

## 第2章 商法監査制度と監査基準の改定

—西ドイツを中心として—

### I. はじめに

監査行為(予備的調査, 監査計画・日程の設定, 監査実施とその結果の報告などの一連の監査業務から構成されている)は, 一定の監査目的を達成するための判断形成過程から成り立っている。例えば, 内部監査にあっては, 経営目的をより合理的に達成するために財産の保全と経営能率の増進という目的を指向するのに対して, 外部監査では, 一般の利害関係者を保護するために財務諸表の信頼性と利用可能性の確認, 保証などをおこなうことを目的とし, これを情報的側面からいえば, 情報優位者と情報劣位者との情報格差是正をおこなうことによって, 後者が意思決定するのに有用な情報を提供することに主目的が置かれている。このような監査行為は一般的に, (1)判断されるべき現実対象の確定(監査対象の確定), (2)監査対象の適否を判断するための規準(Norm)の設定(規範対象の確定), (3)現実対象とそれに対応する規範対象との比較, (4)比較に基づく差異の確認とその重要性についての判断, (5)監査結果の伝達, の諸過程に分類される。<sup>(1)</sup> 監査行為は, このように現実対象と規範対象との比

---

(1) Klaus v. Wysocki, Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesen, 3., Auflage, München 1988, S. 19. S. 121.

拙稿, 西ドイツ商法監査と監査基準, 企業会計, 1988. 10., 77ページ参照。

なお, 高田教授は監査行為の基本類型を次のように分類されている。

- (1) 目的に関連する適否判断の規準の設定
- (2) 設定された規準に基づく状態と実際に生じた状態との比較
- (3) 比較による証拠の収集と評価

較によって監査判断を形成してゆく過程であるが、それは企業経営の業務過程から独立した監査人によって監査目的に関連してその都度監査手続が適用される事の特徴としていることから、それはコントロール概念とは区別されている。しかし、このような現実・規範対象の比較がおこなわれるためには、個々の監査目的を達成するため諸要素を確定する監査実施上の一連の規則、規定、指図などから構成される全体的な体系、すなわち監査秩序(Prüfungsordnung)<sup>(2)</sup>が前提とされなければならない。この監査秩序は、監査主体、監査対象、監査範囲などの決定のみならず、監査手続の指示、比較の程度・方法の指示などの一連の意思決定をおこなうものである。この監査秩序によって、現実の監査対象を監査目的との関連において取り上げる監査方法を選定し、それによって合理的な監査行為を実行してゆくことができる。そこで、この監査秩序を構成する源泉を求めると、それには監査主体と被監査側との契約の締結、監査契約条項、法律規定、監査基準(Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung)などがあげられる。西ドイツでは、従来「株式法」で規制されていた会計・監査制度が、1986年以降その法的規制が「商法」に移行したことから、特に商法第3編「商業帳簿」(第238条～第339条)において、商人の年度決算書に関する一般条項ならびに資本会社の年度決算書(貸借対照表、損益計算書、附属説明書)と状況報告書、コンツェルン決算書・状況報告書などの作成・公開・監査、中小資本会社に対する諸緩和措置、法律違反に対する諸制裁措置などについて包括的に規制している。したがって、計算・公開・監査規

---

(4) 証拠による判断の形成

(5) 形成された判断を含む監査結果の報告

高田正淳稿、監査基本問題の研究(六)、会計、昭和49年6月号、124ページ参照。

(2) E. Loitlsberger, Zur Theorie der Prüfung, Grundlagen der Buchprüfung, Veröffentlichungen des Instituts für Organisation und Revisionswesen an der HfW, Wien, hersg. von Leopold L. Illetschko, Bd. 1, Wien 1953, S. 23.

定が個別項目にわたって詳細に整備されているので、それが監査上の判断基準として十分利用されることができる。ただし、監査規定(第316条～第324条)については、監査の受検義務、監査の対象と範囲、決算書監査人の任命と解任、決算書監査人の選任、提示義務と解説請求権、監査報告書、監査証明書、決算書監査人の責任、資本会社と決算書監査人との意見の相違などを規制しているが、それらはいずれも包括的かつ一般的な規定であって、監査実施・報告上の個別問題については個々の監査人(決算書監査人)の判断に委ねられている。ただし、決算書監査人の独立性要件などの人的基準については詳細に規制している反面、決算書監査人の実務原則については誠実性の原則、公平性の原則、秘密保持義務の三原則を唱えているにすぎず、その詳細な実務原則は経済監査士協会(IDW)が公表する「専門意見書」(Fachgutachten und Stellungnahmen)、「経済監査士法」(WPO—Wirtschaftsprüferordnung)、「職務指令」(Richtlinien für Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer, 1964)などによって補充して解釈され運用されている。

