規則とEU 指令への対応として、「決算書監査改革法」(AReG。PIE 企業の監査に対する改革。2016年5月10日制定、同6月17日施行)ならびに「決算書監査人監督改革法」(APAReG。すべての法定決算書監査に対する改革。2016年3月31日制定、同6月17日施行)が制定され、関連する商法典および経済監査士法(Wirtschaftsprüferordnung: WPO)が改正された。

このような関連法の改正の結果、EU 規則・指令による国内法化にともない、監査の質の確保のための外部規制組織として、連邦経済・エネルギー省連邦経済・輸出管理庁内に新たに「決算書監査人監督局」(Abschlussprüferaufsichtsstelle: APAS)⁽⁸⁾が法により設置され、PIE 企業の決算書監査人に対する監督を行うとともに、経済監査士会議所(Wirtschaftsprüferkammer: WPK)⁽⁹⁾

(8) APAS 設置法: Gesetz zur Einrichtung einer Abschlussprüferaufsichtsstelle beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle. 2016年3月31日制定, 2017年7月20日最終改正。

(9) WPK は、職業的自治 (Selbstverwaltung) を実行する、経済監査士全員の強制加入が義務付けられている自治組織・業界団体である。WPK は、1961年設立のドイツ連邦経済・エネルギー省から付託された公法上の団体 (公法人。Körperschaft des öffentlichen Rechts) であって (WPO 第4条第2項第1文)、経済監査士に対する管理監督権を有している (WPO 第61a条第1文)。公法上の団体とは、「民法上の社団法人に相当するものであって、団体に所属する人々を構成要素として組織された団体で、公法上の目的を有するもの」(山田晟 (1981), 226頁) である。

[図表4] 決算書監査に対する職業監督の体系 (2016年6月17日以降)



* APAS の検査には品質管理が含まれる。

(出所) IDW. „Abb. 2: System der die Überwachung der Berufsausübung im Berufsstand“, WP-Handbuch 2017, S. 577. (図中の「連邦経済・エネルギー省」は原典では「連邦経済省」と表記されている。)

に対する監督も行うこととされた。

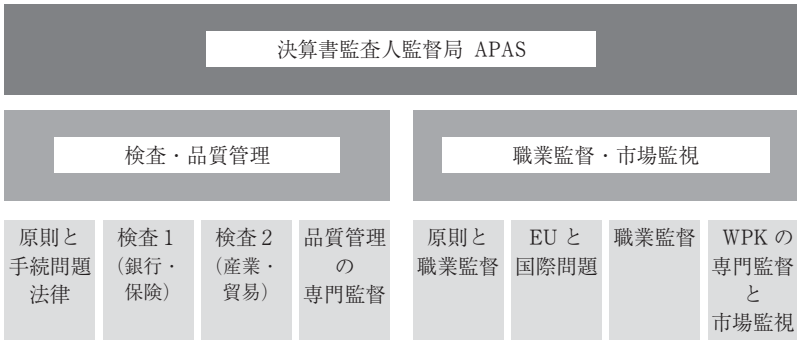
APAS と WPK の職業監督上の位置関係を整理したものが「図表4」である。また、APAS の役割を整理したものが「図表5」である。これにより、WPK による決算書監査人に対する管理は、従来のすべての法定決算書監査人に対するものから PIE 以外の決算書監査人に対するものとその権限が縮小された。⁽¹⁰⁾

つまり、APAS は、PIE の決算書監査に対しては直接的な監督を行う。PIE

(10) なお、従前の APAS (Abschlussprüferaufsichtskommission) は、2016年6月16日をもって解散し、解散時点での調査案件62件が APAS に引き継がれている。

監査の質の確保に対するドイツの公的規制と処分結果の状況（内藤文雄）

〔図表 5〕 決算書監査人監督局（APAS）の役割



以外の他のすべての決算書監査に対しては会計士自治組織（WPK）が監督を行う。WPK に対して APAS が監督を行うことから、PIE 以外について APAS は間接的な監督を行っていることになる。

なお、APAS の構成員は、就任直近 3 年間および就任時において、職業実務を行っていない者（決算書監査を実施していない／監査会社の議決権がない／監査会社の管理・運営・監督機関に属していない／監査会社に雇用されていない／その他監査会社との関係がない）に限られる⁽¹¹⁾。監督を受ける側との独立性が確保されている。

このように、ドイツでは、EU 規則や EU 指令の発効により、2016年 6 月 17 日以降、公的な直接的監督が強化され、WPK による職業的自治主体の監督から、PIE 企業の決算書監査に対しては公的な直接的監督が制度化されたことになる。なお、PIE 企業は約 1,150 社、その 2016 年度の決算書監査を担当する経済監査士または経済監査会社は、2017 年 7 月 9 日公表データによれば、89 者である⁽¹²⁾。

公的な直接的監督以前において、その役割を担ってきたのは、WPK と

(11) Vgl. Kelm, Daniela, Ulrich SchneiB und Anja Schmitz-Herkendell (2016), S. 61.

(12) APAS (2017-1), S. 78.

APAK である。

まず、職業会計士（経済監査士、経済監査会社）の自主規制団体として、すべての経済監査士と経済監査会社の監督を担ってきたのは、経済監査士会議所（WPK）である。

WPK は、2005年まですべての法定決算書監査人に対する管理・監督を担当していた。その後、2005年以降2016年6月16日まで、アメリカのエンロン事件等による SOX 法の制定の影響を受け、また、ドイツでも粉飾決算事件（たとえば、Bankgesellschaft Berlin, FlowTex Technologie GmbH & Co. KG⁽¹³⁾）⁽¹⁴⁾が生じていたことから、経済監査士および経済監査会社等に対する監督を強化する趣旨で、「決算書監査人監督委員会（Abschlussprüferaufsichtskommission: APAK）がドイツ連邦経済・技術省（当時。現在は、ドイツ連邦経済・エネルギー省）の外郭団体として設置された。APAK は、WPK による管理・監督の実施状況を監督していた。

この場合、従前と同様に、すべての法定決算書監査人に対する管理・監督を実施するのは、WPK であったから、職業的自治は、APAK が設置されたものの、実質的には継続していたとみることができる。

2016年6月17日以降、上述の通り、WPK は PIE 以外の会社の決算書監査人に対する管理・監督を担当するものの、APAK に代わる APAS による監督下にあり、また、PIE については APAS が直接的監督を行うことから、ドイツでは、2016年6月17日を境目に、職業的自治は後退し、公的な監督が主体となったと言える。

(13) 「ベルリン銀行スキャンダル」と呼称される2001年に生じた、ベルリン州所有のベルリン銀行会社の破産事件である（Vgl., Wikipedia (2018)）。

(14) 2000年春に発覚した、掘削機械のディーラーである Flowtex Technologie 社による、機械リース取引を利用した詐欺事件で、1945年以來の最大のドイツ詐欺事件と言われている（Vgl., WELT (2018)）。

監査の質の確保に対するドイツの公的規制と処分結果の状況（内藤文雄）

III-2 公的監督機関による監査の質の確保に対する規制

A. 前提条件規制

監査の前提条件に対する規制としては、（1）監査人および監査事務所の承認および登録と（2）関連する基準の採択がある。

（1）監査人および監査事務所の承認および登録

ドイツにおいて、職業自治組織としては、2種類の組織がある。上述のWPKとIDW（ドイツ経済監査士協会⁽¹⁵⁾）である。

このうち、連邦統一経済監査士試験に合格した者でWPの職業を行う者は、WPKへの登録が強制されている⁽¹⁶⁾。これに対して、IDWは任意加入の組織であり、2017年6月30日時点のWPKに登録しているWP（14,492者）およびWPG（2,974者）（合計17,466者）のIDW加入率は74.9%である⁽¹⁷⁾。

監査の質を確保するうえで、連邦統一経済監査士試験に合格すること、および、WPKへの登録における審査を受けることの2点において、決算書監査人としての専門的知識、経験、能力が確保されていることが確認されることになる。

前者の連邦統一経済監査士試験⁽¹⁸⁾は、WPKのWP試験局がこれを運営・実

(15) 1932年に設立された、13,000人の会計士および会計事務所（全ドイツ監査人の約82%）による組織。加盟は任意（<https://www.idw.de/idw/ueber-uns/Kurzportrait>（2018年11月30日参照））。

(16) WPKは、職業登録を実施する。特に、WPまたはWPGの法定決算書監査人としての登録ならびに第三国（域外）監査人およびEU/EWR（欧州経済領域）の決算書監査会社としての登録（WPO第57条第2項第12号および第38条第1・2・4・5号）。

(17) 2017年6月30日時点のIDW会員数は、WP 11,952、WPG 1,082、その他 1,351、合計 13,385者である（<https://www.idw-taetigkeitsbericht.de> 2019年2月5日参照）。なお、IDW登録WP 11,952者のうち、監査業務実施者数は7,767者（65.0%）である。

(18) 受験機会は年2回で、受験資格確認に500ユーロ（1€=130円換算で65,000円）、試験受験に3,000ユーロ（390,000円）の受験料がかかる。

施している (WPO 第4条第1項)。かかる試験の特徴として、次の3点を指摘できる。

- ・ 受験資格が「大卒」, 「3年以上の実務経験を大卒後8年以内に終え、かつ、最大1年までの期間において大企業での内部監査の活動等を行っ

(1) WP 試験の受験資格 (WPG § 8)

