

ECにおける監査人資格の 調和化に関する研究

——ドイツ監査制度を中心として——

加 藤 恭 彦

目 次

1. 序 文
2. EC会社法第8号指令「決算書監査人の資格」の概要
3. EC会社法無番号「ディプロマ指令」の概要
4. ドイツ経営監査士法(WPO)の再改定(1986年)
5. 結 語

1. 序 文

1957年にヨーロッパ経済共同体を創設するローマ条約が調印されて以来、EC諸国では1992年末を目処に人間、貨物、サービスおよび資本の域内における完全な流通の自由化のために、EC理事会は加盟国に対して「指令」(direktive, Richtlinie)を発して、加盟国は国内法を指令に即して改正することを義務づけられている。

本稿に関連する会社法に関する理事会指令は、1989年までに19指令(内、無番号7含む)が公表されているが、そのうち本稿の標題に関連するものは第4号指令「資本会社の年次計算書類」(1978年制定)、第5号指令(案)「株式会社の構造並びにその諸機関の権利及び義務」(1983年提出)、第7号指令「連結計算書類」(1983年制定)、第8号指令「計算書類の法定監査人の資格」(1984年制定)並びに無番号「高等教育学位の承認に関する一般

規則「ディプロマ指令」（1988年制定）などが挙げられる。

決算書監査人の資格については、既に第8号指令で規制しているが、具体的には監査人となるための受験資格と理論的・実務能力に対する試験制度と人的基準としての正当注意義務と独立性について明定している。しかし、この第8号指令は監査人資格についての客観的基準はきわめて包括的であり、各加盟国の監査制度の相違、教育制度の差異に基づく専門的職業家になるための資格条件の違いが歴然としているのが現状である。そこで、EC理事会は、1988年に「少なくとも3年間の専門的教育と訓練を修了したものに与えられる、高等教育学位の承認に関する一般的規則」といういわゆる「ディプロマ指令」を採択した。この「ディプロマ指令」は、第8号指令を補完するものであり、そこでは、決算書監査人（その他、弁護士、教師、技術者、医療補助士、等専門的職業家の資格要件にも適用可能である）の具体的な資格要件が示されており、ここにディプロマとは、職業的専門家となるための最終的な資格であり、それは大学卒業学位、あるいは大学卒業後の実務研修の修了、又は大学と同等の教育課程を終了したもの、等を包括しており、これらのディプロマの資格を有するものは、受け入れる側の加盟国における独自の簡易な「適格性試験」（筆記試験と口頭試験）に合格するか、または3年間を限度とする専門的職業家の指導監督下での実務研修の「適合期間」を修了すれば、当該加盟国の専門的職業家団体によってその資格が承認されて、その国で事務所を開設して業務を遂行することができる。その際、当該加盟国の関係諸法令や職業法の規定を遵守しなければならないことは言うまでもない。

このような方法によって、加盟国では専門的知識を有する有資格者のみが業務を遂行ことができ、その結果、専門的職業の水準を一定に維持することができ、またEC域内での監査人の移動の自由が保証されることになった。

以下の章において、監査人資格に係わる第8号指令とディプロマ指令の内容を吟味し、それを受けてドイツの経営監査士制度がどのように改正されたかについて検討して行くことにしたい。

2. EC会社法第8号指令「決算書監査人の資格」の概要⁽¹⁾

第8号指令「資本会社年度計算書類の決算書監査人の資格」(1984年)は、EC域内の会社の計算書類の法定監査権限を有する決算書監査人の資格を調和のとれたものにするために、特に独立性と正当注意義務という人的基準を明記し、さらに高度な理論的知識とその実務への適用能力を確保するために厳格な試験制度を制定して、EC加盟国は自国の監査人の資格試験制度を改正することになった。