1986年に新商法が制定されたことによって、監査規定においても従来の株式法監査時代とは若干改正がなされていることから、それに伴って実務指針としての監査基準も改正せざるを得なくなり、1967年に公表された「監査実施基準」(Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen)、「監査報告書基準」(Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlußprüfungen)、「監査証明書基準」(Grundsätze für die Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlußprüfungen)は、1977年に一度改正されたが<sup>3</sup>、この度新たに(1988年)改正されることになった。

アメリカのように監査基準が整備されていなかった西ドイツでは、商法における職務原則(誠実・公平な監査原則、秘密保持義務原則)(Berufsgrundsätze)の確立、法律条文への合法性(Gesetzmäßigkeit)、職務慣習への秩序性(Ordnungsmäßigkeit)などから帰納的に監査基準が形成されることになった。そ

の際、すでに1930年頃から職務原則を中心とする人的基準（例えば、独立性、公平性、誠実性、自己責任性、秘密保持義務、職業にふさわしい態度、職業と矛盾する業務、懇請と契約解除）は株式法（現行商法）、経済監査士法などの強制定法規の枠内で整備されていたが、監査実施・報告基準については経済監査士協会が旧株式法監査が開始された1930年代から「専門意見書」を公表して今日に至っている。しかし、それは当初きわめて個別的にして事例に即応した問題について散発的に公表してきたが、1965年に株式法が全面的に改正されたことを契機として従来の監査実務慣行となっていた監査上の諸原則を集大成して1967年に監査実施と報告書（証明書も含む）作成に関する基準を編集することになり、ようやくアメリカにおける「一般に認められた監査基準」と肩を並べることになった。これらの基準は決算書監査（法定、任意のいずれでも）に関与するすべての経済監査士に対して監査実施、報告書の作成に際して規範となるべきものであって、それは自己統制として機能するとともに補助者に対しては指図の手段として役立ち、それがたとえ強制定法規ではないにしても、もしこの基準を無視したために問題が生じたならば、それは監査人の正当な注意義務違反として損害賠償請求の原因となりうるものである。

そこで、本稿では昨年に公表された改正監査実施・報告書基準の主要改正点を指摘して、商法監査制度の特色について検討したい。

## II. 決算書監査人制度

決算書監査人 (Abschlussprüfer) (わが国の会計監査人) になりうる有資格者は、経済監査士 (Wirtschaftsprüfer) (わが国の公認会計士) と監査会社 (Wirtschaftsprüfungsgesellschaft) (わが国の監査法人) ならびに一定の条件付で (簡易試験受験許可申請者が簡易試験合格までの暫定的任命の制度) 中規模有限会社に限り宣誓帳簿監査士 (vereidigte Buchprüfer) と帳簿監査会社 (Buchprüfungsgesellschaft)

である。

従来（株式法監査）の決算書監査資格者を経済監査士と監査会社に限定していたのを、商法では新たに宣誓帳簿監査士と帳簿監査会社にまで監査権を拡大したが、それは小規模株式会社の監査義務を免除（約600社）すると共に、大有限会社（約4,000社）、中有限会社（約15,000社）が監査対象会社となるに及び、経済監査士5,526名（1987年）、監査会社1,047社の現状からみてその絶対数の不足をきたしていることになる。<sup>(3)</sup>そこで当面の対策として、経済監査士法を改正して3年～4年の時限立法として一定の宣誓帳簿監査士（1984年102名）に対して中規模有限会社に限り決算書監査権限を付与すると共に、さらに一定条件を具備した宣誓帳簿監査士、税理士、弁護士に対して特別試験（一部科目免除）の受験許可を与えて、経済監査士となる道を開き、大・中資本会社の決算書監査権を付与するという特例措置を設けたのである。その結果、決算書監査人となるためには、宣誓帳簿監査士と経済監査士となるための特別試験を合格するか、あるいはそれぞれの受験許可受理者の特別試験合格までの暫定的決算書監査資格者の任命を受けるかのいずれかによってその道が開かれることになった。ただし、監査義務のあるコンツェルン企業は、経済監査士と監査会社によってのみ監査を受ける事が許容されているので、コンツェルンを形成する個別決算書については、同様に経済監査士と監査会社によって、監査を受けることになろう。いま決算書監査人の選任について

