

西ドイツにおける決算監査人の監査報告書

——決算監査人と監査役会の連携——

片木晴彦

第一章 本稿の課題

第二章 西ドイツの経営・監査機構と監査報告書

第三章 監査報告書の記載事項

第四章 拡大された報告義務と監査手続

第五章 終わりに

第一章 本稿の課題

西ドイツ商法三二一条、三二二条⁽¹⁾によれば、決算監査を担当した決算監査人 (Abschlussprüfer) は、取締役ならびに監査役会に提出され、非公開の監査報告書 (Prüfungsbericht) と、年度決算書に添付され、一般に公表される監査証明 (Bestätigungsvermerk) との、二通の報告書を提出しなければならない。監査証明が原則として、監査意見、即ち年度決算書ならびに状況報告書が正規の簿記の原則 (den Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung) に基づき、会社の財産・財政・収益の状況についての真正な外観 (ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild) を伝えるかいか (従って日本の商法監査や証券取引法監査における監査報告書に対応するのは、この監査証明である) のみを示すのに対し、監査報告書には、監査証明に記された監査意見の他、会計監査の方法・結論に対する詳細な説明と根拠付け、年度決算書の各

項目の説明、さらには会社の財産・収益状況の大幅な悪化があるときはその旨についても記載される。さらに、会社の存続・発展を脅かすような隠れた危険、または取締役の法令定款に違反した業務執行を、決算監査人が任務遂行中に発見したときは、その事実についても報告しなければならぬ。本稿は、このように極めて多様な内容を含む監査報告書について考察を加える。

会計監査は、会社の会計報告が、法令に適合し、会社の財産、収益の状況を適正に表示しているかどうかを確認することを、伝統的な目的としてきた。監査を経た財務諸表から、会社の経営上の問題点を読み取り、さらに財務諸表にも明瞭に現れないような、会社の経営上の危険を認識することは、本来会計監査の任務領域ではなく、むしろ経営監査に含まれているはずである。

西ドイツにおける中心的な学説は、監査報告書は決算監査人に経営監査の義務まで課すものではなく、報告義務のみを拡大したものである、としている（後述第四章）。しかし監査義務の拡大なしに、どうやって拡大された報告義務を遂行するのかという疑問も提起されている。⁽²⁾ もしそれが可能であるとしたばあい、会計監査のいかなる要素が監査報告書の拡大された報告事項の把握を可能にするのだろうか。これらの点の分析も、本稿の課題である。

日本においては昭和四九年の商法改正により、会計監査人監査の制度が導入された。そして商法特例法八条一項は、会計監査人に対し、職務を行うに際して、取締役の職務執行に不正の行為、または法令定款に反する行為を発見したときには、その旨を監査役に報告するよう求めている。⁽³⁾ 同条は、西ドイツ株式法の規定に範をとったものである。同規定も、会計監査人に業務監査の義務まで課したものである、と解されているが、報告義務の具体的内容は必ずしも明らかではない。一方昭和五六年の商法改正は、会計監査人の選任権限を取締役会から株主総会に移行させて（商法特例法三条一項）、会計監査人の地位の安定を図り、また監査役の会計監査人に対する報告請求権を明定した

(同八条二項)。このような改正は、会計監査人が監査役と密接な連携を保ち、会社監査の充実を図ることを求めていると思われる。⁽⁵⁾ 本稿は、このような連携の内容を考える参考となることを企図している。

- (1) 西ドイツでは、会社法調整のためのEC委員会第四、第七、第八ディレクティブ実施法 (Der Gesetz zur Durchführung der Vierten, Siebenten, Achten Richtlinien des Rates der Europäischen Gemeinschaft zur Koordinierung des Gesellschaftsrecht vom 19. 12. 1985. 略称会計基準法: Bilanzrichtlinienrecht = BilRiLG) が一九八五年一月に成立し、会社の計算、監査に関する規定が大幅に改正された。決算監査人に関する規定も株式法一六二条以下から、商法三一六条以下に移っている。同改正は、監査証明の様式について、若干の変更を行っているが、本稿の主題としている、監査報告書については、基本的な変更はないようである。本稿では、条文の引用は特にことわりのない限り、新法によってなされている。又一九六五年株式法との違いについては適宜指摘していく。参照、高田正淳「西独における監査制度の改正」商事法務一〇六六号二頁(一九八六)、中村忠「西ドイツの新監査制度に学ぶ」月刊監査役二二七号四頁(一九八六)。なお以下では慣例により、敬称を省略している。

- (2) P. Burkcl, Die Bedeutung des §166 Abs. 2 AktG für die aktienrechtliche Pflichtprüfung, S. 2 (1977).
- (3) 山村忠平「会計監査の特別報告の義務」吉永栄助古稀記念・進展する企業法・経済法二二三頁(一九八二)。
- (4) 味村治「株式会社監査制度改正試案の解説」商事法務四六〇号一六頁(一九六八)、龍田節・注釈会社法補卷一三〇頁(一九八〇)。
- (5) 元木伸・改正商法逐条解説二八五頁(一九八一)、稲葉威雄・改正会社法三七〇、三九三頁(一九八二)。また昭和五六年改正を契機に、決算監査人と監査役の関係についての考察が深まっている。参照、特集「会計監査人の職務」産業経理四〇巻二号一三頁(一九八〇)、志村治美「監査役と会計監査人の連携」蓮井良憲選暦記念・改正会社法の研究五六七頁(一九八四)。

第二章 西ドイツの経営・監査機構と監査報告書

(一) 西ドイツの経営機構　まず本稿の記述に必要な範囲で、西ドイツの株式会社の経営・監査制度を概説する。西ドイツ株式法では、会社の経営は取締役 (Vorstand) に委ねられる (株式法七六条)。取締役会制度は規定されおらず、取締役は、定款に別段の定めがない限り、共同して業務を執行し、また会社を代表する (株式法七七条、七八条)。これに対して、会社の監督機関としてはまず監査役会 (Aufsichtsrat) がある。監査役会は株主の代表、そして会社によつては労働者代表ならびに中立の委員により構成される (株式法九六条)。

監査役会は、取締役の任免権限を有する (株式法八四条)。従つて、監査役会は取締役の経営資質・能力をも評価しなければならず、その監査も取締役の業務執行の適法性に留まらず、その経営的妥当性にまで及ぶ、と解するのが通説である。⁽⁶⁾