本指令の正式名称は、「年度計算書類に対する法定監査を実施する責任を有する者の認可に関する条約第54条第3項8号に基づく1984年4月10日の理事会第8号指令」であるが、その前文において、この第8号指令は、資本会社(株式会社、株式合資会社、有限会社)の決算監査を強制している第4号指令と連結財務諸表監査を強制している第7号指令における決算監査人に対する人的基準であることを強調している。そして、この決算監査人の独立性と誠実性の基準と高度の理論的知識と実務能力に対する試験制度について規制することが本指令の目的であることを明らかにしている。但し、その例外的措置として、大学における理論的訓練に関して課せられる全ての条件を充足しなくとも、長期間にわたって専門職業に従事し、その結果、財務、法律及び会計の領域で十分な経験を有し、かつ職業資格試験に合格した者を決算監査人として認定することを容認している。また、決算監査人となりうる資格要件として、自然人としての個人と法人格を有する会社ないしパートナー

(1) 拙稿、ECにおける決算監査人の人的基準の標準化——第8号指令を中心として——、甲南経営研究、第25巻第12号、1984年9月、83-101p 参照。

ップ形態の監査会社とを認めている。但し、監査会社における決算監査人は、もちろん個人の決算監査人の条件を満たさなければならない。加盟国は、本指令の要求する諸条件と同等の条件をEC諸国以外の国で満たしている有資格者を決算監査人として認定しうることを将来の課題としている。また、本指令は、監査職業団体の設立権限または監査業務以外の業務提供の自由については規制対象とはしていない。以上で第8号指令の制定目的と規制対象が明らかになったので、本文について検討してみたい。

イ. 自然人としての個人の決算監査人の資格要件

本指令でいう決算監査人とは、資本会社の年度決算書類について法定監査を実施することを認定された人であり、それには個人の場合と監査会社の場合とがある。まず、自然人としての個人の場合についてみると、本指令の3条～19条の資格要件を最少限度遵守する人が決算監査人となりうるのである。①年度決算監査と国内法上矛盾するいかなる業務をも実施しない誠実な人であること（3条）。②大学入試レベルの学力をマスターし、それから大学における学科目の課程を修了し、さらに実習課程も終えて、国によって承認された最終試験レベルとしての大学卒業試験に合格していること（4条）。但し、この卒業試験は、決算監査にとって必要な理論的知識のレベルとそれを実務へ適用する能力を保証するものでなければならない（5条）。大学における理論的知識にとって必要な主要科目は、監査論、財務諸表分析、会計学一般論、連結財務諸表論、原価計算と管理会計論、内部統制組織、会計諸法規、決算監査に関する諸法規と監査基準などであり、さらに関連科目として、会社法、破産法、税法、民法と商法、社会保障法と労働法、情報ならびにコンピュータシステム、経営経済学、国民経済学、経営財務論、数学、統計学、企業財務管理などあげられているが、会計関連科目が主体とされている（6条）。また実務能力をテストするために、実習生は最低3年間は個別財務諸表、連結財務諸表などの監査実施を修了しなければならず、そのうち少なく

とも2年間は、自国ないし他国（EC諸国内の）の法律で認可され、しかも本指令の要件に合致する人の下で実務研修を受けなければならない（8条1項）。以上の資格要件は、大学卒業者に対する通常の実務研修であるが、それに対して若干の例外的優遇措置が設けられている（これについては後で検討する）。

ロ．監査会社の場合

監査会社（法人格をもつ会社、パートナーシップなどの団体も含めて）が決算監査人となりうる最低基準は、①監査会社を代表して法定監査を実施する自然人は、個人の決算監査人に要求される資格要件が準用される。②議決権の過半数が、本指令の資格要件（3条～19条）を満たす自然人ないし監査会社によって保有されていること。但し、本指令が確定した時に議決権が過半数に達していなくとも、もし監査会社の株式がすべて記名株式であり、そして監査会社との合意によってのみ譲渡可能であれば、それは許容される。③監査会社の役員（3条～19条）の過半数は、本指令の資格要件（3条～19条）を満たす人で構成されていなければならない。役員が2人しかいないときには、その中の1人は本指令の要件を満たしていなければならない。この規定から明らかのように、監査会社には株式会社その他の会社形態でも認められており、またその構成員たる社員には、本指令の資格要件を満たさない無資格者の存在を認めて、彼が役員となることもできる。