---

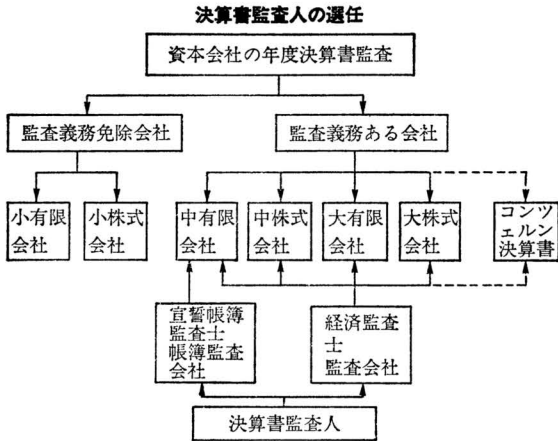
(3) 高田正淳稿、ドイツ監査制度と決算監査人監査、企業会計、1988年10月号、71～73ページ参照。

なお、連邦広報に公表されている監査証明書数は個別・連結決算書合わせて4,136である。

Ergebnis der Durchsicht der im Bundesanzeiger 1987 veröffentlichten Jahresabschlüsse sowie Zusammenstellung der Einschränkungen und Zusätze in den Bestätigungsvermerken, Wirtschaftsprüferkammer, Nov. 1988.

同上資料によれば、連邦広報で公表された決算書は個別4,531社、連結676社、であり、また組合関係では936社であり、総計6,143社となっている。

(4)  
図解すれば次のとおりである。



現在わが国では中小会社監査問題が大きな社会問題となっているが、中小会社に対して公認会計士以外の職業専門家（特に税理士）が、監査（現行監査基準に基づく財務諸表監査）以外の調査（または限定監査）を実施するような案が出されているが、それとは全く別個の解決策、つまり小規模資本会社には監査義務を免除するとともに公認会計士となる選任規定を多様化しつつもその独立性強化をはかり、大中規模資本会社に対して厳格な監査を強制する道を選んだことはまことに意義深いものがあるといえよう。その際重要なことは、年度決算書の作成・公開・監査規定に対する会社と監査人の違反について商法でも厳しい法的制裁措置（商法第331条～第335条）を設けて、監査制度の形骸化を排除する手段を講じておくことである。<sup>(5)</sup>

(4) 特別試験で経済監査士試験に合格したものは144人、宣誓帳簿監査士試験に合格したものは376人となり、また暫定的経済監査士は4人、暫定的宣誓帳簿監査士は23人となっている。

高田正淳稿，(3)の前掲論文（ドイツ監査～），76ページ参照。

(5) 拙稿，西ドイツにおける中小会社監査，日本監査研究学会・中小会社監査研究部会編，中小会社監査，第一法規，平成元年，147～159ページ参照。

### Ⅲ. 監査報告書制度

監査報告書制度については、旧株式法における2つの報告書（取締役会と監査役会にのみ提出される詳細な監査報告書（Prüfungsbericht）と年度決算書に付して外部に公表される監査証明書ないし確認の付記（Bestätigungsvermerk））の制度をそのまま商法第283条と第284条に採用しているが、経営者用の監査報告書では、年度利益に重大な影響を与えるような過年度と比較して業績を悪化させる財産・財務・収益状況の変化と損失の発生について詳細に説明しなければならない旨が新たに追加されて、これによって取締役会と監査役会に対する情報機能が改善されることになった。<sup>(6)</sup>

また監査証明書では、従来と同様(1)簿記、年度決算書および状況報告書は、法律およびそれを補足する正規の簿記の諸原則に適合していることに加えて新たに、(2)年度決算書は、企業の財産・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、(3)状況報告書は年度決算書と合致していることなどが記載されることになった。さらにその情報提供能力を増強するために、補足的説明事項の記載を強制しており、例えば、貸借対照表作成方法または評価方法を変更した場合、その変更の事実およびそこから生ずる差額が、それが企業の状況の判断のために著しく重要である限り、監査証明書に記載しなければならない。また会社の定款との合致性についても、もしその定款が年度決算書またはコンツェルン決算書に関して法律で許容される方法で補足する条項を包括しているときは、それらについて説明しなければならない。このように監査証明書の記載範囲が拡大したのは、年度決算書の体系の中に附属説明書が組み込まれたことと状況報告書の記載内容についても、それが

---

(6) 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, 68ページ参照。

年度決算書と関連する部分については監査の対象となることなども大きく影響している。もし監査証明書が限定ないしその表明が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ときには、決算書監査人は、年度決算書承認決議のために開かれる監査役会審議に参加することによって、全ての監査役メンバーに対して問題点を詳細に指摘した監査報告書が行き渡ることを強制し、それによって十分な情報を提供する機会を監査人に保証することになった。<sup>(7)</sup>