また監査役会構成員は業務の委託を受けることはできないが、定款または監査役会自身が定めた特定の業務事項については、取締役は監査役会の事前承認を得なければならぬ旨を定めることができる (株式法一一一条四項)。この限りで、監査役会は業務執行の共同決定者の役割を果たす。また会社の計算書類は、原則として監査役会の承認により、確定する (株式法一七二条)。

このようにみていくと、西ドイツの監査役会は、日本における監査役と比べて会社の経営に係わる度合がはるかに強く、日本の取締役会に対応する役割を部分的に果たしている、と解することができよう。

(二) 決算監査人による決算監査　年度決算書に対する法定監査は、一九三一年株式法改正によつてもたらされた。⁽⁷⁾但しこのときの決算監査は株式会社社の内部業務にすぎず、監査結果の一般への開示は規定されていなかった。また取締役、監査役会、全株主の同意があれば監査を省略することもできた。⁽⁸⁾一九三七年株式法に到つて、決算監査は年度決算書の確定のための必要条件として放棄不可能なものとなり (一九三七年株式法一三五条)、また監査証明を一般に開

示される年度決算書に添付することが求められるようになった（一九三七年株式法一四〇条）。決算監査の構造にはそれ以来、基本的な変更はない。⁽⁹⁾

決算監査人となる資格を有する者は、原則として会計専門職たる経営監査士（Wirtschaftsprüfer）または経営監査会社（Wirtschaftsprüfungsgesellschaft）である。但し中会社たる有限会社については、より軽度の職業会計人たる宣誓帳簿監査士（vereidigter Buchprüfer）または帳簿監査会社（Buchprüfungsgesellschaft）にも、決算監査人たる資格が認められる（商法三一九条）⁽¹⁰⁾。

決算監査の対象は会計帳簿を含む年度決算書（貸借対照表、損益計算書ならびに資本会社にあつてはその附属明細書を含む）、および状況報告書である。⁽¹¹⁾ 年度決算書の監査においては、その法令定款適合性が監査される。状況報告書の監査においては、その記載が年度決算書の記載と一致し、またその他の記載が会社の状況に関して虚偽の像を伝えていないかどうかを監査する（商法三二七条一項）⁽¹²⁾。

(三) 監査報告書 商法三二一条は以下のように規定している。⁽¹³⁾

(1) 決算監査人は監査の結果について書面で報告しなければならない。特に帳簿、年度決算書、状況報告書、コンツェルン決算書ならびにコンツェルン状況報告書が法令に適合し、また法定代表者が要求された説明、証拠を提出したかいなかについて報告しなければならない。年度決算書の各項目は区分され、十分に説明されなければならない。年度決算書に少なからざる影響を及ぼす財産、財政、収益状況の悪化については、指摘のうえ、十分な説明がなされなければならない。

(2) 決算監査人がその任務の遂行中に、被監査企業の存立を危うくし、若しくはその発展を著しく阻害する事実を確認し、または法定代表者の法令若しくは定款に対する重大な違反を認識するに到った場合は、その旨を報告しなけ

ればならない。

(3) 決算監査人は報告に署名し、法定代表者に提出しなければならない。

本条のうち、第二項は一九六五年株式会社法改正において、第一項第四文は一九八五年会計基準法によって新設された。ドイツ商法が一貫して、監査報告書の報告能力の向上を求め続けてきたことがわかる。

(四) 監査報告書の持つ意味 監査報告書はまず第一に、決算監査人が自己の任務の遂行状況を報告し、年度決算書に対する決算監査人の監査意見を基礎付ける役割を有する。第二に監査役会、さらには会計担当でない取締役が、自己の任務を遂行する判断根拠となる。⁽¹⁴⁾ 監査報告書は監査役会にとって、会社の会計に関する、取締役から独立した情報源となる。アドラー・デュエリング・シュマルツは、かかる情報が特に中小の株式会社において重要な意義を有することを指摘する。⁽¹⁵⁾

取締役は年度決算ならびに状況報告書に監査報告書を附して、利益処分案とともに監査役会に提出する(株式法一七〇条)。監査役会は年度決算書、状況報告書ならびに利益処分案を監査する(株式法一七一一条)。注意すべきは監査役会は最初から監査報告書を手にしたうえで自己の会計監査を実施することである。⁽¹⁶⁾ そして監査役会による会計監査は、年度決算書ならびに状況報告書の法令適合性に留まらず、取締役の会計政策の妥当性、合目的性にまで及ぶと解される。⁽¹⁷⁾ 従って監査役会は、決算監査人の監査意見、その根拠付けならびに年度決算書の各項目に関する説明を参照し、ないしはそれらを前提として、より広い見地から、取締役の会計活動の適切性、妥当性を監査することになる。なお、決算監査人による監査は、年度決算書確定のための必要条件ではあるが(商法三一六条一項第二文)、無限定の監査意見が表明されることは必要ではない。監査意見の内容如何に係わらず、監査役会の同意により、年度決算書は確定する(株式法一七二条)。

従って会社会計の内部的な確定、監査手続との関係では、決算監査人の監査、ならびに監査報告書は、監査役会の会計監査に情報を提供し、その任務遂行を補助するにすぎない。しかしこのことは、決算監査人の監査役会への従属を意味するものではない。決算監査人は会社より独立した会計専門家として会計監査を実施し、監査意見を表明する。同意見は監査証明として年度決算書に添付されて、一般公衆に開示され、年度決算書の信頼性を担保する。この限りで決算監査人の会計監査は、監査役会の会計監査とは独立した意義を有するものである。⁽¹⁸⁾

また監査報告書は、監査役に対する「危機警告」機能を果たす。⁽¹⁹⁾ 監査役会は、その広範な権限に基づき、会社の経営上の問題点につき、あるいは取締役に対処を求め、あるいはその承認権に基づき、自ら共同決定権者として事態に対処する。監査役会の監督権限はここでは予防的な性格を有する。⁽²⁰⁾ 決算監査人の監査報告書は、監査役会に会社の経営上の危険を早期に警告することにより、監査役会の監督権の迅速な行使を促す。

会計監査は、多かれ少なかれ会社の経営管理に対する指導的側面を有する。⁽²¹⁾ しかし西ドイツの場合、指導的側面が監査報告書という形で法的に制度化されていること、また報告の範囲が、会計組織の持つ問題点に留まらず、会社の経営上の問題点にも及ぶ点に大きな特色が見られる。⁽²²⁾

(6) H. Würdinger, Aktienrecht und das Recht der Verbundenen Unternehmen, 4. Auflage, 1981, S. 126; Adler/Düring/Schnaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 4. Auflage Band 2, 1984, §171, Tz. 8.