ハ．例外措置

前述のイ、ロ、にみられる決算監査人の資格要件に対して若干の例外措置が認められている。まず、大学卒業者に対する実務研修は、EC諸国内であれば、本指令の規定に従う他の国の法律によって認められた人の下で実施されてもよい（8条）。さらに、試験科目免除の優遇された例外措置として、大学卒業試験またはそれと同等の試験に合格したか、ないしは学士号またはそれと同等の資格を有する者は、それぞれの試験ないし資格においてすでに

ECにおける監査人資格の調和化に関する研究（加藤恭彦）

取得された学科目については、6条中の理論テストに関する学科目より免除される（7条1項）。さらに、理論的知識を実務へ応用するための試験についても、大学卒業者またはそれと同等の資格を有する者は、彼等が国によって承認された資格試験または学士号取得試験によって理論科目に対する実技訓練を受けていることが証明されていれば、6条中の学科目の実務応用テストにさいして、関連科目に対する実技テストは免除される（7条2項）。また、大学卒業者以外のいわゆる実務家に対しても、次の条件を満たせば決算監査人となりうる（9条）。(a)財務、法律、会計の領域に関して15年間実務に従事し、そして専門職業試験に合格している者、(b)前述の領域に関連して7年間実務に従事し、さらに8条にいう実務研修を修了し、かつ専門職業試験に合格している者。またEC諸国以外で職業資格を取得した者でも、次の2つの条件を満たせば、決算監査人となりうる（11条）。(a)権威あるECの機関が、本指令に基づくEC諸国の法律で要求している資格と同等レベルと認定したとき、(b)法定監査の目的のためにEC諸国で必要な法律知識を保持していることが、EC機関によって証明されなければならない。決算監査人の資格要件の例外措置として、(1)1990年1月1日まで国内法を本指令に調整することを延期するという条件で、EC諸国の国内法で、当該国の所轄監督官庁によって認定された専門職業家も決算監査人となりうる。(2)EC諸国の国内法に従って、国から承認されている職業団体へ加入が認可されている自然人も決算監査人となりうる（12条）。なお、たとえ各国内法に基づく所轄監督官庁の規約によって従来認定されていなくとも、その規約に従って認定された人と同等の能力があれば、1990年1月1日までの時限で、もっぱらその認定された人の名義を用いて決算監査をなしうる（例えば、組合監査連合会の監査人をECの決算監査人に昇進することが考えられる）（13条）。これと同様なことは監査会社にも適用されて、1990年1月1日までの時限で、EC諸国の所轄監督官庁の規約によって認定された監査会社は決算監査人と

なりうる(14条1項)。監査会社の構成員で現在すでに決算監査を実施する資格ある自然人は、1990年1月1日以前でも、本指令の要求する資格要件を満たさなくとも、そのまま決算監査人の資格を継続する(14条3項)。また、国内法によって決算監査人として認定されていないが、本指令に従ってEC諸国で決算監査人の資格が付与されている専門職業家は、1990年1月1日より1年間は、決算監査人として認定される。その他の経過措置として、1990年1月1日以降において、ある特定の会社形態の年度決算書に対する任意監査をする権限を有しているが、特別の法令が制定されない限り新しい法定監査の導入によって、もはや任意監査も実施できなくなる専門職業家に対して、1990年1月1日から1年間経過措置を適用する(16条)。これは、例えば西ドイツの税理士に対する優遇措置ともいえる。

EC諸道の決算監査人となる資格要件の基本は、誠実性と決算監査と国内法上矛盾しない業務を実施する独立性とを保持している人が決算監査人として認定される(3条)。この決算監査人は、専門職業家としての正当注意義務をもって監査しなければならない(23条)。EC諸国の法定監査に関する法律に従えば、独立性が保持されていないと判定された人は、決算監査を実施することは許されない(24条)。これらの独立性の要件は、監査会社における個人の決算監査人に対しても適用される(25条)。本指令により認定された決算監査人は、誠実性と独立性に関する規定に違反して監査すれば、それ相応の制裁措置が課せられる(26条)。なお、次のような場合には、独立性侵害要因とはならない。すなわち、監査会社の構成員と株主、さらに役員(取締役と監査役)で、本指令(3条~19条)の条件を個人的に満たさない人は、自然人としての決算監査人の独立性を危うくするいかなる場合においても、決算監査の実施を侵害するものとはならない(27条)。というのは、監査会社における無資格者は、有資格者の指示に従って仕事しており、彼は本来独立性問題に関係しない。なお、第8号指令の1978年の原始提案と1979