#### Ⅳ. 監査基準の基本構造

監査基準は経済監査士にとっては実務指針であり、それへの準拠性は商法第316条以下に規定されている法定監査を合法的に実施してゆく基本的前提となる。したがって、監査基準に準拠して監査しなければ、それは商法規定への合法性と条文化されていない職務慣行への秩序性に違反することになるのであって、監査基準は丁度正規の簿記の諸原則 (GoB) における善良な商人の原則 (Grundsätze eines ordentlichen Kaufmannes) と同様に善良にして誠実な経済監査士 (ordentlicher und ehrbarer Wirtschaftsprüfer) の職業通念ないしは職業慣行 (Berufsauffassung od. Berufsausübung) と同一視される。<sup>(8)</sup>しかし、この職業慣行は商法第38条1項によって一般的な強制力をもっている正規の簿記の諸原則と違って、強制的な法律条文による指図の権限をもっておらず、

(7) 拙稿、西独監査報告書の新動向、甲南経営研究、第25巻第4号(昭和60年3月)、36～38ページ参照。

(8) Beham, P., Das deutsche Pflichtprüfungswesen, Berlin 1940, S. 8.  
Hertlein/ Meisner, Abschluß und Prüfung der AG und GmbH, Leipzig 1941, S. 18.

Ludewig, R., Die Darstellung der wirtschaftlichen Lage im Bericht über die aktienrechtliche Jahresabschlussprüfung, Düsseldorf 1955, S. 19.

Pougin, E., Die Berücksichtigung des internen Kontrollsystems als Grundlage ordnungsmäßiger Abschlussprüfung, Düsseldorf 1959, S. 45.



もっぱら監査人の正当注意義務の範囲をこれによって明確にし、場合によっては損害賠償請求の事由ともなる。

商法では会計規定（評価規定、開示規定）については第238条～第315条まで詳細な個別規定を設けているが、監査に関しては、資本会社の受検義務（第316条）、監査の対象と範囲（第317条）、決算書監査人の選任と選定（独立性）（第318条、第319条）、取締役の決算書監査人に対する資料提供義務と決算書監査人の解説請求権（第320条）、監査報告書（第321条）、監査証明書ないし確認の付記（第322条）、決算書監査人の責任（職務原則——誠実にして公平な監査原則、秘密保持義務）（第323条）、会社と監査人との意見の相違（第324条）などが包括的に規制されている。したがって、決算書監査人の人的基準（特に独立性と責任・義務）については前記商法を補充するものとして「経済監査士法」によって「経済監査士自治会」（Wirtschaftsprüferkammer）という職業会計人の全国的自治組織（強制加入団体）が、一連の職務原則（独立性、公平性、誠実性、自己責任性、秘密保持義務、職業にふさわしい態度、職業と矛盾する態度、懇請と契約解除）によって経済監査士の業務を監督統制することになり、さらにこのような経済監査士自治会の任務とそれに対する連邦法務大臣と連邦経済大臣の依頼に基づき、同自治会は定期的に（通常年1回）経済監査士が監査した年度決算書の適法性（特に年度決算書項目の分類規定の遵守性）とそれに対して交付された監査証明書を検閲している。これらの年度決算書と監査証明書は通常「連邦広報」(Bundesanzeiger)——これは連邦政府の官報であって、法令以外の一定事項が公告されるが、条約、法律、命令などは Bundesgesetzblatt に掲載される——に公表されるのであって、それを検閲して、その結果を集計して「経済監査士自治会報」(Mitteilungsblatt der Wirtschaftsprüferkammer) に毎年一回掲載して、<sup>(9)</sup> それによって会社、組合などについての統計

(9) Wirtschaftsprüferkammer (Körperschaft des öffentlichen Rechts Düsseldorf), Bericht für den Vorstand der Wirtschaftsprüferkammer über das Ergebnis

資料，法律規定違反事例，限定事項，説明事項などが例示列挙されている。同自治会に所属する会員は，監督上必要があれば意見聴取をおこなうために呼出しがあれば同自治会へ出頭して，諮問委員会に情報および手元の資料を提出しなければならない（経済監査士法第62条）。そして，同自治会の機関である理事会は，職業裁判（Berufsgerichtsbarkeit）（経済監査士法第67条～第127条）に服する会員の行為がその義務に違反しているが，その罪が軽微であり，職業裁判上の手続に訴える必要がないと思われる場合には，その会員を懲戒することができる。ただし，会員に対する職業裁判手続が開始すると同時に懲戒権は消滅する（経済監査士法第63条）。このように公法上の自治組織体としての経済監査士自治会は，連邦経済大臣の監督下に置かれているとはいえ，経済監査士の職務について問題が生ずれば，出頭命令を発し，必要なときには懲戒権を発動し，それでも解決しないときには職業裁判手続を開始することができる。このように商法上の義務違反（職業原則違反）ならびに違法行為は，民事裁判，刑事裁判ならびに職業裁判の対象として厳しく処罰されることになる。