(7) 一九三一年九月一九日ライヒ大統領命令 (Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steuerermessie vom 19. 9. 1931, RGBl. I 493) により、商法二六二条a項からも項までが新設され、貸借対照表監査人 (Bilanzprüfer) による会計監査が規定された。もっとも、それ以前から、会社の監査役(通常は会社の大株主ないしはその代理人である)が実施する監査の履行補助者として、会計専門家を使用するのが一般的であったようである。参照、高柳龍芳・ドイツ監査制度論五九頁以下(一九八一)、H. Zedelmaier, Die Aufgaben, Rechte und Pflichten des

- aktienrechtlichen Abschlussprüfers, 1957, S. 4-6.
- (8) Adler/During/Schmalz, 前掲注(9) §162 Tz. 5.
- (9) 西ドイツにおける決算監査の実施原則「監査報告書作成原則ならびに監査証明作成原則は、経営監査士の私的職業団体である経営監査士協会(DaW) Institut der Wirtschaftsprüfer)により作成公表されている。参照 Fachgutachten 1/1977 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V., Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlussprüfungen; Fachgutachten 2/1977, Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen; Fachgutachten 3/1977, Grundsätze für die Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen, WpG, Heft 8, 1977, S. 210.
- (10) 新会計基準法は、義務的監査の範囲を大幅に拡大し、商法二六七条一項の要件(貸借対照表資産額三九〇万ドイツ・マルク、年間売上高八〇〇万ドイツ・マルク、年間平均従業員数五十人の三要件のうち、少なくとも二要件を超えないこと)を満たす小会社以外のすべての資本会社(株式会社、有限会社、資本合資会社)に対して決算監査が義務付けられた。また中会社とは、商法二六七条二項によると、第一項の要件を二以上満たし、かつ貸借対照表資産額一、五五〇万ドイツ・マルク、年間売上高三、二〇〇万ドイツ・マルク、年間平均従業員数二五〇人の三要件のうち、少なくとも二つを超えない会社をいう。
- (11) 一九六五年株式法一四八条では、年度決算書は貸借対照表と損益計算書とによって構成され、別に営業報告書(Geschäftsbericht)が、年度決算書の内容を解説する説明報告(Erläuterungsbericht)と、会社の営業の推移及び会社の状況について報告する状況報告(Lagebericht)との二内容を含んでいた(一九六五年株式法一六〇条)。新法は、第四ディレクティブに従い、英米法系の財務諸表概念を採用し、従来の説明報告を附属明細書(Anhang)として、年度決算書の一部に含めている(商法二六四条一項、二八四条)。営業報告書は、状況報告としてのみ残ることになった(商法二八九条)。
- (12) 一九六五年株式法一六二条によれば、決算監査人は年度決算書の法令定標準拠性を監査する他、営業報告書についてもその全体を監査する。但し営業報告書の記載のうち説明報告については法定の記載事項の記載がなされているかどうかを監査するが、状況報告についてはその記載が会社の状況について虚偽の像を伝えていないかどうかを確認する。このとき、記載事項を個別に監査する必要はない」と理解されている。参照 Begründung zum Entwurf eines Aktiengesetzes,

- Bundestag Drucksache IV/171 1962, S. 181 ; Godin-Wilhelmi, Aktiengesetz, 4. Auflage, 1971, §160 Anm. 2. 新法における年度決算書、状況報告書の構成の変更（前注）にも係わらず、監査の対象、目的についての基本的な変更はない」と会計基準法の政府草案趣意書は説明している。参照、Bundestag Drucksache 10/317 1983, S. 95.
- (13) 一九六五年株式法一六六条に対応する。新法では、第一項第四文が新たに加わり、コンツェルン決算書ならびにコンツェルン状況報告書が監査対象に加えられた。その他の点は、一九六五年株式法と変わらな。
- (14) D. Hild, Zum Prüfungsbericht nach §166 AktG, DB 1972, Heft 31, S. 1445.
- (15) Adler/Düning/Schnalitz, 前掲注(9), §166 Tz. 10-11.
- (16) 日本の商法特例法によれば、監査役が取締役より計算書類を受領してから、会計監査人の監査報告書を受け取るまでの間に四週間の期間がある（商法特例法一二条一項、一三条一項、一四條一項）。山村忠平は、日本と西ドイツとのこのような差異に着目して、商法特例法の四週間という期間は、監査役が会計監査人の監査報告書に依存することなく、監査役が独自の立場で監査をするように法が監査役に付与した期間と解する他はないのに対し、西ドイツでは、監査役会は、決算監査人の監査報告書に依存しつつ（独自の判断は必要としても）、年度決算書、営業報告書の監査をなすべきことを法自ら予定している」と解している。参照、山村忠平「会計監査人の職務—産業経理四〇巻二号—一八頁（一九八〇）」。
- (17) Adler/Düning/Schnalitz, 前掲注(9), §170 Tz. 8 ; H. Cierni, Abschlussprüfung und Aufsichtsrat ZGR 1980 Heft 4, S. 457.
- (18) 西ドイツにおいても日本においても、決算監査人ないしは会計監査人の専門的資格は法定され、かつ各々の被監査企業からの独立性が厳しく規定されている（西ドイツ商法三一九条、商法特例法四條）。この専門性と独立性故に、決算監査人や会計監査人の会計監査は、会社の経営に直接関与しない一般株主、債権者、ひいては一般公共の信頼を得られるのである。もちろん、会計監査が一般公共からの信頼を得るといふ事実と、決算監査人や会計監査人の一般公共に対する法的責任が直ちに結び付くものではない。西ドイツでは、決算監査人の会社外の第三者に対する責任は法定されており、一般民事上の責任（*privatrechtliche*）見解は一致しつつある。参照、W. Ebke, Wirtschaftsprüfer und Dritthaftung (1983) ; K. P. Esser, Die *Zivilrechtliche Haftung des Wirtschaftsprüfers gegenüber Dritten* aus dem Bestätigungsvermerk nach dem Aktiengesetz und nach dem Entwurf eines Gesetz über den Vertrieb von Anteilen an Vermögensanlagen (1981)。以下

決算監査人ないし会計監査人の資格の法定は、法が会計監査の一般公共への寄与を明確に意識していることを示すものであり、それだけに一般公共の期待と信頼を具体化するような監査任務の確定が求められるわけである。

(19) 参照 W. Strobel, Die Krisenwarnproben des Wirtschaftsprüfers nach §166 II AktG, DB 1977 Heft 46, S. 2153 ; H. Clemm, Erwartung an die Abschlussprüfung, WpG 1984 Heft 23/24, S. 647.