年の修正提案の11条においては、独立性に関するより強力な一般規定が準備されていた。それによれば、①決算監査人は、被監査会社の代表社員、取締役、監査役、大株主、社員に対する関係があれば、当該会社の決算監査を実施してはならない。（指令案11条1項）。②決算監査人は、直接ないし間接に、被監査会社または代表社員、役員、支配役員から貸付を受けてはならず、また被監査会社の資本持分を所有してはならない。③全収入の10%を経過する部分を一つの会社ないしはコンサルティング企業の監査報酬を得ている決算監査人は、所轄監督官庁が、その監査人の独立性の制限要因となっていないということを確かめるまでは当該会社の決算監査を引き受けてはならない。④加盟国は適切な行政措置ないしは職業団体の自治制度によって、決算監査人が自己の監査業務を十分達成できるように保障すべきである。特に、決算監査人は、もし監査人として正当な注意義務を完全な道義ならびに経済的独立性をもって監査を実施しないときには、少なくとも所轄監督官庁の処罰を受けなければならない。これらの独立性規定は、現在改正中の西ドイツ商法の政府草案277条にみられる特別の利害関係——株式所有関係、法定代理人・監査役員・被備者の関係、結合関係（20%以上の株式所有関係）、監査行為の枠を超えての共同作業、一監査当りの報酬の全収入に占める割合が50%以上のとき、50%以上の議決権行使——を模範として作成されたが、第8号指令の独立性の定は、修正提案に比較してかなり後退した抽象的な内容となっている。なお本指令の資格要件を満たす自然人と監査会社は、その個人名と住所（監査会社の場合には、資格ある決算監査人とその他の構成員、役員、株主の区別をして）、一般に公表しなければならない（28条）。

以上にみた第8号指令の規定と国内法とを調和するために、加盟国は自国の法律、規制、指針などを1988年1月1日までに制定しなければならない。そして、本指令に従って修正された国内法の条文は、2年の経過期間後1990年1月1日より発効するようにしなければならない。

3. EC会社法無番号「ディプロマ指令」の概要

前述の第8号指令では、決算書監査人の資格試験を受験する前提条件について規制していないので、加盟各国の教育制度を相互承認するための指令が必要になった。それが、この無番号の「ディプロマ指令—少なくとも3年間の専門的教育と訓練とを終了したものに与えられる、高等教育学位（ディプロマ）の承認に関する一般的規則」⁽²⁾である。

監査人の活動を他の加盟国において円滑に進めるために、加盟国相互のディプロマを承認して、権利・義務ともに自国の監査人と同様にし、職業団体による同一の監督下におくべきであるとの考えから、他の加盟国の「ディプロマ指令」を承認し、自国で監査人の資格を授与する事になった。その結果1988年に「ディプロマ指令」が採択されて、加盟国は1991年1月4日までに本指令に適合するように国内法を整備することを義務づけられたのである。

「ディプロマ指令」の目的は、専門的職業家が業務を遂行するに際して必要な資格を、各加盟国において相互に承認することを、法的に保証することにある。すなわち、ある加盟国の有資格者が他の加盟国で監査業務を遂行する際に、その国において新たに資格試験を受けて資格を取得することを要しないように立法的措置を講じようとするものである。これによって、専門的職業家がEC域内のいずれの国においても、監査事務所を開設して業務を遂行することが可能となり得るのである。