- ① 大学卒業 (免除条件: WP 個人事務所, WPG, vBP 個人事務所, BPG 等での10年以上の実務経験, または, vBP・税理士として5年以上の実務経験)
- ② 実務経験: 大卒者は, WP 個人事務所, WPG, vBP 個人事務所, BPG 等での3年以上の実務経験 (大学課程が8期未満の場合, 4年以上)。ただし, 大学卒業後8年以内に実務経験を終えること, また, 3年ないし4年の内, 最大1年までの大企業での内部監査の活動, 税理士としての活動などが含まれていることが必要。
- ③ 監査実務経験: ②の実務経験のうち最低2年間の監査実務経験 (監査結果の最終審査と監査報告書の作成に従事)。なお, EU 域内諸国での監査実務も含まれる。

(2) 受験科目: 筆記試験と口述試験 (Wirtschaftsprüfersverordnung §§ 4-7)

- ① 筆記試験: 4分野7科目 (科目には下線を付している。なお, ※に示す免除科目がないフル試験の場合。各科目 4-6時間・2018年2月実施では計7日間の日程)

(※税理士は税法が免除 (第13条), 宣誓帳簿監査士は応用経営学・経済学・帳簿監査士試験の対象の経済監査制度・企業評価・職業法および経済法が免除 (第13a条) / ※7大学での特別カリキュラムの履修によって, 応用経営学, 経済学または経済法が免除 (第8a条) / ※16大学の特定科目履修の学士または修士号取得によって, 応用経営学, 経済学または経済法が免除 (第13b条))

1. 経済監査制度・企業評価・職業法 (簿記・年度決算書・状況報告書, 国際会計基準, 特別ケースでの会計処理・財務諸表分析, 法定監査・保証業務, IT原則・IT監査, 企業評価・株式評価, 職業組織・職業監督・職業原則・独立性を含む)
2. 応用経営学 (原価給付計算・計画統制方法・企業経営・組織・財務・投資)・経済学 (経済理論・経済政策・応用ファイナンス)
3. 経済法 (民法・労働法・国際私法・貿易法・会社法・組織変更法・倒産法・欧州法)
4. 税法 (税法・補助法・財政裁判所命令・所得税法・法人税法・貿易税法・評価法・相続税法・不動産税法・売上税法・土地譲渡税法・組織変更税法・国際税法原則)

- ② 口述試験: 10分以内の口頭プレゼン (4分野各1題) と5題の口述 (4分野の内, 1. から2題, 他は各1題)

ていること」,「当該実務経験には最低2年間の監査実務経験が含まれていること」の3点すべてをクリアしていなければならない, 学歴に加えて, 監査（監査結果の最終審査および監査報告書の作成）の実務経験を含んだ経験が重視されている。

- ・ 受験科目は4分野7科目について, 筆記と口述の両試験が課されており, 出題範囲は幅広く, 簿記・財務会計・管理会計・監査にとどまらず, 企業評価や職業法, ITにも及び, さらに, 職業法, 経済法, 税法の出題が網羅的である。
- ・ 成績評価は各科目11段階評価であり, 筆記試験は5.00以上（評点1.00-5.00）でなければ口述試験は受験できないなど, 厳格な評価が行われている。11段階を仮に0-100点に置き換えると, 評点5.00以上は, 17点以上であり, 得点率17%とかなり低い。しかし, その場合, 口述試験では評点2.50以上でなければならず, それは100点満点換算では, 59点以上必要であり, 上述の受験資格を考慮すれば, 相当難関であると考えられる。⁽¹⁹⁾ また, 受験年度によって, 出題の難易度が変わらなければ合格ラインが変動することがないとも言える。

ドイツの監査実施の前提条件の一つである経済監査士試験は, 大卒後の実

※口述試験の受験資格：筆記試験各科目成績の11段階評価（1-6, 最高1・最低6, 0.5点刻み）で少なくとも総合評点5.00であること。総合評点5.00未満の場合, 口述試験を受験できない。

- (3) 合格基準（Wirtschaftsprüfersverordnung §§ 11-19）：筆記試験の総合評点を6倍, 口述試験の評点を4倍し, それらの合計を10で割った評点が少なくとも4.00であること。ただし, 最終成績が4.00であっても, 4分野のいずれかで4.00未満（たとえば5）の成績結果がある場合, 補充試験（筆記・口述）が課され, 1年以内に4.00以上の成績（評点1.00-4.00）を取らなければ不合格となる。たとえば, 筆記試験が最低の5.00であれば, 口述試験の成績は2.50以上（評点1.00-2.50）でないとう合格できない。
- (19) 2017年度に実施された年2回の試験におけるフル試験受験者117名のうち合格者は22名（18.80%）である。その他, 科目免除者などを含めた合格状況は, 次表の通りである（出所：WPK（2018-1）, 2017I und 2017II）。

務経験を積んだ者を対象にし、かつ、試験内容も広範囲でかつ深度のある試験（筆記の試験時間が各科目 4-6 時間）となっていることを考えれば、前提条件の規制がかなり高いレベルになっていると言える。しかも、試験合格率は、20%（2017年度）に満たず、受験資格に照らせば相当に低い。

後者の WPK への登録について、監査の前提条件に対する規制として、そのレベルを確認する。

まず、WPK は、WP および WPG の職業登録簿を保持しなければならないことが法定されている。⁽²⁰⁾ これにより、法定決算書監査を実施する資格のある WP と WPG のリストが、WPK の WEB サイトに掲載されており、2018/9/12 時点で 4,197 者の氏名、住所が確認できる。⁽²¹⁾

登録の前提条件は、2 条件である。つまり、①登録前までの基礎知識と②監査活動の経験である。いずれも WPO がその内容を次のように規定している。

ドイツ経済監査士試験の受験者・合格者の状況 (2017年度) (人)

試験種類	受験者 (a)	口述試験受験 資格なし(筆記 試験合格) (b)	試験不合格者 (c)	補充試験 要受験者 (d)	合格者 (=a-b-c-d)
1. フル試験 (免除科目のない場合)	117	42	26	27	22
補充試験用受験	37	—	9	—	28
2. 一部免除試験 (第13条・税理士税法免除)	247	15	26	56	150
補充試験用受験	76	—	6	—	70
3. 一部免除試験 (第8a条・修士課程免除)	112	22	16	21	53
補充試験用受験	18	—	5	—	13
4. 一部免除試験 (第13b条・学部科目免除)	22	1	5	3	13
補充試験用受験	0	—	0	—	0
5. 一部免除試験 (第13a条・宣誓帳簿監査士免除)	36	17	9	0	10
合計	665	97	102	107	359
		14.59%	15.34%	16.09%	53.98%

(20) WPO § 37 Abs. 1 Satz 1.

(21) 同一監査事務所でも地域事務所を独立してカウントされている。名簿での公開情報としては、他にメールアドレスが任意で記載されている。

監査の質の確保に対するドイツの公的規制と処分結果の状況（内藤文雄）

①登録前までの基礎知識の主な条件⁽²²⁾

- (i) 大学卒業証明
- (ii) 大学卒業証明に代わるものとして次のいずれかの場合
 - ・少なくとも10年間、監査事務所などの従業員であったこと
 - ・少なくとも5年間、宣誓帳簿監査士または税理士であったこと
- (iii) 認定された高等教育プログラムを受けたこと

②監査活動の実務経験の主な条件⁽²³⁾

- (i) 大学卒業後、監査事務所などの団体での少なくとも3年間の雇用証明（8学期未満の大学卒業の場合は4年間の雇用証明）
 - (ii) 実務経験のうち2年間の、監査報告書の作成を含む決算書監査への従事。この期間において法定決算書監査とその監査報告書の作成に必ず従事
 - (iii) 大学卒業証明に代わる10年間の監査事務所などの従業員の場合、監査従事は5年経過後に、また、宣誓帳簿監査士または税理士の場合、5年間の間または5年経過後のいずれかで決算書監査への従事
- これらは、経済監査士試験の出願資格でもあり、試験合格者はWPK会員となり、職業登録簿に掲載される。

(2) 関連する基準の採択

ドイツにおける決算書監査に関する基準は、商法典に定める決算書監査に関する規定のほか、IDWが公表している一連の監査基準等である。IDWが説明するIDWの主な3つの職務のうち、⁽²⁴⁾「独立的で自己責任があり誠実な業

(22) Vgl., WPO §8, “Voraussetzungen für die Zulassung (Vorbildung)”（登録の前提条件（基礎知識））, und §8a, “Anerkannte Hochschulausbildungsgänge, Rechtsverordnung”（認定された高等教育機関, 法規命令）

(23) Vgl., WPO §9, “Voraussetzungen für die Zulassung (Prüfungstätigkeit)”（登録の前提条件（監査活動））

務の実施の統一的な原則を設定し、会員がそれを遵守することを確実にすること」の定款規定により、IDW は、決算書監査にかかる基準を整備・策定している。かかる監査基準の整備・策定にあたっては、国際監査基準を参照するとともに公開草案を公表し、意見を聴取したうえで確定させるなど、デュープロセスを経て行われている。

IDW が設定する基準は、次の通りである。

- ・ IDW Prüfungsstandards (IDW PS) 監査基準
- ・ IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung (IDW RS) 会計意見書
- ・ IDW Standards (IDW S) 基準
- ・ IDW Prüfungshinweise (IDW PH) 監査指針
- ・ IDW Rechnungslegungshinweise (IDW RH) 会計指針
- ・ IDW Steuerhinweise 税務指針
- ・ IDW Praxishinweise 実務指針
- ・ IDW Fragen und Antworten zu IDW Prüfungsstandards (F & A IDW PS) 監査基準 Q & A
- ・ IDW Fragen und Antworten zu IDW Standards (F & A IDW S) 基準 Q & A
- ・ IDW Positionspapiere 見解書
- ・ Gemeinsame Stellungnahmen mit der Wirtschaftsprüferkammer WPK との共同意見書。

(24) IDW (2017-1), § 2 Abs. 2.