(20) 参照 C. Freiling, Zur Überwachung der Aktiengesellschaft durch Aufsichtsrat und Abschlussprüfer, ZfbF 1978 Heft 10/11, S. 712 ; Würdinger, 前掲注 (9) S. 136.

(21) 日本における会計監査についても、その指導的側面は認められている。参照、優和公認会計士共同事務所編・非公開会社の会計監査事例九頁(一九八五)。

(22) 高柳、前掲注(7)、八一頁も、西ドイツの法定監査の特色として、経営者の経営管理の一環として間接的に管理する指導的役割の重要性を挙げており、経営者の会計活動の批判的評価を監査の第一義的目的とし、指導的役割を、単に付随的役割と割り切って理解するのは極めて困難だとする。

第三章 監査報告書の記載事項

(一) 会計監査の結果の報告 監査報告書には監査の方法の概要ならびに監査の結果が示される。監査証明が限定または拒絶されたときには、その理由が詳細に示されなければならない。⁽²³⁾ また経営監査士協会の専門意見書によれば、監査の限定に到らないような会計上の問題、さらには会計監査の遂行中に見出された会計組織の欠陥についても、報告されるべきである。⁽²⁴⁾ これらの欠陥が、決算監査人と取締役との協議を通じて、既に改善され取り除かれたか
いなか、係わりがない。これらの報告は、報告受領者が被監査会社の会計システムの組織、機能状況につき理解を深めることを目的にしている。⁽²⁵⁾

(二) 年度決算書の各項目の分類・解説 アドラー・デュリリング・シュマルツによれば、年度決算書の分類・解

説の目的は、取締役とともに年度決算書を確定する監査役会に、年度決算書に関する独立した見解を提供することにある。監査役会は、株主や一般公衆が営業報告書の説明報告（一九八五年改正前）によって知りうる以上の内容を監査報告書に期待しており、従って解説は説明報告を補足する、詳細なものであることを必要とする、という⁽²⁶⁾。もっとも、一九八五年会計基準法による附属明細書は、従来の説明報告と比べると、報告内容を大幅に拡充させている（商法二八四条、二八五条）。この改正が監査報告書における年度決算書の解説の重要性を低下させるのか、それともより一層詳細な解説を求める結果となるのかは、注目される⁽²⁷⁾ところである。

(三) 会社の財産・収益状況等の分析 会社の財産・収益状況の分析は、一九六五年株式法改正の以前から、慣行として監査報告書において報告されていた。経営監査士協会は同改正において、かかる事項を監査報告書の法定記載事項とすることを提案している⁽²⁸⁾。連邦議会の法律委員会は、同提案を結局は退けたが、同委員会も財産・収益状況の解説がほとんどの監査報告書において記載されていることは認めており、明確な法規定がなくともかかる慣行は維持されるものと考えていたようである⁽²⁹⁾。現在の経営監査士協会の専門意見は、年度決算書の各項目の分類・解説は、当然に会社の財産・収益状況の解説に進み、むしろ両者は不可分一体とみるべきである、と解している⁽³⁰⁾。

経営監査士協会の専門意見によると、いかなる内容を報告するかは、情報の報告受領者たる取締役、監査役会にとって有する意義に従い決するべきである⁽³¹⁾。アドラー・デュリング・シュマルツは、その際、監査役会が業務執行の適法性の監査に留まらず、業務の妥当性、合目的性の監査をも目的としていることを、考慮するべきだとする⁽³²⁾。

一九八五年会計基準法は、会社の財産・収益・財政状況の悪化で、年度決算書に少なからざる影響を与えるものについて、監査報告書の法定記載事項とし、従来からの慣行を部分的に法定化した（商法三二一条一項第四文・本稿第二章⁽³³⁾）。これにより監査報告書の報告能力がいっそう高まる⁽³³⁾ことが期待されている。このような報告義務を履行する

ためには、会計報告の内容が会社の状況を真正に伝えているかどうかを確認するだけでは足りず、その内容が会社の経営に及ぼす影響を考慮することも必要になる。決算監査人の「危機警告機能」の初期次元、と評しえる。

(四) 特別報告義務(商法三二条二項)の成立 企業の存立・発展を脅かす危険のある事実、または会社代表者の法令定款違反行為の指摘は、決算監査人の「危機警告機能」の典型である。会社の財産・収益状況の分析が、一応は年度決算書に記載された企業の過去の活動を対象としているのに対し、ここでは、年度決算書に示されない活動や、企業の将来の活動が対象となる。

特別報告義務は、一九六五年株式法改正で新設されたものであるが、その先例となったのが、一九五四年一月五日連邦通常裁判所判決である。⁽³⁴⁾ 同判決は、終戦直後のマルク切り換えに伴う表面的な評価益の存在に惑わされ、多額の設備投資を実行した結果、資金繰りが悪化し、結局は倒産した株式会社について、原告の同社管財人が、被告の同社決算監査人の責任を問うた事例である。原告は、被告がその任務を怠り、会社の危機的状況を報告しなかったため、設備投資が実行されたのだと主張した。

判決は、従来の慣行に反して、決算監査人の任務を限定的に解し、⁽³⁵⁾ 会社の営業の推移や会社の経営状況についての一般的報告義務を否定する。しかし他方で、判決は、決算監査人が会社の機関であることを強調し、そこから決算監査人の会社に対する特別の報告義務を導き出す。

「契約と、機関としての地位は、特別の信頼関係を生ぜしめ、また忠実義務を基礎付ける。その結果決算監査人は、決算監査の遂行中に「会社の」業務執行、収益性、流動性に重大な疑念を抱くときは、警告を発することを求められる」。⁽³⁶⁾

一九六五年株式法一六六条二項は、この判決の理念を踏襲したものである。⁽³⁷⁾ なお、一九五四年判決は特別報告義務

の根拠を決算監査人の「機関的地位」よりもたらされる忠実義務に求める。これは、決算監査人の任務範囲を年度決算書の適法性の監査に留めておきながら、会社の経営状態についての特別報告義務を認めるといふ、一見矛盾した結論を基礎付けるためであろう。今日では、決算監査人の特別報告義務は、あえて決算監査人の「機関性」を持ち出さずとも、監査契約そのもの、あるいは監査契約の履行に伴う信義則上の義務により根拠付けられる、と解する説が多数⁽³⁸⁾。

