

決算監査における正規の監査報告の諸原則

——西独経済監査士協会一九七〇年度勧告書第一号——

白 鳥 庄之助 訳

一

表題の勧告書〈Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung über Abschlussprüfungen, FG 1/1970〉が昨年十一月に西独経済監査士協会より公表されたが (Die Wirtschaftsprüfung, 15. Nov. 1970, Jrg. 23, Nr. 22, S. 614ff.)、これは西独監査業界の監査報告基準ないしは準則とも考えられる。その内容については、従来の業界慣行との調整とかコンツェルン監査報告書の記載範囲といった問題との関連で検討すべき点なしとしないが、その試みは別の機会に行なう。小稿では、とりあえず資料としてこの勧告書の全文を次セクションで訳出する。なお、なるべく他の資料を参照せずにその内容を一応把握できるように、スペースのゆるすかぎり訳注を付した (次セクションにおいてカッコ付のアラビア数字はすべて訳注への参照を示す)。

A 前文

決算監査における正規の監査報告の諸原則を示した以下の勧告書は、決算監査における正規の監査実施の諸原則を定めた一九六七年度勧告書第一号⁽¹⁾を補足するものである。

経済監査士協会が以下の勧告書を公表する意図は、これを単に協会員の参考に供するというだけではなく、決算監査および監査報告に関心をもつすべての人々に、現在、決算監査人が監査報告を行なうにさいしどんな原則に従わなければならないかを示すことにもある。

監査報告書の課題は、報告書を受取る人に監査の結果を知らせることである（株式会社法166条1項1文、336条5項1文⁽²⁾）。

以下では、法に従がい、かつ、法の要求するところを正当に考慮するためには、監査報告書において何を記述し、何を注釈しなければならないかを詳しく解説する。監査報告書の書式についてはとくに触れない。

以下の諸原則が直接のかかわりをもつのは株式会社法166条および336条5項の規定である⁽³⁾が、この場合、本勧告書によって一層の改善が期待される従来の業界慣行をとくに考慮に入れる。ただし、金融業、保険業、あるいは、国または自治体が資本参加する企業などの監査にさいし必要に応じて追加的に従わなければならない特殊規定もしくは特殊原則⁽⁴⁾については、考慮しない。

とはいえ、以下の解説は、非法定監査であってもその結果について株式法にもとづく確認の付記と同様な確認⁽⁵⁾

を与えなければならないような監査における報告、にもあてはまるものである。

B 報告一般原則すなわち完全性・真实性・明瞭性の原則

決算監査人は監査結果を監査報告書に、完全、真実、かつ、明瞭に記載しなければならない。

完全性の原則は、監査報告書にその時々⁽⁷⁾の法規定もしくは契約の要求にもとづく確認事項のすべてを盛りこむべきこと、および、監査の結果どのような重要事項が明らかになったかを報告すべきこと、を要求する。

真实性の原則は、決算監査人の確信によるかぎり監査報告書の内容が実際の事実⁽⁸⁾に即していること、を意味する。

明瞭性の原則は、平易であいまいさのない表現を要求する。

注解

1 決算監査にかかわる監査報告書は一つのそれ自身完結した全体とみなければならぬ。部分的な監査報告書は、その作成が、時間的にもしくは事実関係にもとずいて、必要な場合（たとえば、期中監査の結果だけを切り離して記述する場合、重大な法律違反または定款違反をとりあえず先に報告する場合、あるいは、金融部門の監査だけを切り離して報告する場合）にかぎり、みとめられる。この場合、決算監査にかかわる監査報告書では、部分監査報告書への参照をつねに明記すべきである。

2 重要事項とは、監査報告書を受取る人（株式会社166条3項、170条1項⁽⁷⁾）に十分な情報を提供するという点で有意義な事項をいう。

決算監査における正規の監査報告の諸原則

C 株式会社166条による監査報告書のための報告諸原則

I 監査報告書の一般記載事項

監査報告書には、監査の依頼とその実施について記載すべきである。他の第三者が行なった監査結果や調査を利用した場合には、それについても報告すべきである。

決算監査人の要求した説明と報告を取締役が与えたか否かを、株式会社166条1項2文にもとずき明瞭に記載すべきである。

一般には、監査報告の範囲を、被監査会社をめぐる経済的基盤と法律的諸関係の変化にまで拡張しなければならぬ義務はない。しかし、この点について記載することが妥当な場合もあり、さらに、そうすることが必要な場合もある(財産状態および収益状態の変化に関する記載については、CのIIを参照せよ)。