「(2) 特に、IDW には次の職分がある。

- (a) 経済会計士とその後継者の職業研修と継続教育を提供し、適切な方策をとること
 - (b) 独立的で自己責任があり誠実な業務の実施の統一的な基準を設定し、会員がそれを遵守することを確実にすること
 - (c) 経済監査士の職業像がさらに発展することを促進すること
- これらの業務を遂行する上で、IDW は、WP 職業全般に影響を及ぼす専門的な問題や職業上の問題についても専門的な意見を表明できる。」

監査の質の確保に対するドイツの公的規制と処分結果の状況（内藤文雄）

法定された決算書監査の基準（商法典第316条など）以外に、IDWが監査基準を設定し、経済監査士が決算書監査においてそれに準拠しなければなら⁽²⁵⁾ない法的根拠は、商法典およびEU指令にある。

B. 実施プロセス規制

監査の実施プロセスに対する規制としては、(3) 継続的教育と(4) 品質保証制度がある。

(3) 継続的教育

CPE制度について、経済監査士法により継続的研修を行うことが経済監査士等の義務の一つとされており、具体的な内容は、WPKの職業規則に規定されている。つまり、経済監査士法第43条第2項第4文に経済監査士の一般的職務義務の一つとして「経済監査士は、研修を受ける義務を負う」と規定され、その詳細は、WPKの「経済監査士・宣誓帳簿監査士に対する職務規則」⁽²⁶⁾（2016年6月21日改訂・同年9月23日から発効）第5条（職業専門的研修）が次を規定している（抜粋）。

第5条「職業専門的研修」:

- (1) WP/vBPは、さらなる職業専門的研修を受けることを義務付けられている。WP/vBPは、聴講者または講師として、また自習を通して、継続研修の取り組みに参加することによって、継続的研修義務を果たす。
- (2) 研修の取り組みには、専門家のイベント（講義、セミナー、ディスカッション・グループなど）が含まれる。参加期間が証明できるならば、ITに基づく専門コース（eラーニング、ウェブベースのトレーニング）の修了なども含まれる。

(25) 商法典第322条第1a項において、「決算書監査人は、確認の付記を作成するにあたり、2006/43/EG指令第26条第3項による手続において欧州委員会が採択した国際監査基準を適用しなければならない。」と定められている。IDWはその定款において監査基準を設定するとしている。当該指令は、EU決算書監査改革指令（2006）を参照。

(26) WPK（2016）。

- (3) 自主学习には、特に専門文献の読解が含まれる。
- (4) (略)
- (5) 研修は一年に40時間を下回ってはならない。このうち、第2項に規定する研修には20時間を割り当てる必要がある。

経済監査士に対する研修は、WPK がその役割を担うことが経済監査士法第57条「経済監査士会議所の職分」第2項第10号において「会員の職業的研修および職業的後継者の育成」として定められている。具体的な研修内容は、上記の職業規則第5条に規定された通りである。⁽²⁷⁾

(4) 品質保証制度：品質保証システムと品質管理

Accountancy Europe が「品質保証制度」として言及しているのは、「品質管理制度」と同義であると考えられる。ドイツでは、経済監査士法が、経済監査士および経済監査会社に対してその内部に監査の質を保証するシステム（内部品質保証システム）の構築を求めており、この内部品質保証システム⁽²⁸⁾に対して APAS または WPK が品質管理によってその適切性または有効性を監督している。

WPK は PIE でない企業の決算書監査人の内部品質保証システムに対して品質管理を行い、APAS は PIE である企業の品質管理を行っている。

PIE 以外の企業の決算書監査に関する品質管理について、APAS と WPK との関係は、次の「図表6」のように示される。また、PIE 企業の決算書監査に対する品質管理は、APAS がこれを「検査」によって行う。

「図表6」に示された通り、WPK による品質管理の主体は、WPK 内部の品質管理委員会⁽²⁹⁾である。品質管理委員会は、「品質管理に対する監査人」を

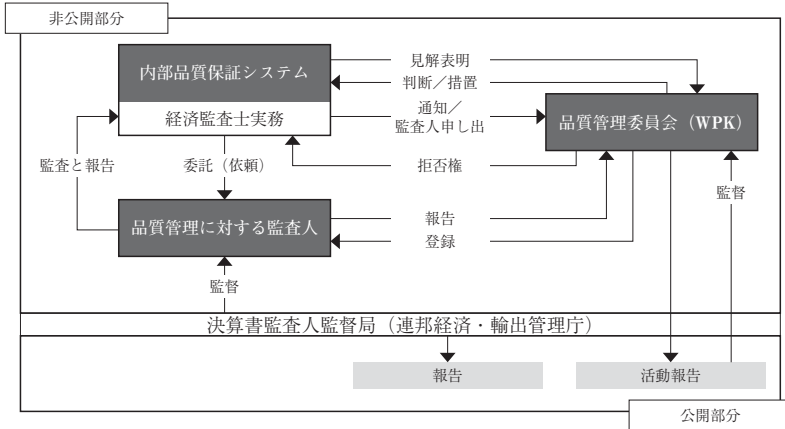
(27) Vgl., IDW (2017-2), S. 65-66.

(28) Vgl., WPO § 51b Abs. 1 Satz 1.

「職業的専門家は、その実務に対して、自己の職業義務を遵守することを保証し、かつ、その遵守の履行を監視し貫徹する制御 (Regelungen) を設定しなければならない (内部品質保証システム internes Qualitätssicherungssystem)。」

監査の質の確保に対するドイツの公的規制と処分結果の状況（内藤文雄）

〔図表 6〕 経済監査士・経済監査会社の品質保証システムに対する品質管理における APAS と WPK との関係（PIE 以外の企業の決算書監査の場合）



(出所) IDW, „Abb. 1: Überblick über das System der Qualitätskontrolle nach §§ 57a WPO in WP-Praxen mit Non-PIE-Mandanten“, *WP-Handbuch 2017*, S. 564.

登録し，経済監査士・経済監査会社の依頼を受けて品質管理を行わせている。品質管理委員会は，内部品質保証システムの有効性に関する品質管理報告書を受領し，その評価を行い，内部品質管理システムに問題があれば，是正勧告や措置を行う。

WPK による PIE 以外の企業の決算書監査の品質管理に対して，APAS は

- (29) 品質管理委員会 (Kommission für Qualitätskontrolle) の責務は，次の通りである (Vgl., WPK (2018-2))。
- リスク分析後の品質管理の手配
 - 品質管理監査人の任命のために審査されるべき監査実務の提案に関する決定
 - 品質管理報告書の受領と評価
 - 欠陥を是正するための措置の決定および法定決算書監査人としての登録の抹消
 - 品質管理監査人の登録および品質管理監査人としての登録撤回または取消しに関する決定
 - 品質管理監査人の監督
 - 品質管理に関連する異議の決定

【図表7】PIE企業の決算書監査に対する品質管理

混合実務 (gemischte WP-Praxen)	商法典第316条による法定決算書監査のための品質保証システムの監査	
	PIE (商法典第319a条)	非PIE (商法典第319a条以外)
品質保証システムの適切性	検査	検査
品質保証システムの有効性	検査	品質管理

(出所) IDW, „Abb. 5: Zusammenwirken von Inspektion und Quantitätskontrolle bei gemischten WP-Praxen“, *WP-Handbuch 2017*, S. 626.