(五) 特別報告を要する事項 本項の報告事項には、企業の流動性・収益性の急激な悪化のように、年度決算書の中で明らかになっている事項もある。これらの事項は監査役会、取締役にも既に認識されていることが多いが、「決算監査人の警告は、その会社内における地位、その専門的資格、あるいはその人格的信用によって、ときに既に示された見解の見直しを導くのである」⁽³⁹⁾。

もっとも商法三二一条一項第四文が新設されており(本章三)、かかる事項は同文の報告事項に重なる。すると第二項による報告の重点は、年度決算書には直接現れないような、会社経営上の潜在的危険に置かれることになる。

そもそも一九五四年判決が問題としたのは、十分な資金調達の見込みがなされた過大な設備投資であった。このような事項は年度決算書の分析により明らかになるものではなく、会社の投資・経営計画の分析を必要とする。同種の事例として、アドラー・ドューリング・シュマルツは、重大な不利益を生ぜしめる恐れのある契約、製品の選択についての誤った企業政策、等を挙げている⁽⁴⁰⁾。

これらの事項の報告は、被監査会社の将来に対する決算監査人の評価・分析を含むことになるが、かかる評価は会計監査において当然に決算監査人にもたらされるものではない。会計監査は基本的には、被監査会社の過去の活動

の報告の監査であり、会社の将来の計画の監査ではないからである⁽⁴¹⁾。さらに、投資計画に対する批判は、会社経営者の経営政策そのものの評価を含んでおり、その意味で経営監査に明確に踏み込んでゐる。会計報告の真实性のみを審査する本来の会計監査とはもちろん、年度決算書記載事項の分析である財産・収益状況の報告とも、同一線上では論じられない。一九五四年判決に批判的なギルゲンゾーンが、同判決は、会社の現在の状況 (Lage der Gesellschaft) の報告と、企業の将来をも含むその経営環境 (wirtschaftliche Verhältnisse) とを混同しており、会社の状況の報告義務を否定しておきながら、経営環境に関する報告を求めるのは矛盾している、と非難するのも、故あるところであらう⁽⁴²⁾。

また、本項は、取締役の重大な法令款違反行為をも、報告対象とする。ここで問題なのは、会計事項以外の違反である。会計規定に関する違反は、本条一項により当然に報告を義務付けられるからである⁽⁴³⁾。

(23) 一九六五年株式法一六七条二項のもとでは、決算監査人が監査証明を拒絶するときには、拒絶理由の記載が予定されていない。新法では監査証明の拒絶の場合についても、その限定の場合と同様、理由を附すことになっている (商法三三二条三項第三文)。これにより監査証明の報告能力は大きく改善する。参照 W. Grewe, Die Pflichtprüfung nach neuem Recht, Wpg 1986 Heft 4, S. 92.

(24) IdW, Fachgutachten 2/1977, 前掲注 (9) C IV.

(25) K. H. Forster, Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung, Berichterstattungen und der Erteilung von Bestätigungsvermerken, Wpg 1977 Heft 1/2, S. 5.

(26) Adler/Düning/Schmalz, 前掲注 (9) §166 Tz. 32.

(27) 一九八五年会計基準法は、附属明細書を年度決算書に含めてゐる (前掲注 11)。そこで、附属明細書も、監査報告書で解読すべき「年度決算書の各項目」に含まれるのかどうか問題となる。グレーヴェは、附属明細書の記載にも報告が必要と解しているようであり、だとすると、監査報告書は附属明細書の詳細な報告をさらに分析・補充することになる。参照 Grewe, 前掲注 (23) S. 90.

- (28) Hild 前掲社 (1) S. 1446-1447.
- (29) Bundestag Drucksache IV/3296 1965, S. 38. 法律委員会は、財産・収益状況の分析を法定記載事項として明定すること
は、会計監査の範囲やその拡大を推定される恐れがあると判断した。
- (30) IdW Fachgutachten 2/1977, 前掲注 (9) C II. 「年度決算書の各項目の分類と十分な解説の義務は、原則として、財産
・収益状況の推移の報告にまで及ぶ。かかる報告はよき慣行にも合致する。」
- (31) IdW Fachgutachten 2/1977, 前掲社 (9) C I Ann. 6.
- (32) Adler/Düring/Schmalz, 前掲社 (9) S. 166 Tz. 32.
- (33) Bundestag Drucksache 10/317 1983, S. 95. この規定の新設に伴う「悪化」「少なからざる影響」といった概念は、
実務上の解釈基準を設ける必要が生じうる。参照 Grewe 前掲注 (23) S. 90.
- (34) BGH Urt. v. 15. 12. 1954, BGHZ 16, S. 17. 破産会社W社は、一九四八年までに二九万四千ライヒス・マルクの債務超過
を計上してからの、マルクの切り換えに伴う経理操作で、表面上は二四万三千ライヒス・マルクだけ資産が債務を上回る
こととなった。そこで同社は、一二〇万ライヒス・マルクにのぼる投資を実施したが、資金負担に耐えきれずに倒産した。判
決は、原審判決は、被告の会社に対する忠実義務より生じる、助言義務 (Redepflicht) について沈黙しているが、被告が同
義務を適切に履行していれば、本件投資自体は防ぎえなかったとしても、会社は早期に更生策を実施し、最悪の事態は回避
しえた可能性があるとして、原審判決を破棄した。なお参照 河本一郎「決算監査役の特報報告義務」別冊ジュリスト・ド
イツ判例百選一三〇頁(一九六九)。
- (35) W. Girgensohn, Der Aufgabenbereich des aktienrechtliche Abschlussprüfers, Wpg 1955 Heft 7, S. 152. この中で、財産
・収益状況の報告は、慣行によらざるに、慣行にまで到達して来たとは認められず、判決の結論は正しくある」との反論
がある。参照 A. Moxter, Der Aufgabenbereich des aktienrechtlichen Abschlussprüfers, Wpg 1957 Heft 11/12, S. 274.
- (36) BGHZ 16, S. 25.
- (37) Bundestag Drucksache IV/171 1962, S. 183.
- (38) H. Bröner, Aktiengesetz Großkommentar, 3. Auflage 1970, §168 Ann. 8; Burkel, 前掲社 (9) S. 27-28; P.
Müller-Froelich, Ist der Abschlussprüfer ein Organ der Aktiengesellschaft? Wpg 1972 Heft 20, S. 550-552. 一方ホルター

・ドューリング・シュマルツは、決算監査人の独立・公平なる任務遂行を、その機関たる地位より基礎付け、そこからさらに決算監査人の忠実義務を導き出す。参照 Adler/Düring/Schmalz, 前掲注(9) S. 164 Tz. 3, S. 168 Tz. 7.