それに対して監査実務の実施細則については，商法上の規定を補充するために経済監査士協会（経済監査士，監査会社，宣誓帳簿監査士によって構成される自由加入の職業団体）が中心となって監査基準を整備している。それはアメリカにおけるような「一般に公正妥当と承認された監査基準」（GAAS）のような体系的なものではなく，1933年に第1号意見書（この年度には18の意見書が公表されている）が公表されてから今日まで，多数の意見書が公表されているが，1988年度において第1号「監査実施基準」，第2号「監査報告書基準」，第3号「監査証明書基準」が相次いで公表されることになり（1967年，1970

---

der Durchsicht des Bundesanzeigers—Abschlußveröffentlichungen, Anlage zum WPK—MittBl.

(10) 拙著，ドイツ監査論，千倉書房，昭和54年，131～133ページ参照。

年、1977年にすでに公表されていたが、この度の商法改正にもなって新たに改正されたものである)、これら3つの基準を合わせれば、アメリカやわが国の監査基準に相当するものが形成されることになる(ただし、すでに述べたように、西ドイツでは一般基準に相当するものは無く、それは法律によって詳細に規制されている)ので、本稿では「西ドイツ監査基準」として取り上げることにしたのである。

## V. 新商法と監査基準の改正

西ドイツではEC第4号指令(1978年)、第7号指令(1983年)、第8号指令(1984年)などが確定されて以来、会計に関連する国内法の改正作業が進行していたが、1985年12月24日付で「財務諸表指令法(Bilanzrichtlinie—Gesetz—BilRLG)」が制定されて、それによってEC理事会指令の国内法制化をすべく商法を基本的な法律として位置づけて、会計・監査に関連する諸規制をすべて包括して商法会計・監査制度を再編成したのである。旧株式法との改正点<sup>(1)</sup>について概観すると、まず会計規定についてみれば次のとおりである。<sup>(2)</sup>

### (1) 会社の規模別区分の導入

大・中規模の資本会社に法定監査義務を課し、小会社は監査免除するとともに開示の大幅緩和措置を講じた。

### (2) 年度決算書の範囲の拡大

貸借対照表と損益計算書の補完書類として附属説明書(Anhang)が一体化された。

(1) 拙編著、多国籍企業経営とEC会社法指令、同文館、昭和63年、248～329ページ参照。

(2) 加藤恭彦・帯谷泰輔稿、西ドイツにおける会計・監査制度の改正、企業会計1988年7月号、122～131ページ参照。

(3) 真実かつ公正な概観の導入

年度決算書の目的として上記概観の伝達が要求されるようになった。

(4) 貸借対照表計上選択権の縮小

従来認められていたさまざまな項目の計上選択権の多くが計上義務へ変更され、項目計上に関する恣意性の及ぶ範囲が縮小された。

(5) 期間損益計算思考に基づく項目の導入

費用性引当金、見越項目、営業拡張費、借方繰延税金などの項目の計上選択権が認められた。

(6) 配当制限規定の導入

期間損益計算思考に基づく項目を新たに導入しながらも、財産としての実質を有していない擬制的項目に対しては配当制限規定が設けられ、それによって債権者保護が図られている。

(7) 逆基準性原則の導入

税務貸借対照表に対する商事貸借対照表の基準性をその根拠として、税法上の有利な評価規定を商事貸借対照表において適用できることとした。

(8) 売上原価法の導入

損益計算書を販売業績を念頭においた売上原価法によって作成できるようにしたことにより、総原価法との二者択一が可能となったが、企業間の比較可能性が低下することとなった。

これらの諸点から、年度決算書の情報提供機能が拡充されるとともに債権者保護思考を基本としながらも適正な期間損益計算思考が伸展しているものといえる。

次に監査規定の主要改正点を列挙してみる。

(1) 小会社を監査対象会社から除外することによって、監査制度を多元化（例えば、調査、限定監査）せずに大・中会社に監査を一元化した。

(2) 状況報告書も年度決算書の観点から監査対象とされることになった。

(3) 決算書監査人の選任規定が多様化して、宣誓帳簿監査人(会社)にまで拡大し、しかも経済監査士と宣誓帳簿監査士となるための簡易試験が実施されるようになった。

(4) 決算書監査人の独立性強化がはかられ、それに伴いその欠格事由が明確にされた。

(5) 監査報告書と監査証明書の情報提供能力が高められた。

(6) 決算書監査人の責任と規定違反に伴う制裁措置が厳格に規制された。

(7) 資本会社の規模別規制を強化し、それに伴い年度決算書の作成・公開・監査規制を段階的に区分して規制するとともに、それらを保証するために諸種の制裁措置がとられている。