品質管理自体の適切な運営について監督を行っている。

これに対して、PIEの企業の内部品質保証システムに対する品質管理は、APASがこれを検査として実施する。

以上の品質管理制度（品質保証制度）をまとめたものが「図表7」である。

C. 問題事例処分規制：公表された処分事例の実態と判例の概要

監査実施後の問題事例処分に対する規制として、(5) 調査および行政懲戒制度がある。

(5) 調査および行政懲戒制度

監査実施後の問題事例処分では、APASまたはWPKによって調査が行われる。

経済監査士または経済監査会社が行った決算書監査について、法令基準違反の有無について、PIEの企業の場合はAPASが調査を行い、処分を下す。PIE以外の場合にはWPKがこれを行う。調査の結果、経済監査士または経済監査会社に対する処分は、故意や過失の重大性によって異なっている。

まず、PIEの企業に関する決算書監査の場合である。この場合には、APASがPIEの企業の決算書監査人に対する検査を行うが、それには3つのケー

監査の質の確保に対するドイツの公的規制と処分結果の状況（内藤文雄）

スがある。

- ① 「特別な機会なしに」行われる検査（原因独立的な特別調査）
- ② 「職業義務に対する具体的な違反の根拠が明らか」な場合に行われる特別調査（原因関連的な特別調査）
- ③ 他の所轄官庁からの通知によって行われる特別調査（原因関連的な特別調査）

①の原因独立的な特別調査（検査）は、PIEの企業のすべての決算書監査人に対して少なくとも3年に1度の頻度で行われるが、PIEの企業数が25社以上の経済監査会社に対しては、毎年、検査が行われることが定められている⁽³¹⁾。

②と③の原因関連的な特別調査が行われるのは、PIEの法定決算書監査の実施に関連した職業義務違反の存在に対する十分な根拠がある場合であるが、当該根拠の情報源は、「検察庁・DPR（ドイツ会計審査庁）・BaFin（連邦金融監督庁）からの照会・通知、告発、ならびに、たとえば報道のような公的に入手可能な情報」である。

これらの調査の結果、職業義務違反の事実が確認された場合、APASは、職業監督上の措置等を決算書監査人に科すことになる。

次に、PIE以外の企業の決算書監査の場合、決算書監査人に対する監督は、WPKがその権限を有している。WPKは、APASにより監督されることから、WPKが行う職業監督のための調査の実施とその調査結果による職業監督上の措置の決定は、複雑なプロセスを経ている。

ただし、WPKによる職業監督は、最終的にAPASによる承認を必要とし

(30) Vgl., European Parliament (2014-2), § 26 Abs. 2.

(31) Vgl., APAS (2017-3), § 8 Abs. 2 Satz 2. なお、PIEでない企業の決算書監査人に対する調査は、WPKが担当し、6年に1度の頻度で実施される（Vgl., European Parliament (2014-2), § 26 Abs. 2.）。

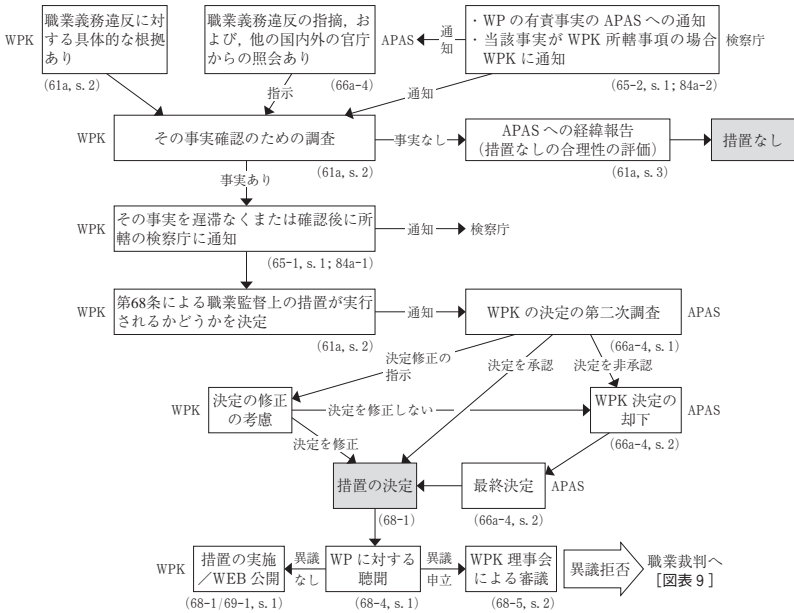
ており、結果として、APASがPIEでない企業の決算書監査人に対する監督の最終責任を果たしていることになる。この意味で、WPKの職業監督が「間接的自治」であると認識される。

WPKによる原因関連的な特別調査の特徴は、次の諸点である。

- (i) WPKは、職業義務違反に対する具体的な根拠がある場合にその事実確認のための調査を実施するが、当該根拠は、WPKが独自に入手した場合だけでなく、APASからの指示による場合、または、検察庁からの通知による場合がありうる。
- (ii) 当該事実を調査により確認した場合、WPKは、どの措置を科す必要があるかを決定することになるが、それに先立ち、当該確認事実を検察庁に通知することが求められている。
- (iii) 他方、当該事実が確認されなかった場合、措置を科さないが、WPKは、事実が確認されなかったことをAPASに経緯報告しなければならない。APASは、措置を科さないことの合理性を確認することになると考えられ、この点でも、WPKに対する監督機能が発現される。
- (iv) WPKが職業義務違反の事実を確認し、職業監督上の措置を決定したならば、当該措置決定をAPASに通知する。APASは、WPKの措置決定について第二次調査を行い、その結果、次の3つの可能性が生じる。
 - a) WPKの措置決定を承認し、措置が決定される。
 - b) WPKに対し措置決定の修正を指示する。WPKが当該指示にしたがい措置決定内容を修正すれば、措置が決定される。WPKが措置決定内容を修正しない場合、APASは、当該決定を却下し、WPKに命令を出すまたは自らの代替的な対応により独自に措置を最終決定する。
 - c) WPKの措置決定を承認せず、決定を却下し、WPKに命令を出

監査の質の確保に対するドイツの公的規制と処分結果の状況（内藤文雄）

〔図表 8〕 WPK による原因関連的な特別調査の職業監督フローチャート



※括弧内の数字は、経済監査士法 WPO の根拠条文。例：65-1, s. 1 ⇒ 第65条第1項第1文。

すまたは自らの代替的な対応により独自に措置を最終決定する。

(v) 職業監督上の措置が決定されると措置実施前に、職業構成員たる経済監査士に対する聴聞が行われ、異議申立ての機会が設けられている。

a) 異議申立てがない場合、当該措置が実施され、かつ、措置の内容が個人を特定しない形式で WEB サイトで公開される (APAS による検査等の場合も職業監督上の措置の内容について WEB サイトでの公開が義務付けられている)。

b) 異議申立てが行われた場合、WPK 理事会が当該異議を認めるかどうかの決定が行われ、異議が拒否された場合、職業裁判へとつながる。

以上のWPKによる原因に明確となった場合の特別調査における職業監督を整理したものが「図表8」である。かかるWPKによる特別調査が開始された情報源と特別調査の結果による職業監督上の措置の状況を示したのが「図表9」である。また、職業監督上の措置に対する異議が認められ職業裁判が行われる場合について「図表10」はそのプロセスを示している。

APASが活動を開始した2016年6月17日以降において、職業裁判が行われたのは2016年度に2件であり、2017年度には該当がない。⁽³²⁾

次に行政懲戒制度についてである。職業監督上の措置として経済監査士法等は次の措置を規定している。

・ APASによる職業監督上の措置

職業権の侵害を確定した場合、または、商法典第319a条による決算書監査（PIEの企業の決算書監査）について過料・秩序金を科す場合：⁽³³⁾

- ◆ 瑕疵排除義務の付与
- ◆ 特別調査の指示
- ◆ 職業監督措置・禁止命令・一時的な禁止命令を科す決定

以上のほか、ローテーション時点の算定とローテーション期間の延長に関する決定も職業監督上の措置として規定されている。⁽³⁴⁾

・ WPKによる職業監督上の措置⁽³⁵⁾

- ◆ 叱責
- ◆ 50万ユーロ（約6,500万円）までの過料
- ◆ 特定の活動領域について1年から5年までの業務停止
- ◆ 商法典第319a条第1項第1文による公共の利害のある企業に関し

(32) Vgl., APAS (2018-2), S. 16-17.

(33) WPO § 66a Abs. 6 Satz 2 und 3.

(34) European Parliament (2014-2), § 17 Abs. 8 Satz 3.

(35) WPO § 68 Abs. 1.