(39) BGHZ 16, S. 26.

(40) Adler/Düring/Schmalz, 前掲注(9) S. 166 Tz. 61.

(41) Burkell, 前掲注(2) S. 51. 「企業の危険な状況の早期認識に関して、特に調査の拡大との関連で以下のことを明確にしておかなければならない。ここで決算監査人に求められている報告は、存立の危険、または発展の阻害の分析をも含めて、すべて将来に向けての決定の考察を前提としている。しかしながら企業の切迫した危険を予想させる、将来に関する情報は、株式法上の義務的監査の枠内で当然に決算監査人の手に入るものではない。企業ないしはその計画の分析を通じてはじめてかかる認識の重大な源泉を導き出しうるのである」。

(42) Girsensohn, 前掲注(35) S. 154, 155-156.

(43) Bundestag Drucksache IV/171 1962, S. 183.

第四章 拡大された報告義務と監査手続

(一) 監査された状況の利用 一九六五年株式法一六六条第二項に関する政府草案趣意書は、会社の状況や業務執行は決算監査の対象ではない、とことわっている。⁽⁴⁴⁾ また経営監査士協会の専門意見も、同項の報告義務は、正規の決算監査の遂行中に決算監査人が知りえた事実のみを対象とする、として、⁽⁴⁵⁾ 一六六条二項の特別報告義務が監査の範囲を拡大するものではないことを強調している。このように見る限り、「経営状況の監査が要求されているのではなく、監査がなされたという状況が利用されているにすぎない」と解される。⁽⁴⁶⁾

しかしその場合でも、拡大された報告義務は、決算監査の手続の中に如何に組み込まれているかを、検討しなければならぬ。次節ではこの問題の検討を、西ドイツにおける議論に拠って行うが、問題自体は西ドイツ固有の問題

ではなく、現代会計監査の特色として、日本あるいはアメリカ合衆国においても共通して見られる現象である。⁽⁴⁷⁾

(二) 現代会計監査の検討 第一に今日の会計監査は、被監査会社の内部統制組織の充実を前提とした、試査監査である。⁽⁴⁸⁾

会計報告の対象となるあらゆる取引や資産の実在性を、監査人（本節に限り、職業専門家として会計監査を実施するものを総称する呼称として「監査人」たる名称を用いる）が個別に検査することは、時間的にも費用的にも不可能である。そこで、被監査会社の会計統制組織の存在や、その機能状況を監査人が確認したうえで、監査人自身の監査手続を補充的に実施し、計算書類の信頼性について意見を述べるのが、現代監査の構造である。⁽⁴⁹⁾

この場合には、監査人の監査手続の中で、被監査会社の内部統制の組織・運営状況の調査ないし評定の手続の占める地位が極めて大きくなる。経営監査士協会の専門意見も、「被監査会社の規模の拡大と、会計組織のオートメ化の進展により、内部統制の監査は、適切かつ重大なる監査手続として位置付けられるようになっていく」と指摘している。⁽⁵⁰⁾

内部統制の調査・評定手続の重視は、監査手続の比重が期末監査より期中監査に移行することを意味する。⁽⁵¹⁾ また、監査の目的を計算書類から会計組織そのものへと変化させるものではないにせよ、会計組織全体、ひいては被監査会社の活動全体に対する監査人の関心を高めることは確かである。

第二に、適正な監査遂行のためには、企業の経営環境の理解が不可欠である。監査人は、監査計画を作成して、自己の監査手続の内容や範囲を決定するにあたり、被監査会社の経営環境をよく理解しなければならぬ。⁽⁵²⁾ 現代の企業活動はますます複雑化・多様化しており、被監査会社の営業活動の特色の理解なしには、効果的な監査は図りえない。⁽⁵³⁾ 又、被監査会社の財産・収益の状況が全体的または部分的に悪化しているときには、会社の会計処理の適正さにつき、特に慎重な監査が求められる。⁽⁵⁴⁾

第三に、現代会計の中には経営者の将来に関する予測や見積が組み込まれており、会計監査においてもかかる予測・見積の正当性の評価が求められる。⁽⁵⁵⁾

固定資産の原価償却、債権の評価、引当金の設定の判断は、すべて将来の事象に関する経営者の予測を前提として成立している。監査人も、会計処理の正当性を評価するためには、将来に関する情報を取得し、被監査会社の将来に関する自己なりの判断を下す必要がある。

ストローベルは、年度決算書は全体として理解されなければならない、よって監査人も年度決算書に示された会社の将来に関する情報が全体的統一性を保っているかどうかを監査しなければならない、とする。その過程で監査人は、一定の限度で会社の将来に関する全体像といったものを作りあげることになる。⁽⁵⁶⁾

(三) 監査手続の拡大の可能性 前記のような会計監査の特色を前提とする限り、年度決算書の各項目の分類・解説はもちろん、会社の財産・収益状況の分析も、年度決算書の監査の過程で必然的に取得しうる、会社の経営状況に関する認識を伝えるにすぎない、と一応は解しうる。しかし少なくとも、決算監査人は監査を遂行するにあたり、拡大された報告義務の存在を常に念頭に置く必要があるだろう。また会計監査により取得した情報を、監査役会や取締役が各々の任務を遂行するうえで役立つように、整理し分析しなければならない。

もっとも、財産・収益状況の分析を、会計監査の枠内でのみ行うという命題と、財産・収益状況の報告内容は、監査報告書の受領者たる監査役会、取締役にとっての有用性に照らして決されるという命題は、⁽⁵⁷⁾常に一致しているものではない。監査役会、取締役にとって極めて重大な事項を認識したとき、決算監査人は会計監査にとつての必要性、という枠を離れても付加的な調査を実施すべきかどうかについては経営監査士協会の専門意見は何も述べていない。商法三二一条第一項第四文の新設により、財産・収益状況の解説義務が部分的に法定された範囲で、この問題は重要性