監査報告書には、決算監査人が監査を行なうに当り、決算監査における正規の監査実施の諸原則(一九六七年勧告書第一号)に準拠した旨、明示すべきである。

注解

1 監査報告書の冒頭の部分において、決算監査人への任用および決算監査の依頼について述べることががのぞましい。⁽⁹⁾

2 前年度の年度決算書が確定され、貸借対照表利益の処分に関して総会議決がなされたか否か、に言及すべきである。

3 監査報告書には、監査を実施した期間を示すべきである。

4 決算監査の実施にさいして基礎とすべき監査依頼約款に言及し、この約款を付属資料として監査報告書に添付し、この約款が他の第三者との関係においても有効であることを確定しておくことがのぞましい。¹⁰⁾

5 完全性声明¹⁰⁾への参照を明示することがのぞましい。

6 経済的基盤および法律的諸関係の変化について報告を行なうことは監査業界の長年の慣行に沿ったものである。この報告をどの範囲まで行なうかは、なによりも、それが報告書を受取る人（株式法166条3項、170条1項）にとつてどれだけの情報価値をもつかによって決めるべきことである。営業報告書または取締役の監査役に対する報告書の記載事項を単に再録することなら、それは無駄である。この点について詳しく記載する場合、その記載は決算監査人自身で確かめたことにもとづくものか否か、が分かるようにしなければならぬ。

経済的基盤については、たとえば、生産関係の重要数値と指標、その対前年度比較などを記載することが考えられる。さらに、大規模な投資とその資金調達を示すことも適切であろう。また、税務監査が未済になっている事実を指摘することもありうる。

法律関係に関する記載事項には、一般に、会社の機関の構成の変化、重要な定款変更、その他の重要な法律事項たとえば長期契約の締結・賃貸借契約・未決の係争事件など、が含まれる。

7 実施した監査手続の記載については、一九六七年度勧告書第一号におけるCのX¹⁰⁾を参照せよ。

II 年度決算書の説明

年度決算書の各勘定項目については、これを明細項目に分解し、十分な説明を加えなければならない（株式法166条1項3文）。この義務は年度決算書におけるすべての重要勘定項目に及ぶ。

決算監査における正規の監査報告の諸原則

決算監査における正規の監査報告の諸原則

明細項目に分解するとは、監査報告書を受取る人（株式会社166条3項、170条1項）の判断にとつて有意義な程度にまで年度決算書各勘定項目の内容を分解表示すること、である。

年度決算書各勘定項目を十分に説明する場合には、会社が採用した評価方法と償却方法（貸借対照表計上選択権の重要項目への適用を含む¹³³）および前年度のそれらに対して加えた重要な変更を検討しなければならない。棚卸の方法を記載することも考慮すべきである。

年度決算書各勘定項目を明細項目に分解し、十分に説明することが法的に義務づけられている結果、通常は、財産状態および収益状態の変化についても記載を行なうことになる。このような記載はのぞましい業界慣行に沿ったものである。また、株式法166条2項による決算監査人の義務を果たすためにもこの記載が必要となることがある。

注解

1 年度決算書各勘定項目を明細項目に分解するさいには、内容を把握する上に必要なかぎり、数字的に分解して示すべきである。

2 財産状態および収益状態の変化を記載するためには、当年度の集計数値と前年度のそれとを対比し、それについて説明を加えることが適切である。また、流動性に関する説明、運動貸借対照表の作成、キャッシュフロー分析なども、この目的に役立つ。

Ⅲ 株式法166条2項による特殊報告義務

決算監査人は、会計についての監査報告を行なうだけでなく、その職責の履行にあたって確認した次記に該当

する一定の事実をも文書で報告しなければならない。すなわち、

会社の状態を危うくするおそれある事実。

会社の発展を著しく妨げるおそれある事実。

取締役による重大な法または定款違反を示す事実。

注解

1 報告義務の対象となる事実は、決算監査における正規の監査実施（一九六七年度勧告書第一号）を通じて決算監査人が知りえた事実だけに限られる。しかし、決算監査人には忠実義務が課されているため、場合によれば、その他の方法で知りえた事実であっても、この事実について法的な秘密保持義務がないかぎり、それをも報告に含めなければならないことがある。

2 株式会社166条2項による報告義務は、当該事実が営業報告書に記載されている場合でも、免除されない。

3 場合によれば、独立の報告書を取りあえずすぐに作成しなければならないこともある。また、必要とあれば、この報告書を代表監査役に直接提出すべきである。この場合には、年度決算書に関する監査報告書上、相応の指摘を行なうべきである（Bの注解1を参照せよ）。

IV 簿記・年度決算書・営業報告書の適法性の確定および監査結果の確定

監査報告書では、とくに、簿記が法の規定に即しているか否か、年度決算書が法と定款の規定に即して作成されているか否か、を確定すべきである。さらに、営業報告書が法の規定に即しているか否かについても報告すべきである。監査結果は簡潔に記述しなければならない。確認の付記を限定するか、または、拒否する場合には、⁴⁰