監査の質の確保に対するドイツの公的規制と処分結果の状況（内藤文雄）

[図表9] WPK による原因が明確となった場合の特別調査の情報源と調査結果による職業監督上の措置の状況

新調査 (件)	2017		2016		2015		2014		2013	
苦情によるもの	63	38.0%	75	50.3%	79	48.5%	88	46.6%	99	42.3%
決算書の通読により判明したもの	9	5.4%	10	6.7%	13	8.0%	33	17.5%	40	17.1%
その他の連絡によるもの	40	24.1%	38	25.5%	37	22.7%	28	14.8%	55	23.5%
会員部からの連絡によるもの	16	9.6%	1	0.7%	15	9.2%	20	10.6%	10	4.3%
報道によるもの	5	3.0%	13	8.7%	10	6.1%	4	2.1%	8	3.4%
検察庁・上級検察庁からの連絡によるもの	18	10.8%	10	6.7%	8	4.9%	13	6.9%	17	7.3%
APAS からの連絡によるもの	8	4.8%	—	—	—	—	—	—	—	—
品質管理委員会からの連絡によるもの	7	4.2%	2	1.3%	1	0.6%	3	1.6%	5	2.1%
合計	166	100.0%	149	100.0%	163	100.0%	189	100.0%	234	100.0%

職業監督上の措置 (件)	2017		2016		2015		2014		2013	
叱責	29	17.5%	22	13.3%	31	14.6%	23	12.0%	35	16.7%
・内、過料をとまなうもの	18	10.8%	8	4.8%	16	7.5%	13	6.8%	14	6.7%
職業裁判所の判決	—	—	—	—	1	0.5%	1	0.5%	2	1.0%
その他の上級検察庁／職業裁判所の措置 (StPO* 第153条, 第153a 条)	1	0.6%	6	3.6%	8	3.8%	10	5.2%	3	1.4%
指導	35	21.1%	30	18.1%	58	27.2%	44	22.9%	41	19.6%
調査中止**	93	56.0%	102	61.4%	101	47.4%	102	53.1%	122	58.4%
経済監査士／宣誓帳簿監査士としての任命の取消	8	4.8%	5	3.0%	14	6.6%	12	6.3%	6	2.9%
合計	166	100.0%	166	100.0%	213	100.0%	192	100.0%	209	100.0%

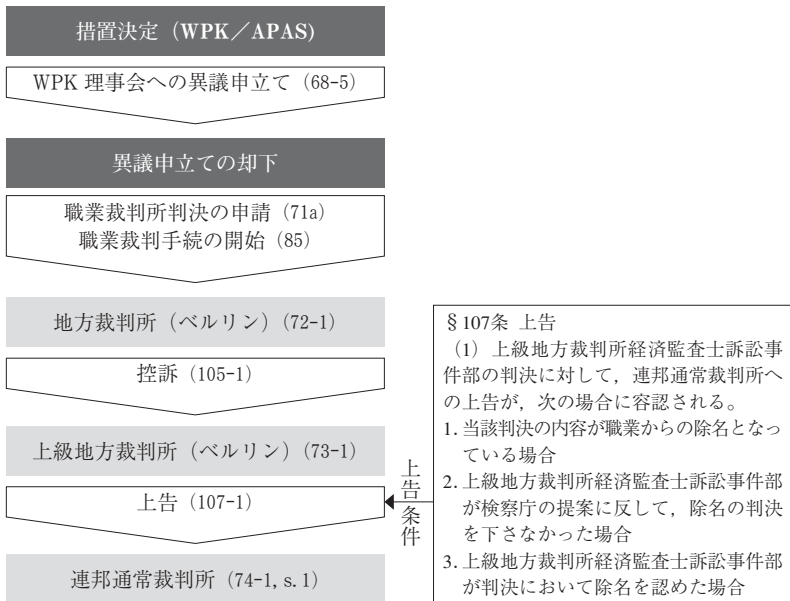
* Strafprozessordnung (刑事訴訟法)

** 調査を中止したうち、その約半数は苦情に基づいて調査が開始された場合である。その他の情報源による場合も法令違反などがなく調査は継続されなかったケースである。

*** 合計件数が新規調査件数と一致していないが、それは過年度からの調査継続分が含まれているためと考えられる。

(出所) WPK, Bericht der Berufsaufsicht 2017 über Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer, Mai 19. 2018, S. 6-8, <https://www.wpk.de/oeffentlichkeit/berichte/berufsaufsicht/>.

[図表10] 職業裁判における上訴プロセス



て1年から3年までの業務停止

- ◆ 1年から5年までの業務停止
- ◆ 職業からの除名（登録抹消）
- ◆ 確認の付記が商法典第322条による監査報告書への要求記載事項を満たしていないことの確定
- ◆ 商法典第319a条第1項第1文により公共の利害のある企業が関係する限り、EU規則第537/2014号第10条による、監査委員会への報告についての拡充された報告要求を満たしていないことの確定

これらの職業監督上の措置による行政懲戒制度はどのような運用状況であるのか、次の2点について確認する。

- ・ドイツ裁判所の判例事例

監査の質の確保に対するドイツの公的規制と処分結果の状況（内藤文雄）

〔図表11〕 ドイツ判例検索 WEB「JURIS Online」による判例検索結果

検索用語	件数	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005	2004	2000	1998
「Abschlussprüferhaftung」 （決算書監査人の責任）	18		<u>1</u>		<u>2</u>	<u>2</u>	<u>3</u>		<u>3</u>	<u>2</u>	<u>1</u>	<u>1</u>		<u>2</u>				<u>1</u>
「Konzernabschlussprüfung」 （Konzern決算書監査）	13	1		1		1	1	2	1	1	2			1	1	1		
「Wirtschaftsprüferhaftung und Bestätigungsvermerk」 （経済監査士および確認の付記）	27		<u>1</u>	2	<u>3</u>	<u>2</u>	<u>1</u>	3	<u>2</u>	<u>2</u>	<u>2</u>	<u>2</u>	1	<u>2</u>		1	2	<u>1</u>
重複件数	<u>13</u>		<u>1</u>		<u>2</u>	<u>1</u>	<u>1</u>	0	<u>2</u>	<u>1</u>	<u>1</u>	<u>1</u>		<u>2</u>		0		<u>1</u>
重複を除く件数	45	1	1	3	3	4	4	5	4	4	4	2	1	3	1	2	2	1

（注） 検索用語間での判例の重複件数の数字には下線を付している。また、該当のない年度は表記していない。

・ APAS または WPK による措置事例開示

ドイツ判例検索 WEB「JURIS Online」により⁽³⁶⁾1976年以降2018年8月までに該当するケースを検索した。「決算書監査人の責任」,「Konzern決算書監査」,「経済監査士および確認の付記」の3種類の検索による結果は、

(36) JURIS には、ドイツ憲法最高裁判所のほか5つの連邦最高裁判所（通常・行政・税務・労働・社会）の裁判例が設立時（1950年代）より収録されている。1976年以後の判例には、下級裁判例がほぼ全文で収録されている。なお、ドイツでは、裁判は、連邦憲法裁判所、基本法（Grundgesetz）に定められたその他の連邦裁判所、及び州の裁判所により行われる（基本法第92条）。

基本法に定められたその他の連邦裁判所には、次の裁判所がある（基本法第95条第1項）。

- ・ 民事事件及び刑事事件を取り扱う連邦通常裁判所（Bundesgerichtshof: BGH）
- ・ 租税に関する公法上の紛争事件を取り扱う連邦税務裁判所（Bundesfinanzhof: BFH）
- ・ 労働協約に関する民事上の紛争や労働者間の紛争等の労働関係事件を取り扱う連邦労働裁判所（Bundesarbeitsgericht: BAG）
- ・ 社会保険等に関する公法上の紛争を取り扱う連邦社会裁判所（Bundessozialgericht: BSG）
- ・ その他連邦憲法裁判所及び他の連邦裁判所が管轄する以外の一切の公法上の争訟を取り扱う連邦行政裁判所（Bundesverwaltungsgericht: BVerwG）

州の裁判所には、これらの連邦裁判所の下級裁判所にあたる高等裁判所（Oberlandesgericht）、地方裁判所（Landgericht）、区裁判所（Amtsgericht）が該当する。

「図表11」の通りである。検索用語間での判例の重複についてはすべての判例を確認したうえで重複件数を確定した。判例が重複してカウントされたのは、「決算書監査人の責任」と「経済監査士および確認の付記」の検索結果である。

「図表11」に示した判例事例件数は、職業監督上の措置に対する異議による裁判ケースとは限らない。かかるケースが存在しているかどうかは、45件の判例を子細に検討する必要があることは言うまでもない。別稿に譲りたい。

次に、APAS または WPK による措置事例開示についてである。

APAS は、2016年6月17日以降の検査結果による処分内容を WEB で公示している（経済監査士法第69条⁽³⁷⁾による公示）。また、WPK は、毎年公表される「経済監査士および宣誓帳簿監査士に関する職業監督報告書」を WEB に開示し、処分内容を公表している。

まず、2018年5月19日に WEB 公表された、APAS による処分事例「2018年度における措置、過料処分および刑法の有罪判決」7事例⁽³⁸⁾を確認する。これらは、決算書監査人監督法の効力発生日である2016年6月17日以降の取り消すことができないかまたは法的に有効となった事例で、取り消すことができないかまたは法的に有効となった時点から5年間にわたって公表される。

(37) WPO §69, “Bekanntmachung von Maßnahmen, Bußgeldentscheidungen und strafrechtlichen Verurteilungen” (措置、過料処分および刑法の有罪判決に関する公開)：WPK および APAS は、その反論の余地のない職業監督上の措置それぞれを遅滞なくそれらの WEB サイトにおいて公開し、その際、当該違反の種類と概要に関する情報も伝達すべきである。当該公表には、個人に関連したデータを含めてはならない。

なお、APAS の WEB サイトの「公表」(Bekanntmachung)には本稿で紹介した7事例のみが掲載されている。処分事例は5年間にわたって公表されるため、2016年6月17日に開始された APAS による検査結果にもとづく処分はこれら7事例のみということになる。2016年と2017年に該当がなかったことは APAS 年次報告書に説明されている (APAS (2016), S. 14, und APAS (2017), S. 17.)。