を増してきそうである。⁽⁵⁸⁾

商法三二一条第二項の特別報告事項に関しては、決算監査人が報告の対象となりうる事項の手掛りをつかんだ段階で、調査義務が拡大する可能性が指摘されている。⁽⁵⁹⁾ 決算監査人は、会計監査手続の中で企業の財産・収益の状況や、企業の将来に関する一定の予測を把握し、特別報告の対象となる事実の存在の可能性(例えば会社の資金繰り状況の悪化等)を認識するかもしれない。しかし同事実が実際に会社の存続・発展を脅かす性質のものかどうかは、現在あるいは将来の事態に対し、経営者が如何に対処しようとしているか(従って、例えば会社の資金調達計画や投資計画)を検討してはじめて評価しうるものだからである。⁽⁶⁰⁾ そこで決算監査の調査は、「潜在的な危険事実の性格と、株式法一六六条第二項(一九六五年株式法——筆者注)の要求する記載との関連で高められた監査手続の要請に応じて柔軟に調整され、企業の差し迫る危険についての推論的根拠付けを可能にしなければならない」。⁽⁶¹⁾⁽⁶²⁾

もちろん拡大された調査手続にも限界はある。決算監査人としては危険な事実が会社の流動性や収益性に及ぼす影響を指摘すれば足り、実施すべき経営政策まで提言する必要はないはずだからである。しかし決算監査人が被監査会社の経営計画も含めて、会社の存続・発展を脅かす危険性を調査する限りで、決算監査人は会社の会計の信頼性を担保するだけではなく、取締役・監査役会とともに、会社の健全性・存続を維持する役割を、部分的に担うことになる。

(44) Bundestag Drucksache IV/171 1962, S. 183.

(45) IDW Fachgutachten 2/1977, 前掲注(9)' C. I.

(46) HHD, 前掲注(14)' S. 1447.

(47) アメリカ合衆国においても監査手続の進展は、監査人に新たな義務を課す結果を生じているようである。参照、拙稿「会計監査人の職務と責任——アメリカ合衆国における進展——」広島法学九巻四号三八五頁以下(一九八六)。

- (48) 会計監査と被監査会社の内部統制との関係については、参照、高田正淳・最新監査論一四二頁以下（一九七九）、三澤一・会計士監査論〔改訂版〕一三五頁以下（一九八四）。
- (49) 企業会計審議会・監査基準第二・実施基準二によると、「監査人は、内部統制組織の信頼性の程度を勘案して、試査の範囲を合理的に決定しなければならない」。
- (50) IdW Fachgutachten 1/1977 前掲注(9)′ C.W. 及び参照、Forster, 前掲注(25)′ S. 3.
- (51) 参照、IdW Fachgutachten 1/1977, 前掲注(9)′ C.W. Ann. 1. 「内部統制の監査は営業年度終了前の期中に実施されるのが合理的である。その際、期中監査実施後貸借対照表期日までの間に予想される、内部統制の変更を把握しなければならない」。もっとも、期中監査の充実は、内部統制の評価の必要と同時に、損益計算を目的とする今日の企業会計では、期中の取引記録の監査が重要性を帯びてきたことにもよっている。参照、高田・前掲注(48)′ 一八五頁—一八七頁。
- (52) 企業会計審議会・監査実施準則第二・通常の監査手続は、「(一)予備調査の手続」として、会社の概況、ならびに経営成績、財政状態、資金状況を調査することを求める(1)(2)。
- (53) このような調査の第一の目的は、実施すべき監査手続の内容・範囲を決定することにある。第二に、被監査会社が適用する会計原則が、抽象的に公正な会計慣行により認められているだけでなく、当該企業にとって具体的に妥当なものであるかどうかを確認するためにも、会社の経営環境を理解しなければならない。第二の点をめぐるアメリカ合衆国における議論につき、参照、拙稿・前掲注(47)′ 三八五—三八八頁、河合秀敏・現代監査の論理二二八—二三二頁（一九八一）。
- (54) 経営監査士協会の専門意見も、「緊迫した経営状態にある企業については、監査の重点と精度が変化しうることを考慮すべし」であることである。IdW Fachgutachten 2/1977, 前掲注(9)′ C III Ann. 1.
- (55) 参照、H. Clemm, Die Bedeutung des Besichtigungsvermerkes des Abschlussprüfers einer Aktiengesellschaft nach derzeitigen gesetzlicher Regelung und nach dem Verständnis der Allgemeinheit, Wpg 1977 Heft 6, S. 148-154; Strobel, 前掲注(9)′ S. 2155-2156. 特に債権の評価勘定である貸倒引当金を含む引当金会計は、経営者の予測の側面が強く働き、企業会計としても特殊な側面を有し、会計の法的規制の点からも特別の考慮を必要とする。この点につき、参照、杉本典之・引当経理と繰延経理（一九八一）、拙稿「引当金概念について」民商八九巻四号四七一頁以下（一九八四）。
- (56) Strobel, 前掲注(9)′ S. 2156.

- (57) IDW 2/1977, 前掲注 (6), C I Ann. 6.
- (58) クレーヴェは、新法により第一項第四文に新設された報告義務が、第二項の特別報告義務が求める決算監査人の警告機能の前段階として位置付けられる可能性を示唆する。Grewe, 前掲注 (23), S. 90. その場合に、従来任意でなされていた財産・収益状況の報告に比べ、決算監査人の義務が強化される可能性もあろう。
- (59) Adler/Düring/Schmalz, 前掲注 (6), §166 Tz. 56. 「これに対して、それまでに知られた事実から、報告すべき事実の存在の蓋然性が認められるとき、決算監査人は、原則として適切な監査手続により事実関係をより明らかにする義務を有する。その限りで第二項の報告義務より一定の監査義務が生じるのである」。
- Burkel, 前掲注 (2), S. 152-153. 「株式法上の義務的監査は会社の経営環境の実質的分析にまでは及ばず、経営状況の報告は、報告の受領者の情報状態に応じて任意にのみなされる、という一般の命題は、決算監査人が企業の存続・発展に対する危険を見出した場合には、修正を受ける。……かかる調査において決算監査人は、自己の情報提供義務を遂行するため、義務的監査の通常の範囲を越えて、監査手続を実施することが必要になる。その限りで、株式法が要求する存続・発展を脅かす事実の報告は、明示的ではないが、年度決算書の監査の拡大をもたらすのである」。
- (60) 経営監査士協会の専門意見も、第二項に基づく特別報告においては、存続・発展を脅かす危険のある事実、及びそこから生じうる結果について報告することを求めている。IDW Fachgutachten 2/1977, 前掲注 (6), C III Ann. 3.
- (61) Burkel, 前掲注 (2), S. 155. ブルケルは、企業の資金計算書を含む様々な財務指標、さらには企業の資金計画をも含む予算・投資計画の分析を通じて、決算監査人が企業の将来の状況を予測することを求める (同, S. 172-178)。
- (62) 取締役の法令違反行為の探知については、違反行為の性質に応じて考える必要がある。会計事項と関連の薄い事項については、監査人の能力からみても、積極的な調査を期しがたい。しかし違反行為が加懲金や、損害賠償請求等により、会社に重大な経済的損失を与える恐れがある場合には、監査人は同事実の開示の必要性をも含めて、調査を行う義務が生じよう (Burkel, 前掲注 (2), S. 192-193)。さらに、違反行為の存在が取締役に対する監査人の信頼に及ぼす影響が検討されなければならない。現代の会計監査は取締役の会計処理に対する信頼を前提としており、この信頼が大きく損なわれると監査の基本的前提が崩れてしまうからである。同旨、山村、前掲注 (3), 二二九頁。