この指令における専門的職業の範囲は限定されていないが（監査人のみならず、弁護士、教師、技術者、医療補助士等も例示されている）、専門的職業家が国によって定められた資格を必要とするもので、その資格を取得するためには、大学またはこれと同等の教育機関における最低3年間以上の教育

(2) 日本弁護士会連合ヨーロッパ調査団報告「EC4ヶ国の弁護士制度と外国弁護士受け入れ制度」1990年、173-194p 参照。

ECにおける監査人資格の調和化に関する研究（加藤恭彦）

が必要とされる専門的職業を対象としているのである。なお、医者、歯科医、看護婦、薬剤師等については、既に加盟国間相互の資格承認の指令が採択されており、このディプロマ指令は適用されない。

本指令によると（第1条a）、ディプロマ（diploma）とは、当該専門職につくための最終的な資格である。それは、ある国では大学の卒業学位であり、またある国では大学卒業後の数年間の実務研修を終えることであり、また、大学以外のこれと同等の教育課程を経て得た資格でも、それを受け入れ国において同程度の教育および訓練体制がある場合には、これも同様に扱うこととされている。このディプロマは、原則としてEC域内で取得されたものに限られるが、それ以外の者に対しては一加盟国がこれを認めて、当該資格を取得した者がEC域内で少なくとも3年以上の実務経験が必要とされる。

以上のことは無条件に承認されるのではなくて、次の場合には各受け入れ国は専門職の有資格者に対してさらに付加的条件を課することができる（第4条1項）。

①教育および実務訓練の期間が受け入れ国において要求される機関よりも1年以上少ない場合。

②学問または職業活動の内容が受け入れ国において要求されるものと実質的に異なっている場合。

上記の①の場合、実務研修期間についての証明を出させることができる。4年を超えない不足期間について4年を限度に教育・実務研修の追加を求めることができる。また②の場合、受け入れ国は、適格性試験（aptitude test）（第1条f）または受け入れ国における3年を限度とする実務研修（適応期間— adaptation period）（第1条g）を要求することができる。

適格性試験の形式および範囲は限定されており、志願者が本国内で当該専門的職業の有資格者であることが十分考慮されなければならない。加盟国で規定された専門的職業を遂行できる能力を評価する目的から、志願者の専門的職

業に関する知識に限定されなければならない。このことを考慮して、加盟国は本指令の主旨に従って試験の内容を決めなければならないが、ドイツでは1886年に「経営監査士法」を改定して（第8編131条g～131条mを新設）、経営監査士としての適格性試験に対する受験許可⁽³⁾等の条項を追加したのである。また実務研修期間ともいべき適合期間は、受け入れる加盟国において資格を有している専門的職業家の指導監督下で従事する補佐的業務の期間である。

加盟国間では、志願者に対して「身分証明」を要求する場合がある。その志願者は善良な性格の持ち主であり、破産宣告を受けておらず、本国において職業上重大な違法行為をしたことがないという証明が、志願者の出身国で3ヶ月以内に作成された文書でなされなければならない。ただし、このような証明が文書で行われていない国においては、宣誓書もしくは公証人等の面前で行う声明書をもってその証明としなければならない（第6条1, 2, 3, 4）。

加盟国は、この指令を国内化するための調整作業する団体または協会を創設しなければならない（第9条1）。その役割は、①ディプロマ指令の実行を促進すること。②加盟国におけるディプロマ指令の適用にとって有用な情報を収集すること。この情報の収集に当たっては、1976年2月9日のEC委員会と各国の文部大臣との決議書によって設置された、学位および就業年数の学術的承認についての情報センターを活用したり、あるいは専門職業団体の援助を受けることができる（第9条3）。

このディプロマ指令は、1989年1月4日加盟国に正式に通告されたものであるが、加盟国は、この指令の国内化期限を2年間としなければならない、そ

(3) ドイツでは税理士資格についても、これと同じく「適格性試験」の受験を要請している。

ハイツ・セビガー講演「ヨーロッパ共同体域内市場完成後のドイツにおける税理士業の将来」、TKC全国創立20周年・創業25周年記念特別講演、1991.4.18, 22. 参照。