(38) APAS (2018-1)。当該文書の日付は2018年5月19日であるが、入手した文書には2018年7月19日公表とする事例が2件掲載されている。

監査の質の確保に対するドイツの公的規制と処分結果の状況（内藤文雄）

【図表12】 APAS による処分事例の公表

公表項目	1	2	3	4	5	6	7
①処分内容	叱責	叱責	叱責	叱責	叱責 +5,000ユーロの過料 (約65万円)	叱責 +16,000ユーロの過料 (約208万円)	叱責 +6,000ユーロの過料 (約78万円)
②処分対象者 (自然人 or 法人。 個人名は非公表)	自然人	自然人	自然人	自然人	自然人	自然人	自然人
③監査契約対象	IFRS コンツェルン財務諸表の監査	IFRS コンツェルン財務諸表の監査	IFRS コンツェルン財務諸表の監査	IFRS コンツェルン財務諸表の監査	年度決算書およびIFRS コンツェルン財務諸表の監査	2 事業年度の商法典年度決算書およびIFRS コンツェルン財務諸表の監査	2 事業年度の商法典年度決算書およびIFRS コンツェルン財務諸表の監査
④違反内容の種類	・会計上の欠陥に 対して指摘しなかつ たこと ・不十分な監査の 実施 ・非継続事業に関 するコンツェルン 決算書注記での誤 表示	・会計上の欠陥に 対して指摘しなかつ たこと ・不十分な監査の 実施 ・非継続事業に関 するコンツェルン 決算書注記での誤 表示	・会計上の欠陥に 対して指摘しなかつ たこと ・不十分な監査の 実施 ・一株当たり利益 の誤表示を指摘し なかつたこと	・会計上の欠陥に 対して指摘しなかつ たこと ・不十分な監査の 実施 ・一株当たり利益 の誤表示を指摘し なかつたこと	・(監査対象から) 除 外する總対的理由が存 在するにもかかわらず 監査を行ったこと ・商法典第 319a 条第 1 項第 1 文 (PIE の在 業の場合の特別な除外 理由) による売上高基 準違反	・会計上の欠陥に 対して指摘しなかつ たこと ・不十分な監査の実施	・会計上の欠陥に 対して指摘しなかつ たこと ・不十分な監査の実施
⑤違反の具体的内 容	・キヤッシュフロー 計算書の誤表示	・キヤッシュフロー 計算書の誤表示	・キヤッシュフロー 計算書の誤表示	・キヤッシュフロー 計算書の誤表示	・状況報告書およびコ ンツェルン状況報告書 における重要事象に関 する報告が行われてい ないことを指摘しなかつ たこと ・金融負債の貸借対照 表非計上を指摘しなかつ たこと ・年度決算書およびコ ンツェルン決算書それ ぞれにおいて関係会社 との取引を記載してい ないことを指摘しなかつ たこと ・禁止された預金私匿 の証拠に対して監査 対応しなかつたこと	・状況報告書およびコ ンツェルン状況報告書 における重要事象に関 する報告が行われてい ないことを指摘しなかつ たこと ・金融負債の貸借対照 表非計上を指摘しなかつ たこと ・年度決算書およびコ ンツェルン決算書それ ぞれにおいて関係会社 との取引を記載してい ないことを指摘しなかつ たこと ・禁止された預金私匿 の証拠に対して監査 対応しなかつたこと	・状況報告書およびコ ンツェルン状況報告書 における重要事象に関 する報告が行われてい ないことを指摘しなかつ たこと ・金融負債の貸借対照 表非計上を指摘しなかつ たこと ・年度決算書およびコ ンツェルン決算書それ ぞれにおいて関係会社 との取引を記載してい ないことを指摘しなかつ たこと ・禁止された預金私匿 の証拠に対して監査 対応しなかつたこと
⑥公表日	2018年5月14日	2018年5月14日	2018年5月14日	2018年5月14日	2018年5月14日	2018年7月19日	2018年7月19日

* 括弧書は筆者による注釈

公表内容は、①処分内容、②処分対象者（自然人 or 法人。個人名は非公表）、③監査契約対象（例えば、IFRS 連結財務諸表の監査）、④違反内容の種類、⑤違反の具体的内容、⑥公表日、以上6項目である。

7事例の公表内容を整理したのが「図表12」である。

次に、WPKによる処分事例のWEB公表である。かかる公表も、決算書監査人監督法第69条によるもので、APASによる公表と同じく、2016年6月17日以降の取り消すことができないかまたは法的に有効となった事例であり、「図表13」に示す通り、現在までに69件の措置事例が公表されている。

【図表13】 WPKによる処分事例の公表内容

公表項目	具体的内容	2016年度	2017年度	2018年度	合計件数
①処分内容	・叱責	5	10	17	32
	・過料を伴う叱責	4 (過料： €2,000～ 12,000)	19 (過料： €1,000～ 40,000)	13 (過料： €500～ 10,000)	36
	・過料を伴う叱責および3年間の特定業務の停止			1 (過料： €10,000)	1
②処分対象者 (自然人 or 法人。 個人名は非公表)	・自然人	9	29	31	69
	・法人	0	0	0	0
③監査契約対象	・法定コンツエルン決算書監査（複数年度）	2		2	4
	・法定コンツエルン決算書監査（単年度）		3	2	5
	・法定年度決算書監査（複数年度）	4	3	5	12
	・法定年度決算書監査（単年度）	1	11	11*	23*
	・職業的自治における義務		8	7*	15*
	・経済監査会社の経営			2	2
④違反内容の種類	・その他	2	4	3	9
	・重要な会計上の欠陥に対して異議を指摘しなかったこと	4	3	2	9
	・不十分な監査の実施			3	3
	・重要な会計上の欠陥に対して異議を指摘しなかったこと			4	4
	・監査証明書と監査報告書の記載誤り				
	・重要な会計上の欠陥に対して異議を指摘しなかったこと			4	4
	・不十分な監査の実施	2		1	3
	・不十分な監査の実施		1		1
	・監査報告書における不十分な報告		1		1
	・売上・売掛金に対する不十分な監査		1		1
・不十分な監査調査書			1**	1**	
・法的措置の発生		2		2	
・職務に伴う品質保証の不十分さ		1		1	

監査の質の確保に対するドイツの公的規制と処分結果の状況（内藤文雄）

	・偏見の恐れがあるにもかかわらず監査を実施	2		3**	5**
	・商法典第319条第1項第3文等による監査権限がないこと	1	11	7*	19*
	・商法典第325条による資本金会社（監査事務所）に関する開示義務違反			2	2
	・経済監査士法第47条第1文による監督義務違反			1*	1*
	・経済監査士法第54条第1項第1文による、包括的賠償責任保険の保障の提供義務違反			1	1
	・経済監査士法第61条第1項による会費支払義務違反		8	5	13
	・現物出資による増資に関する評価鑑定・コンサルティングおよび調停活動・企業価値算定の誤り・破産未申請補助・ファンド会社のための資金使用の不十分な管理と誤った証明書の発行		2	3	5
⑤違反の具体的な内容	・WPK への会費未払いの繰り返しおよび差押えの実施（前年度の同様の違反の場合、過料あり）		8 (過料： €1,000 ×1件、 €2,000 ×1件、 €3,000 ×1件)	5 (過料： €4,000 ×1件)	13
	・経済監査士法第57a 条による参加証明または免除証明なしでの監査の実施（複数案件の場合を含む。1件当たりの過料は€2,000）	1 (過料： €12,000)	5 (過料： €2,000 ×2件、 €6,000 ×2件、 €40,000 ×1件)	5* (過料： €2,000 ×1件、 €4,000 ×2件、 €8,000 ×1件)	11*
	・経済監査士法第57a 条による参加証明または免除証明なしでの監査の実施 ・法定監査人としての活動に関する職業登録簿に必要な登録なしでの監査の実施		6 (過料： €2,000 ×4件、 €12,000 ×1件、 €16,000 ×1件)	1 (過料： €4,000 ×1件)	7
	・状況報告書での継続性リスク開示の不十分性に対する異議の指摘がないこと			4	4
	・リストラ計画の実施によって予想される帰結に関する状況報告書での不十分な記載に対する異議の指摘がないこと ・貸付債権、投資不動産評価および繰延税金資産等に対する不十分な監査 ・コンツェルン決算書監査における誤謬リスクに対する不十分な評価		3 (過料： €10,000× 3件)		3
	・重要な投資の不適切な減損テスト、状況報告書の監査の誤り、監査報告書における不適切な記述			2	2
	・連邦官報管理者に対して経済監査会社の2事業年度のコンツェルン決算書・コンツェルン状況報告書を期限内に提出しなかったこと			2	2
	・監査報告書への品位を汚す署名		2		2
	・売上高、売掛金、手形交換および基礎債権の回収可能性等に対する不十分な監査	2 (過料： €2,000、 €3000)			2