以上のような商法における会計・監査規定の改正に伴って、従来の監査基準がどのように改正されているかについて比較検討してみよう<sup>(3)</sup>。なお、本稿では紙幅の関係上、新・旧の構成比較の概説にとどめ、詳細内容は別途論文に譲る。

まず「監査実施基準」の構成について新(1988年)、旧(1977年)比較してみよう。

| 旧基準 (1/1977)     | 新基準 (1/1988)       |
|------------------|--------------------|
| 〔A〕 序文           | 〔A〕 序文             |
| 〔B〕 決算書監査の任務     | 〔B〕 決算書監査の目的       |
| 〔C〕 監査実施基準       | Ⅰ. 決算書監査人の任務       |
| Ⅰ. 法律・定款への準拠性監査  | Ⅱ. 決算書監査人としての業務の前提 |
| Ⅱ. 秩序簿記原則への準拠性監査 | Ⅲ. 企業経営者の責任        |
| Ⅲ. 専門的公示の遵守      | 〔C〕 規範の遵守          |
| Ⅳ. 決算書監査の計画と監督   | Ⅰ. 法律規定            |
| Ⅴ. 一般監査手続の種類と範囲  | Ⅱ. 正規の簿記の諸原則       |

(3) Schülen, W., Die neuen Fachgutachten und weitere Themen aus der Facharbeit des IDW, WPg. Heft 1/2 1989, S. 1—36.

- Ⅵ. 内部統制組織の監査
- Ⅶ. 在高証明の監査
  - a) 一般
  - b) 棚卸資産の監査
  - c) 第三者保管資産の確認状の収集
  - d) 残高確認状の収集
- Ⅷ. 第三者の監査結果と調査の利用
- Ⅸ. 情報報告書の収集
- X. 監査実施の調書
- Ⅲ. 会社ないし組合契約・定款
- Ⅳ. 職業的意見書
- 〔D〕 監査実施原則
  - I. 計画
  - Ⅱ. 監査手続の種類と適用範囲
    - 1. 概説
    - 2. システム・機能監査
    - 3. 分析的検討
    - 4. 営業取引と在高（残高）の監査
      - a) 序文
      - b) 棚卸資産の監査
      - c) 確認状の回収
        - (1) 第三者保管資産の確認状
        - (2) 残高確認状
        - (3) 完全性陳述書
        - (4) その他の確認状
    - 5. 決算日以降の出来事の考慮
    - 6. 初度監査
    - 7. 監査結果と第三者確認状の利用
    - 8. 総合意見の形成
  - Ⅲ. 監査実施状況についての監督
  - Ⅳ. 監査調書の作成
- 〔E〕 コンツェルン決算書監査の特殊問題

この新基準では、決算書監査人と経営者の責任を区別して、決算書の作成、内部統制システムの整備は経営者の責任領域であって、監査人は監査意見に対して責任を有することを明記している。また監査手続の経済性原則を強調するとともに新しい監査手法（システム監査、ファンクション監査、分析的監査）を強調している。さらに、棚卸資産の実査、立会ならびに売掛金についての確認といった外部証拠の収集手続を通常実施すべき監査手続としている。

次に「監査報告書基準」について新・旧構成比較をしてみよう。

旧基準 (2/1977)

- [A] 序文
- [B] 一般報告基準——完全性, 真実性, 明瞭性
- [C] 株式会社第 166 条に基づく監査報告書作成基準
  - I. 監査報告書における一般的記載事項
  - II. 年度決算書の説明
  - III. 株式会社第 166 条 2 項に基づく特別報告義務
  - IV. 簿記, 年度決算書, 営業報告書の合法性と監査結果の確定
- [D] 法規に基づかない任意の決算書監査における報告基準
- [E] 株式会社 336 条 5 項に基づくコンツェルン監査報告書のための報告基準
  - I. 監査報告書における一般的記載事項
  - II. コンツェルン決算書の説明
  - III. 決算書監査人の口頭報告義務
  - IV. 監査結果の確定

新基準 (2/1988)