ECにおける監査人資格の調和化に関する研究（加藤恭彦）

して国内化作業が終了後、加盟国は2年毎に作成された規定の内容をEC委員会に報告しなければならない（第11条）。それと同時に、EC委員会は本指令の対象となった専門的職業家の移動の自由、開業の権利およびサービス供給の自由をさらに促進させるために、現行のシステムについての改善提案を提示することになっている（第13条）。

4. ドイツ経営監査士法（WPO）の再改定（1986年）

1961年に「経営監査士法」（Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer-Wirtschaftsprüferordnung-WPO）が制定されて、経営監査士、経営監査会社について、その基本的性格、業務の内容、受験許可、試験内容、経営監査士の権利・義務、職業組織（経営監査士自治本部）の任務、職業裁判、宣誓帳簿監査士・同監査会社（この両者は1968年に廃止された）の基本的性格、その業務内容、等について詳細に規制した。

しかし、1986年に商法に基づく決算書監査が導入されて、それに伴って法定監査の対象会社が拡大されて（資本金のうち大・中規模有限会社が新たに監査対象会社になる）、経営監査士の絶対数が不足することになり、一旦廃止した宣誓帳簿監査士・同監査会社を復活させて、彼らは中規模有限会社に限って監査することができるようになった⁽⁴⁾。

その結果、1986年に「経営監査士法」を改定して、第6章「宣誓帳簿監査士と同監査会社」と第7章「宣誓帳簿監査士、税理士および弁護士の経営監査士への緩和された選任」が新規に制定された。それによって、決算書監査人となる門戸を開放して、宣誓帳簿監査士となるための簡易試験、経営監査士となるための簡易試験、ならびにそれぞれの受験申請受理者の簡易試験合

(4) 拙稿、西ドイツ新商法と監査制度の改正、産業経理、Vol. 46, No. 1, 1986, 66-79p 参照。

拙編著、多国籍企業経営とEC会社法指令、同文館、1988, 296-306p 参照。

格までの間に限った暫定的決算書監査資格者の任命，という決算書監査人またはそれと同等の有資格者となる3つの可能性が新たに生み出されることになった。

さらにこの度の「ディプロマ指令」によって，EC域内で決算書監査人の資格を相互に承認し，そして監査業務を自由に遂行できるようにするために，ドイツでは，ディプロマの資格を有する専門的職業家は独自の簡易な「適格性試験」（筆記試験と口頭試験）に合格すれば，事務所を開設して業務を遂行することができるようになった。そこで1990年「経営監査士法」を改正して（Zweites Gesetz zur Änderung der Wirtschaftsprüferordnung），同法の第131条fの次に新たに第8章（経営監査士または宣誓帳簿監査士となるための適格性試験）を新設した。

第131条g「経営監査士としての適格性試験許可」では，他の加盟国でディプロマの学位を取得したものは，適格性試験に合格すれば経営監査士として任命され得ることを明定している。本条でいうディプロマは「ディプロマ指令」の第1条(a)で規定されている大学等卒業（学位取得者）を証明されたものであるか，また他の正式な資格（資格ある権威団体）を証明するものでなければならない（いずれも，少なくとも3年間またはそれと同等の期間，教育課程を修了していることが前提）。この「適格性試験」の許可は州最高財務官庁であり，そこで志願者は受験許可と開業許可（場所の指定）を申し出なければならない。これらの一連の受験費用は500ドイツ・マルクとされている。

第131条h「経営監査士としての適格性試験」では，受験許可された志願者は州最高財務官庁の試験委員のもとで試験を受けることになる。この「適格性試験」の範囲は志願者の職務上の知識を知る目的から決められるのであり，ドイツにおいて経営監査士として職務を実施する事ができる能力を判定しなければならない。志願者は，自国において年度決算書ならびにその他の

ECにおける監査人資格の調和化に関する研究（加藤恭彦）

計算書類の法定監査を担当し得る職務上の前提を満たしていなければならない。試験は筆記試験と口頭試問（いずれもドイツ語使用）があり、その試験の範囲は法定監査制度に関連する法令、経済法、税法ならびに経営監査士の職業法規等について法律の施行令で明定されている。