決算監査における正規の監査報告の諸原則

決算監査における正規の監査報告の諸原則

その理由を示すべきである。確認の付記に影響を及ぼすまでには至らない程度の異議事項があれば、それが末梢的な意味しかもたぬ場合を除いては、これについても報告すべきである。

株式会社160条4項にもとずいて取締役が営業報告書の記載を制限したときには、この場合の保護条項の適用が適法であるか否かを記載すべきである。

株式会社167条3項により、監査報告書には確認の付記を収録すべきである。

監査報告書の末尾には決算監査人が署名しなければならない(株式会社166条3項)。

注解

1 簿記および証券書類の保存について詳細な記述を行なう必要はない。

2 監査報告書上、別区分を設けて、営業報告書の監査につき報告することがのぞましい。一般には、営業報告書が株式会社160条2項から5項までに要求する説明と記載を行なっているか否か、および、営業報告書のその他の内容に異議がないか否か、を確定すれば十分である。

3 決算監査人がその職務の履行中に、会社の状態を危うくするおそれある事実、あるいは、会社の発展を著しく妨げるおそれある事実、を確かめた場合には、監査結果の要約中にも、これについて相応の指摘を行なうべきである。取締役による重大な法または定款違反についても同様である。

4 監査報告書に一定の日付をつけることがのぞましい。

D 非法定決算監査における報告諸原則

この種の決算監査では、監査報告の範囲が法の規定によって決定されるのではない。したがって、それは、寄

付行為または定款の規定、業界の慣行、決算監査人と監査依頼者との間の契約など、その時々事情により決定されることになる。しかし、監査の依頼、種類、範囲、および、結果については常に記載しなければならない。

非法定決算監査の結果に対して株式法にもとずく確認の付記と同様な確認を与える場合には、監査報告をすでに述べた諸原則に準拠して行なわなければならない。監査報告書を直接受取る人（たとえば、業務執行社員、監査役、社員）が同等の記載事項を他の資料から入手できる場合には、年度決算書各勘定項目を明細項目に分解し説明することは省略してよい。しかし、監査依頼にさいし監査報告の上に制約が付された場合には、決算監査人はその事実を指摘する必要がある。また、重要な評価方法と償却方法（貸借対照表計上選択権の重要項目への適用を含む）および前年度のそれらに対して加えた変更を記載する必要がある。

E 株式法306条5項によるコンツェルン監査報告書のための報告諸原則

I 監査報告書の一般記載事項

監査報告書には次の各項を記載すべきである。すなわち、

任用と依頼（株式法306条1項2文、3文）。¹⁷⁾

コンツェルン決算書にかかわる決算日（株式法309条1項1文、2文）。¹⁸⁾

コンツェルン決算書の連結範囲（株式法320条2項）。¹⁹⁾

コンツェルン決算書に連結した個別決算書の正規性（株式法306条3項）。²⁰⁾

注解

1 監査依頼と監査実施、完全性声明、監査手続の記載、については、CのIを参照されたい。

決算監査における正規の監査報告の諸原則

決算監査における正規の監査報告の諸原則

2 コンツェルン決算書に關し、上位会社年度決算書にかかわる決算日とは異なる決算日が採用されている場合には、この点に關する法の要件（株式会社法399条1項2文）⁽⁴⁹⁾がみたされているか否かを、決算監査人は監査報告書に記載しなければならない。

3 監査報告書には、コンツェルン決算書に連結したコンツェルン企業の範圍の決定にかかわる諸原則、および、連結範圍の変更を記載すべきである。⁽⁵⁰⁾

4 コンツェルン決算書に連結した年度決算書が決算監査人の監査を受け、無限定の確認の付記を与えられている場合には、監査報告書にその事実を示すだけで十分である。

5 株式会社法396条3項1文にしたがって決算書の監査が行なわれた場合には、一般には、当該決算書が正規の簿記の諸原則に即していることをコンツェルン監査報告書に記載するだけで十分である。ただしこの場合、コンツェルン決算書の枠内で相対的に重要な企業、および、コンツェルン決算書にとって重要な事実については、より詳しい報告（たとえば付屬資料として添付される報告）が必要である。株式会社法166条2項に規定する事実を確定する場合についても、同様である。新株式会社特別委員会意見書一九六七年第二号におけるⅦの3も参照されたい。

Ⅱ コンツェルン決算書の説明

コンツェルン監査報告書については、株式会社法166条1項3文に対応する規定がない。コンツェルン決算書各勘定項目を説明し、コンツェルンの資金調達構造を含む財産状態と収益状態の変化を記述することは、それによって追加的に重要な事実が分る場合に、必要である。この場合、コンツェルン決算書の意義とその開示能力を、上位会社決算書とそれに対する監査報告書に關連づけて、考慮すべきである。