- [A] 序文
- [B] 一般報告基準
- [C] 商法第 321 条に基づく監査報告書作成基準
  - I. 監査報告書における一般的記載事項
  - II. 財産・財務・収益状況の記載
  - III. 年度決算書の説明
  - IV. 商法第 321 条第 1 項 4 文に基づく業績を悪化させる変化と重大な損失
  - V. 商法第 321 条第 2 項に基づく特別報告義務
  - VI. 簿記・年度決算書・状況報告書の適法性についての確認
  - VII. 監査結果の包括
- [D] 商法第 321 条に基づくコンツェルン監査報告書作成基準
  - I. コンツェルン監査報告書における一般的記載事項
  - II. コンツェルン決算書の説明
  - III. 商法第 321 条第 1 項 4 文に基づく業績を悪化させる変化と重大な損失
  - IV. 商法第 321 条第 2 項に基づく特別報告義務
  - V. 監査結果の包括
  - VI. 包括的監査報告書
- [E] 法定決算書監査以外の監査報告書原則
  - I. 監査証明書(確認の付記)を交付すべき任意監査における監査報告書
  - II. 特別証明書を交付すべき任意監査における監査証明書

これらの中でまず〔A〕については決算書監査人が監査報告書を作成するにさいして、公平性、完全性（網羅性）、真実性、明瞭性の原則を尊重することが求められている。〔C〕については、監査報告書の基本的な記載事項として、①簿記・年度決算書・状況報告書の適法性、②法定代理人が請求された解説と証明を提供したかどうか、③経済的基礎の発展と法律関係の変化、④監査実施基準（1988年）の遵守性などがあげられている。さらに詳細説明部分として、⑤年度決算書項目の詳細分類についての説明、⑥過年度と比較して業績を悪化させるような財産・財務・収益状況の変化、⑦年度利益に少なからず影響を与えた損失、⑧被監査会社の存立を危うくする事実、⑨その発展を著しく阻害する恐れのある事実、⑩法定代理人の法律・定款・会社契約約款に対する重大な違反の事実、などが明記されている。以上の記載事項の結果、外部利害関係者に公表される監査証明書書の監査結果（無限定、限定付、補足的説明事項、意見差控の別）を付記することによって、監査の結論を明瞭にしなければならない。なお、紙面の制約上〔D〕次下の説明は割愛する（基本的には旧基準と同一である）。

最後に「監査証明書基準」について新・旧構成比較をしてみよう。<sup>(14)</sup>

| 旧基準 (3/1977)                 | 新基準 (3/1988)               |
|------------------------------|----------------------------|
| 〔A〕 序文                       | 〔A〕 序文                     |
| 〔B〕 監査証明授与の一般基準              | 〔B〕 監査証明書授与の一般基準           |
| 〔C〕 無限定監査証明                  | 〔C〕 年度決算書に対する監査証明書         |
| 〔D〕 監査証明の限定または差し控え           | Ⅰ. 証明部分                    |
| 〔E〕 監査証明付記事項                 | Ⅱ. 補足的説明部分                 |
| 〔F〕 任意決算書監査における監査証明<br>と特別証明 | Ⅲ. 監査証明書の限定<br>Ⅳ. 監査証明書の拒絶 |

(14) Marks, P., Entwicklungstendenzen beim Bestätigungsvermerk—Zum neuen FG 3/1988 des IDW—(Teil I) (Teil II), WPg. Heft 5/1989, S. 121—128 und Heft 6/1989, S. 164—173.



- |                     |                     |
|---------------------|---------------------|
| I. 監査証明             | 〔D〕 コンツェルン決算書に対する監査 |
| II. 特別証明            | 証明書                 |
| 〔G〕 コンツェルン決算書に対する監査 | 〔E〕 監査報告書提出後の追加監査なら |
| 証明と特別証明             | びに継続性の変更に伴う監査証明書    |
| 〔H〕 追加監査と決算修正における監査 | 〔F〕 監査証明書の撤回        |
| 証明書                 | 〔G〕 任意の決算書監査における監査証 |
| 〔I〕 監査証明書の撤回        | 明書と特別証明書            |
|                     | I. 監査証明書            |
|                     | II. 特別証明書           |