第131条 i 「宣誓帳簿監査士としての適格性試験許可」では、志願者は、前述の第131条の(g)に適合しなげなければならない、第131条(a)（正規の試験）に関係なく、この「適格性試験」に合格すれば宣誓帳簿監査士となることができる。

第131条 j 「宣誓帳簿監査士としての適格性試験」では、前述の第131条(h)が適用されるとしており、その試験の範囲は法定監査制度の特定領域（有限会社の年度決算書の法定監査に関する法令、有限会社法に関連する経済法、税法ならびに宣誓帳簿監査士の職業法等が示されている。ただし、税理士ならびに弁護士の有資格者が志願する場合に税法が免除される。

第131条 k 「任命」では、本法第16条「任命の拒否」に該当するときは（人格的問題、保険契約を締結しないとき）、それぞれの試験に合格してもその任命は拒否される。また、第10条により、受験資格の欠格事由に該当すれば（刑法上の処罰を受けたこと、職務処罰手続き上の懲戒解雇処分を受けたこと、またそれに匹敵する行為をなしたとき、業務執行ができない身体の障害があるとき、自己破産の状態にあるとき）、受験許可は取り消されることになる。

第131条 l 「法律施行令」は、連邦経済大臣は連邦参議院の同意を得て、州最高財務官庁のもとに試験委員会を設立すること、試験委員会の合同設立ならびに委員の任命および試験手続の詳細等に関する法律命令を定めることができる。

第131条 m 「出身国の証明」では、経営監査士または宣誓帳簿監査士として任命されるためには、刑法上の処罰がないこと、その他自国での専門的職

業家としての資格証明ならびに自己破産状況にないこと、精神的にも身体的にも健康であること、警察による行状証明書があること等の要件を満たしていなければならない。

以上のような条項に適合していれば、他のEC加盟国の有資格者はドイツにおいて業務を遂行するために事務所を開設することができる（第3条2—2）。

EC加盟国の経営監査士を受け入れるための法的措置は、1991年1月1日から既に発効されている。

5. 結 語

本稿では、ECにおける監査人資格の調和化問題について、特に決算書監査人の資格要件（監査人となり得る人的範囲、受験資格、資格試等）を中心に検討した。

EC第8号指令に基づき、加盟国はそれぞれの国内化期限までに監査人制度（特に、資格要件について）を整備しなければならないが、監査人資格について客観的な基準を統一的に規制することは不可能に近い事はいうまでもない。監査人資格の前提となる加盟国の教育制度の差異による専門的職業家の能力差が懸念されてくることは明らかである。

そこで、加盟国の資格試験制度や教育制度を所与のものとして受け止めた上で、調整することができるような方法が考えられなければならない。言い換えれば、自国で得た監査人資格が、他の加盟国でも承認されて、しかもそこで業務遂行のために事務所の開設が可能となるように法的措置を講じなければならない。

そのためにEC無番号指令「ディプロマ指令」が制定されて、EC域内での職業専門家としての監査活動の自由が保証されることになった。しかしそれは無条件で承認されているのではなく、受け入れる加盟国独自の簡易な

ECにおける監査人資格の調和化に関する研究（加藤恭彦）

「適格性試験」に合格するか、または3年間の職業専門家の指導監督下での実務研修の「適合期間」を修了すれば、当該加盟国の専門職業団体によってその資格が承認されて、初めて事務所を開設して業務を遂行することができるようになった。

ドイツでは、2つの選択肢のうち、「適格性試験」の制度を採択して、専門的知識を有する有資格者のみが業務を遂行することができるようにし、その結果従来の専門的職業家の水準を維持するように配慮がなされることになった。これによって、EC加盟国内では監査人が自由に移動することができるようになり、将来はかなりの人数の競争相手が流入することによって、職業専門家における職業上の競争の激化を招き、新たな職業秩序が形成されてくることは明らかであり、経済的な実質競争によって、監査人の資質がより一層高められることが期待される場所である。