<ul style="list-style-type: none"> ・持分法を用いて会計処理された合併事業への純投資の構成要素として減損された劣後債務の未認識に対する異議の指摘がないこと ・売上債権の回収可能性に対する不十分な監査 ・ファンドユニットの回収可能性に対する不十分な監査 ・権利の過大評価に対する異議の指摘がないこと 	2			2
<ul style="list-style-type: none"> ・監査人宛の口座保有銀行から直接に確認を得ておらず、多様な（偽造された）預金明細書の信憑性に対する不適切な監査の実施 	2			2
<ul style="list-style-type: none"> ・訴求的に締結された職業責任保険における不備に対する度重なる有責となる容認 			1 (過料： €500 ×1件)	1
<ul style="list-style-type: none"> ・コンツェルン決算書に含まれた子会社2社の年度決算書の監査を未実施 			1 (過料： €5,000 ×1件)	1
<ul style="list-style-type: none"> ・経済監査士協会意見書 S1 の原則を無視し、競争状況や経営計画の不十分な分析による企業価値の算定 			1 (過料： €5,000 ×1件)	1
<ul style="list-style-type: none"> ・適切な人員配置なしでの支所の運営 			1* (過料： €4,000 ×1件)	1*
<ul style="list-style-type: none"> ・被監査資本会社の監査役会構成員と当該会社の株主との共同による監査の除外 			1 (過料： €4,000 ×1件)	1
<ul style="list-style-type: none"> ・法定監査人としての活動に関する職業登録簿に必要な登録なしでの監査の実施 			1 (過料： €2,000 ×1件)	1
<ul style="list-style-type: none"> ・子会社に対する非支配持分の会計処理の誤り、連結範囲区分の誤りなどに対する異議の指摘がないこと ・繰越欠損金、訴訟費用および株式取得費用に関する繰延税金資産に対する不十分な監査 			1 (過料： €10,000 ×1件)	1
<ul style="list-style-type: none"> ・信託勘定に対する共同の自由処分権があることについての不十分な監査 ・証明書発行前における投資モデルとその発起人に対する不十分な取り組み、ならびに、潜在的な出資者への詐欺的な言明を出したこと 			1 (過料： €10,000 ×1件)	1
<ul style="list-style-type: none"> ・監査報告書における不十分かつ不正確な記載 ・監査証明書での意見の限定事項に関する監査報告書における報告の欠如 ・債権の会計処理の誤りに対する異議の指摘がないこと ・貸借対照表、損益計算書、附属説明書および状況報告書における誤った記載と記載不足に対する異議の指摘がないこと 			1	1
<ul style="list-style-type: none"> ・監査した年度決算書の作成に基づく監査の除外 ・不十分な監査調査の作成、特に内部統制システムの監査手続に関する記録の不十分さなど 			1	1
<ul style="list-style-type: none"> ・セールアンドリースバック取引の受益所有権の移行に関する不十分な監査 			1	1
<ul style="list-style-type: none"> ・事業の買取に関連した業界固有の在庫の認識および評価の誤りに対する異議の指摘がないこと 			1	1

監査の質の確保に対するドイツの公的規制と処分結果の状況（内藤文雄）

	・支払能力に対する誠実な監査をしないままの第三者への流動性状況の説明			1	1
	・調停に伴うリスクへの不十分な言及のもとでの依頼者への助言による調停報酬の取り決め		1 (過料： € 5,000)		1
	・決算書監査人としての任命、内部統制・ITシステム、ならびに多数の重要な決算書項目に対する不十分な監査 ・状況報告書の不十分な記載と付属報告の不足の異議の指摘がないこと ・監査報告書における虚偽表示のあるキャッシュ・フロー計算書の作成		1 (過料： € 2,000)		1
	・不十分なリスク分析および内部統制システム監査 ・分業の欠如による監査手続の拡大 ・内部統制システムの欠陥に関する適切な報告の欠如		1		1
	・内部統制システムの有効性の欠如による異なる決算日での残高確認からの十分な保証が得られていないこと、および、代替監査手続の不十分な実施による貸借対照表における操作の未発見		1		1
	・コンサルタントとして行動し、専門家の独立性を侵害 ・株式価値を一般に公正妥当と認められる評価原則によらずに算定		1		1
	・商法典第319a条第1項第1文第1号等による売上依存の存在		1 (過料： € 5,000)		1
	・再編報告前の償還による商法典第319条第3項第1文第3a号および第4項による自己監査の実施		1		1
⑥発表期間		すべて 2016年 12月2日	2017年 1月25日～ 2018年 1月4日	2018年 1月15日～ 2019年 1月7日	
	合計件数	9	29	31	69

（出所）WPKのWEBサイト（<https://www.wpk.de/wpk/berufsaufsicht/massnahmen/2018/>）に記載された事例を項目別に整理したものである。

- * 重複1件あり
- ** 重複1件あり

以上、監査実施後の問題事例処分に対する規制の概要を整理してきたが、その特徴は、特に「図表9」、「図表11」～「図表13」を比較すれば次のように整理できる。

- ・ 「図表9」はWPKによる特別調査の状況が明らかとなっているが、調査開始のきっかけとなった情報源は多様であり、さまざまな機関からの連絡がある一方、苦情の連絡によるものが三分の一を超え4割近くに上っている。
- ・ 特別調査の結果として、たとえば、2017年度に調査を開始した166件の

うち、何らかの職業監督上の措置につながったのは30件・18.0%，指導した件数は35件・21.1%である。措置30件のうち、APASがその処分を公表したのは7件・23.3%で、それらはPIEの企業の決算書監査の監査人の場合である。APASによるとその発足後2016年と2017年には処分事例の公表がないため、これらは2017年度の特別調査の結果によるものと推測される。他の23件は、PIE以外の企業の監査人の場合である。

- ・ 「図表9」中の職業監督上の措置のうち、「職業裁判所の判決」と「その他の上級検察庁／職業裁判所の措置」は、5年間にわたって毎年その該当ケースがある。年平均6.4件である。これらの該当ケースのうち「職業裁判所の判決」のケース（2013年から2015年）4件がすべて「図表11」の判例と同一とは限らないが、該当している可能性がある。
- ・ 「図表13」は、PIEの企業以外の監査人の場合の処分事例である。現行制度が開始された2016年6月17日以降、2019年1月7日までの期間に合計69件の処分が公表されている。APASの処分は、叱責または過料を伴う叱責であるが、WPKの処分ではそれらに加えて、業務停止の処分が1件（「図表13」の「⑤違反の具体的内容」のスクリーン部分）行われている。
- ・ 処分事例の内容の概略がPIEの企業の監査人の場合にはAPAS、それ以外の企業の監査人の場合はWPKからそれぞれ公表されており、多少は理解できるものの、違反内容の具体的な詳細や違反がなぜ生じたのか、その誘因は不明のままである。監査の質を確保するうえでは、違反内容の詳細とそれを誘発した原因を明らかにし、経済監査士・経済監査会社で共有することが重要である。
- ・ 以上のことから、ドイツにおける監査実施後の問題事例の処分は、PIEの企業の監査人に対しても少なからず行われており、本稿で紹介してきた、PIEの企業の監査に対する公的規制内容が実効性を上げている状況が明らかとなっている。

Ⅳ. ドイツの監査の質確保の取り組みの特徴

本稿では、社会制度としての財務諸表監査制度の質を確保するための一般的な考慮事項として、システム確立の構成要件を説明した上で、ドイツにおける監査の質確保の取り組みと実際の処分事例を紹介してきた。

監査の質確保の取り組みについて、Accountancy Europe が提示した5つの取り組みを、監査実施の前提条件、監査実施プロセス、監査実施後の問題事例の処分の3点から整理した。各取り組み内容がどれほどの意味を持つのかについて、それを直接に示す根拠データを入手するには至らなかったため不明である。他国の状況と比較研究が必要である。

また、監査後の問題事例に対する処分について、WPKによる特別調査が多様な情報源をきっかけとして行われている。このことは、社会システムとして財務諸表監査の実効性を確保する仕組みが、本稿の「図表1」で示した「③ 取り組み結果に対する社会による高度な利用」の機能として実行されていることを意味している。それだけ、社会の財務諸表監査の質に対する観察眼が広く行きわたっていると見てよいであろう。

さらに、EU規則・指令の改正による決算書監査制度の改革の一つとして導入された、公的規制の枠組みにおいても、職業的専門性の高い監査業務に対する調査は、公的機関による検査に加えて、従前通り、実質的にはWPKが担当しており、職業自治を本質的なレベルでは維持されているものと考えられる。

〔参考文献〕

1. Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK) (2015), „Das System der Prüferaufsicht in Deutschland“, Berlin 2015, <http://www.apak-aoc.de/de/ueber-die-apak/prueferaufsicht/das-system/der-prueferaufsicht-in-deutschland/37-das-system-der-prueferaufsicht-in-deutschland.html> (2017年7月16日参照)。
2. Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) (2016), „Die Abschlussprüferaufsichtsstelle