第五章 終わりに

西ドイツの監査報告書における決算監査人の報告は、会計監査の説明に留まらず、会社の経営状況の説明、潜在的な会社経営上の危険にまで拡大している。ここでは決算監査人は、会社経営の健全性の維持に寄与することが求められる。このような体制は、西ドイツの会計監査が有する、歴史的な沿革に基づいていることは確かである。⁶⁵⁾しかし同時に、現代監査の進展は、会計監査において決算監査人にもたらされる会社の状況に関する認識を深めており、それにより監査報告書の持つ意義が今日一層高まっていることも事実である。

このような動きを支えているのは、決算監査人の役割に対する社会的な期待の高まりである。⁶⁴⁾「一九三一年や一九六五年に比べ拡大した、一般公共の公示に対する要求を包括的に満足させ、企業の経済活動の順調な運行に対する、一般公共の多様な利害を、包括的な監査任務により確保し、具体化することを、明らかに、かつ断固として求められているのである」。⁶⁵⁾

このような期待の高まりは、決算監査人が有する会社経営に対する懸念を、内部に留めるのではなく、外部にも報告することを求めるかもしれない。確かに決算監査人は企業経営の健全性の担保者ではなく、企業の開示の真实性を担保するにすぎない。しかしその場合でも、過去指向的な伝統的年度決算書が、会社の経営状態の実態、特に企業の予期される将来の状況について十分に明らかにしていないことに、決算監査人が全く無関心でよいのかどうかは、なお問題にしようからである。⁶⁶⁾

もっとも、年度決算書の報告能力の充分さは、企業開示に第一義的責任を有する取締役が、その状況報告書においてまず補充すべきであろう。そして西ドイツでは決算監査人は、状況報告書についても、監査義務を有しているの

である(前述第二章③)。状況報告書の記載の充実が、その記載内容の監査の充実をも求めるものだとすれば、会社の経営上の懸念材料を認識している決算監査人は、取締役が状況報告書で行った説明が会社の将来を不当に楽観的に示しており、その結果「会社の状況に対して虚偽の像を伝える」(商法三一七条第一項第四文)ことになっていないかどうか、調査することが求められるかもしれない。⁽⁶⁷⁾このような調査は、再び決算監査人に、会社の将来、または取締役の経営計画に対し、評価を下すことを強いることになる。このような調査は、究極的には新たな監査概念の形成をも求めるのであろうか。なお検討すべきことの多いことを認めつつ、ひとまず筆を置きたいと思う。

(63) 参照、高柳・前掲注(7)、八三八六頁、山村・前掲注(16)、一七一―一九頁。

(64) 西ドイツの決算監査人に対する期待の高まりについて、参照 P. Knief, Der Wirtschaftsprüfung im Spannungsfeld zwischen gesetzlich Auftrag und Erwartung, BFrP 1970 Heft 28, S. 114; H. Clemm, 前掲注(61)。

(65) Knief, 前注 S. 123-124.

(66) 一九六五年株式法一六七条は、決算監査人がその監査証明に、監査意見以外の情報を付記することを予定していない。しかし経営監査士協会の専門意見は、明示の規定がないにも係わらず、監査証明への付記が望ましく、求められる場合があることを認めている。IdW Fachgutachten 3/1977, 前掲注(6)。E. 付記事項としては、資本の欠損や債務超過の指摘、また会計原則の変更等の注意、が挙げられる。参照 Clemm, 前掲注(65)、S. 156-157。もちろんブーキンヤツニーフは、会社の存続に関する決算監査人の懸念は、監査証明の付記事項として一般に公表されるべきだと主張している。参照 E. Pougin, Die Sozialverpflichtung des Wirtschaftsprüfers, BFrP 1976 Heft 28, S. 106-107; Knief, 前掲注(64)、S. 134-137。なお新会計基準法は、監査の内容や監査証明の範囲についての誤った理解を避けるために必要なき、監査証明に適当な補充を行うことを求める(商法三二二条第二項)。付記の可能性が明記されたことが付記の範囲についての議論にいかなる影響を与えるのか、なお検討を要しよう。

(67) 状況報告書において報告すべき事項と、監査報告書の特別報告書との関係は必ずしも明確ではないが、特別報告事項のすべてが状況報告書において報告されるわけではなくと考えられる。参照 Burkel, 前掲注(2)、S. 163-171。また状況報告書

の監査は限定されているもの(前掲注(12))、結局は決算監査人は会社の状況について自ら評価し、その結論を営業報告書の記載と比較せざるを得ない、との指摘もある。参照: Cem. 前掲注(55)、S. 155. 新会計基準法は、状況報告書で、「会社の予測される進展」について報告することを求めている(商法二八九条二項)。クレムは、同記載事項について、その実現可能性ないしは蓋然性の観点からする監査手続の確定が必要だとする。Cem. 前掲注(19)、S. 63-65.4. またブーギンも、企業の資金調達や利益計画といった計画的会計(Planungsrechnung)の情報開示の充実に、その監査の確立が求められると指摘する。Pougin, 前掲注(66)、S. 108-109. このような監査機能充実の要請が監査技術や監査手続のどのような変化を必要にし、また監査概念のどのような変化を求めるのか、本稿では詰めることができなかつた。なお参照、森実・監査要論(改訂版)二〇三頁以下(一九八四)。