監査証明書の記載事項〔C〕は、商法における年度決算書の目的である「真実かつ公正な概観」の伝達という主旨に対応して、従来の証明文言（簿記・年度決算書は法令に合致している）に追加して、年度決算書は正規の簿記の諸原則を遵守して、企業の財産・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、さらに状況報告書は、年度決算書の記載内容と合致しており、また企業の状況について誤解を生じていない事などを明記しなければならない。特に、この後者の部分に関しては、それは経済状況や業務 (Wirtschaftliche Lage und Geschäftsführung) に関する判断を示すものではなく、あくまでも年度決算書から判断して状況報告書に記載ある場合、その部分について両者間の合致性を確かめておくという意味である。〔C〕のIIでは、監査証明書の情報価値を高めるために、追加的注記(zusätzliche Bemerkungen)が必要な場合には、それは適切な方法で補足して説明されなければならないことが法規によって明文化され、また貸借対照表作成方法や評価方法などの継続性変更がなされた場合には、その変更によって生じた差額を附属説明書で表示し、それについて説明することが義務づけられている。なお、この度も、限定事項と付記事項（留保的付記事項と指示的付記事項）、補足的説明事項の区別がなされていることは旧基準と同様である。このような説明事項を積極的に導入することによって、英米の監査報告書（短文式）に一歩でも近づ

ける努力が払われており、従来の監査証明書の独文名を Bestätigungsvermerk から Bestätigungsbericht へと名称変更することも提案されている。それによって、範囲区分、説明区分、意見区分を明確に区分して、外部利害関係者により多くの情報を提供するとともに、正しい意思決定が可能となるように指導することができよう。

## Ⅵ. む す び

本稿で取り上げた3つの基準をいま一度比較して概観するために図解してみよう<sup>(5)</sup> (次ページ参照)。

この図から明らかなように、法定監査の領域(商法監査に依拠する監査)では監査範囲の限定はなく、したがって監査報告書と監査証明書のいずれも簡略化はできないが、ただし開示法監査では監査証明書の第2・第3文は簡略化しうるのである(会社規模が巨大であることが必要であって会社形態を問わないから)。任意監査領域では、監査契約の内容如何によって監査範囲の制約を受けることがあり、したがって監査報告段階ではそれに対応する部分について監査結果について報告すればよく、決算書以外の領域について監査報告することもありうるから、商法監査におけるような監査証明とは違う監査範囲に対応した限定された監査報告書の場合が多い。

EC理事会指令の国内法制化に伴って、西ドイツでは商法監査制度が定着し、監査対象会社の拡大と監査基準の整備がおこなわれる一方、公認会計士の独立性が一層強化されることになった。商法監査であることから会計的には債権者保護思考を基礎としながらも、適正な期間損益計算思考が伸展し、年度決算書の情報機能が拡充されて、それが監査規定にも反映されて、監査報告書と監査証明書がより情報提供機能を増加せしめるとともに、監査人に

(5) Schülen, W., a. a. O., S.7.

| 法律条文  | 監査実施基準                  | 監査報告書基準                      | 監査証明書基準                         |
|---|-------------------------|------------------------------|---------------------------------|
| 商法監査（317条）<br>（年度決算書監査）<br>商法 317 条に依拠する組合法監査（53条 2 項）<br>商法監査に依拠する金融制度法監査（27条 2 項）<br>商法監査に依拠する保険監督法監査（57条 2 項）<br>商法監査に準ずる開示法監査（6条 1 項） | 専門意見書1/1988             | 専門意見書2/1988<br>に基づく簡略されない報告書 | 商法 322 条 1 項に基づく簡略されない証明書       |
|   |                         |                              | 第 1 文(注1)<br>第 2 文・第 3 文簡略可(注2) |
| 任意監査  | 限定された監査範囲               | 最小限記載の報告書                    | 特別証明書                           |
|   |                         | 報告書なし                        | 最小限記載の特別証明書                     |
| 簿記について監査、年度決算書の調製   | 簿記について監査、年度決算書の調製       | 最小限記載の報告書                    | 特別証明書                           |
|   |                         | 報告書なし                        | 最小限記載の特別証明書                     |
| 決算書以外の監査業務または決算書以外の調製作業   | 決算書以外の監査業務または決算書以外の調製作業 | 監査報告書と調製報告書との区分              | 監査対象に対応する特別証明書                  |

(注1) 第1文＝簿記・年度決算書は法令に合致している。

(注2) 第2文＝年度決算書は正規の簿記の諸原則を遵守して企業の財産・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。

第3文＝状況報告書は年度決算書の記載内容と合致しており、また企業の状況について誤解を生じていない。

関する責任、職務原則などの人的基準は法律により規制する一方、実施・報告面については法律条文を補足しつつ、監査実務を積極的に取り入れた監査基準として整備して法律の変更、実務の発展に即応してゆくことに努められている。このような西ドイツの監査制度のあり方は、わが国の商法監査制度のあり方や監査基準の再検討が迫られている今日、一考に値するものと考えられる。

(加藤 恭彦)