- im Überblick“, *APAS Jahresbericht 2016*, Sept. 2017, https://www.bafa.de/SharedDocs/Downloads/DE/Bundesamt/jahresbericht_apas_2016.html (2017年10月20日参照).
3. Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) (2017-1), „Die Abschlussprüferaufsichtsstelle im Überblick“, *APAS Jahresbericht 2016/2017*, Januar 2017, http://www.bafa.de/SharedDocs/Downloads/DE/Bundesamt/jahresbericht_2016_2017.html (2017年8月8日参照).
 4. Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) (2017-2), „Liste der Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften zum Zwecke der Durchführung von Auswahlverfahren gemäß Artikel 16 Absatz 3 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014, *Verlautbarung Nr. 3 vom 9. Juni 2017*.
 5. Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) (2017-3), Verfahrensordnung der Abschlussprüferaufsichtsstelle beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle für Durchführung der Inspektionen nach § 66 Abs. 6 S. 1 Nr. 1, 62b WPO und der berufsrechtlichen Ermittlungen nach § 66 Abs. 6 S. 1 Nr. 2 und 3 WPO vom 12.08.2016, http://www.bafa.de/SharedDocs/Downloads/DE/Bundesamt/apas_verfahrensordnung.pdf?blob=publicationFile&v=3 (2017年8月10日参照).
 6. Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) (2018-1), *Bekanntmachungen der APAS gemäß § 69 WPO*, http://www.bafa.de/SharedDocs/Downloads/DE/Bundesamt/apas_bekanntmachung_2018.pdf?blob=publicationFile&v=3 (2018年11月30日参照).
 7. Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) (2018-2), *APAS Jahresbericht 2017*, Mai 2018, https://www.bafa.de/SharedDocs/Downloads/DE/Bundesamt/jahresbericht_2017.html?nn=8062084 (2018年11月11日参照).
 8. Accountancy Europe (2018), *Organisation of the public oversight of the audit profession in Europe*, <https://www.accountancyeurope.eu/publications/organisation-public-oversight-audit-profession-europe/> (2018年11月16日参照).
 9. APAReG: Gesetz zur Umsetzung der aufsichts- und berufsrechtlichen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz - APAReG) vom 31. März 2016, *Bundesgesetzblatt*, Jahrgang 2016 Teil I Nr. 14, 5. April 2016.
 10. AReG: Gesetz zur Umsetzung der prüfungsbezogenen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Abschlussprüfungsreformgesetz – AReG) vom 10. Mai 2016, *Bundesgesetzblatt*, Jahrgang 2016 Teil I Nr. 23, 17. Mai 2016.
 11. Council of the European Union (2014), “Council adopts legislative package on the reform of the audit market”, 8879/14 (OR. en) PRESSE 230, Luxembourg, 14 April 2014,

http://www.wpk.de/uploads/tx_news/Pressemitteilung_EU-Reform_AP_Verabschiedung_EU-Rat.pdf (2014年4月17日参照).

12. Europäischen Parlament und der Rat der Europäischen Union (EU 決算書監査改革指令) (2006), RICHTLINIE 2006/43/EG DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates, *Amtsblatt der Europäischen Union*, L 157/87-107, 9.6.2006.
13. Europäischen Parlament und der Rat der Europäischen Union (EU 指令) (2014-1), Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, *Amtsblatt der Europäischen Union*, L 158/196-226, 27.5.2014.
14. Europäischen Parlament und der Rat der Europäischen Union (EU 規則) (2014-2), Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission, *Amtsblatt der Europäischen Union*, L 158/77-112, 27.5.2014.
15. European Commission (2011-1), Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2006/43/EC on statutory audits, *COM (2011) 778 final*, 2011/0389 (COD), Brussels, 30.11.2011.
16. European Commission (2011-2), Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities, *COM (2011) 779 final*, 2011/0359 (COD), Brussels, 30.11.2011.
17. European Commission (2013), “Commissioner Michel Barnier welcomes provisional agreement in trilogue on the reform of the audit sector”, MEMO/13/1171, Brussels, 17 December 2013, http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-13-1171_en.htm (2014年3月13日参照).
18. European Parliament (2014-1), “Statutory audits of annual accounts and consolidated accounts (A7-0171/2013)”, TEXTS ADOPTED PART II at the sitting of Thursday, 3 April 2014, pp. 242-381, <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-%2f%2fEP%2f%2fTEXT%2bTA%2b20140403%2bTOC%2bDOC%2bXML%2bV0%2f%2fEN&language=EN> (2014年4月5日参照).
19. European Parliament (2014-2), “Statutory audit of public-interest entities (A7-0177/2013)”, TEXTS ADOPTED PART II at the sitting of Thursday, 3 April 2014, pp. 135-241 (<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-%2f%2fEP%2f%2fTEXT%2bTA%2b20140403%2bTOC%2bDOC%2bXML%2bV0%2f%2fEN&language=EN> 2014年4月5日参照).

20. IDW (2017-1), Satzung des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. v., in der Fassung der auf dem 33. Wirtschaftsprüferstag am 14. November 2017 in Baden-Baden beschlossenen Satzungsänderung, <https://www.idw.de/blob/25414/6dde61b626f326582cb4761db9d792a6/down-satzung-data.pdf> (2018年11月10日参照)
21. IDW (2017-2), *WP-Handbuch 2017*.
22. Kelm, Daniela, Ulrich Schneiß und Anja Schmitz-Herkendell (2016), „Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz: Neuordnung der Berufsaufsicht“, *Die Wirtschaftsprüfung*, 02. 2016, S. 60-67.
23. Naumann, Klaus-Peter und Anja Herkendell (2014), „Regulierung der Abschlussprüfung – Update zum aktuellen Stand der Diskussion in Brüssel“, *Die Wirtschaftsprüfung*, 4/2014, 15. Februar 2014.
24. Patrick Velte (2016), „Der Regierungsentwurf für ein Abschlussprüfungsreformgesetz (AReG), Übersicht 1 Regulatorische Entwicklungen bei der Reform der Abschlussprüfung“, *Die Wirtschaftsprüfung*, 03.2016, S. 125-131.
25. Racky, Eva (2016), „WPO: Neue Verfahrensregeln der Berufsaufsicht für Wirtschaftsprüfer; Übersicht 1 Instanzenzug“, *Die Wirtschaftsprüfung*, 18.2016, S. 1003-1007.
26. WELT (2018), „Flowtex-Insolvenzverfahren vor Abschluss“, Veröffentlicht am 20.10.2018, <https://www.merkur.de/wirtschaft/flowtex-insolvenzverfahren-steht-vor-abschluss-zr-10345297.html> (2018年12月19日参照).
27. Wikipedia (2018), „Berliner Bankenskandal“, https://de.wikipedia.org/wiki/Berliner_Bankenskandal (2018年12月19日参照).
28. Wirtschaftsprüferkammer (WPK) (2012), Stellungnahme der Wirtschaftsprüferkammer zum Vorschlag der Europäischen Kommission für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen [KOM (2011) 778 end.] und zum Vorschlag der Europäischen Kommission für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse [KOM (2011) 779 end.], Berlin, den 27. Januar 2012, www.wpk.de/stellungnahmen/ (2014年2月20日参照).
29. Wirtschaftsprüferkammer (WPK) (2014), „EU-Reform der Abschlussprüfung“, <http://www.wpk.de/neu-auf-wpkde/eu-reform-der-abschlusspruefung/> (2014年4月4日参照).
30. Wirtschaftsprüferkammer (WPK) (2016), Satzung der Wirtschaftsprüferkammer über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten Buchprüfers (Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer – BS WP/vBP) vom 21. Juni 2016 (BANz AT 22.07.2016 B1) in Kraft getreten am 23. September 2016 (BANz AT 04.10.2016 B2).

監査の質の確保に対するドイツの公的規制と処分結果の状況（内藤文雄）

31. Wirtschaftsprüferkammer (WPK) (2017), Liste der Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften für die Durchführung von Auswahlverfahren (Artikel 16 Absatz 3 EU-Verordnung Nr. 537/2014), Stand vom 19. August 2017, www.wpk.de/register/#c9179 (2017年8月19日参照).
32. Wirtschaftsprüferkammer (WPK) (2018-1), „Ergebnisse der Prüfungen als Wirtschaftsprüfer und als vereidigter Buchprüfer ab 2004“, <https://www.wpk.de/nachwuchs/pruefungsstelle/ergebnisse/> (2018年8月30日参照).
33. Wirtschaftsprüferkammer (WPK) (2018-2), „Kommission für Qualitätskontrolle“, <https://www.wpk.de/wpk/qualitaetskontrolle/> (2018年12月12日参照).
34. Wirtschaftsprüferkammer (WPK) (2018-3), Merkblatt der Prüfungsstelle für das Wirtschaftsprüfungsexamen bei der Wirtschaftsprüferkammer für die Prüfung als Wirtschaftsprüfer (Stand: 1. September 2018), <https://www.wpk.de/fileadmin/documents/Nachwuchs/Pruefungsstelle/Merkblatt-WPK.pdf> (2018年12月12日参照).
35. 内藤文雄 (2012), 『財務情報等の監査・保証業務』, 中央経済社, 2012年。
36. 内藤文雄 (2014), 「EU 決算書監査指令改正案および EU 公開会社決算書監査規則案に対するドイツの対応」, 『甲南経営研究』, 第55巻第1号, 2014年6月, 41-71頁。
37. 内藤文雄 (2017), 「監査の質の保証・監督に関するドイツ決算書監査制度改革の含意」, 『産業経理』, 第77巻第3号, 2017年10月, 41-58頁。
38. 林 隆敏 (2014), 「EU における監査規制の動向」, 『商学論究』 (関西学院大学), 第62巻第2号, 2014年10月, 49-69頁。
39. 山田晟 (1981), 『ドイツ法律用語辞典』, 大学書林, 1981年5月。