注解

1 コンツェルンの成果が、評価方法と償却方法の変更によって、あるいは、異常取引によって、相当の影響を受ける場合には、これについて報告すべきである。

2 とくに資本消去差額(株式会社31条1項3号)⁰⁴に関する説明、未実現利益消去との関連における棚卸資産と固定資産⁰³などに関する説明、さらには、債権・債務連結に関する説明、が必要となる場合がある。

Ⅲ 決算監査人の「通告義務」

コンツェルン監査報告書に関する規定には、株式会社166条2項に対応する規定がない⁰³。しかし、一九五四年一月一五日付連邦裁判所判決により、コンツェルンの状態を危うくするおそれある事実、あるいは、その発展を著しく妨げるおそれある事実、を確認した場合には、上位会社監査役または場合により上位会社取締役に対する通告義務が生ずるとみなすべきである。

注解

コンツェルン監査報告におけるこの場合の報告は、別途報告書を作成して行なってもよいし、口頭で行なってもよい。

Ⅳ 監査結果の確定

コンツェルン監査報告書においても株式会社166条1項2文⁰²に規定する記述が必要であるにもかかわらず、この場合には、それに対応する規定がない。

ここでは、とくに、個別決算書からコンツェルン決算書を作成する過程、コンツェルン決算書の科目分類⁰³、未

決算監査における正規の監査報告の諸原則

決算監査における正規の監査報告の諸原則

実現利益の消去、および、コンツェルン営業報告書⁸⁰⁾が適法であるか否か、を確定すべきである。また、決算監査人が要求した説明と報告が与えられたか否かについても記載すべきである。

確認の付記を監査報告書に収録すべきである(株式法336条6項4文)。監査報告書の末尾には決算監査人が署名しなければならぬ(株式法336条5項1文)。

- (1) 西独において職業的に監査業務を行なっているのは個人たる経済監査士と法人たる経済監査会社であるが、それらの職業団体としては、経済監査士等の職業上の利益保護、業務執行上の助言・指導・監督を主として行なう経済監査士会議所〈Wirtschaftsprüferkammer〉と、主として会計・監査に関する研究調査を行なう経済監査士協会〈Institut der Wirtschaftsprüfer〉があり、後者の組織のなかには、中央専門委員会〈Hauptfachausschuss〉や新株式法特別委員会〈Sonderausschuss neues Aktienrecht〉などの下部研究機関があつて、これらがその研究結果を専門報告書〈Fachgutachten〉あるいは意見書〈Stellungnahme〉として公表している。日本の監査基準に相当するものを西独に求めるなら、さしあたり次の3つが考えられるであろう。その1は経済監査士会議所が64年に定めた経済監査士業務執行要綱〈Richtlinien für die Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer〉であり、監査人の主として職業倫理を規制したものであつて、日本の一般基準に近い。その2は経済監査士協会の67年勧告書1号「決算監査における正規の監査実施の諸原則〈Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlussprüfungen, FG 1/67〉」であり、日本の実施基準ないし準則に近い(この本文は、拙稿、西独企業会計の概要、日本開発銀行設備投資研究所経営研究室・海外企業研究6、69年7月、128頁以下、に訳出してある)。その3が日本の報告基準ないし準則に相当するもので、これを小稿で訳出した。

- (2) この両規定は、決算監査人およびコンツェルン決算監査人に監査結果を書面で報告すべきことを要求している。

(3) 株式会社166条は個別の年度決算書に対する決算監査人の監査報告書、336条5項はコンツェルン決算書に対するコンツェルン決算監査人の監査報告書、に關する規定である。

(4) 金融業については「金融業法」Gesetz über das Kreditwesen von 10. Juli 1961」27条・28条・29条および「金融業年度決算書に対する監査報告書の記載要綱」Richtlinien für den Inhalt der Prüfungsberichte zu den Jahresabschlüssen der Kreditinstitute, Bekanntmachung des Bundesaufsichtsamts für das Kreditwesen von 20. Dez. 1968」「保険業法」Versicherungsaufsichtsgesetz von 6. Juni 1931」57条・58条・59条、国等の資本参加企業については「ライヒ子算規則」Reichshaushaltsordnung von 31. Dez. 1922」48条・110条のa、それぞれの業種の年度決算書監査規定がある。詳しくは W. Dieterich u. a., Wirtschaftsprüfer Handbuch 1968, SS. 344ff., 388ff., 438ff., 817ff. 及び Die Wirtschaftsprüfung, 15. Feb. 1969, Jrg. 22 Nr. 4, S. 111ff. を参照されたい。

(5) 西独では、決算監査人の監査報告書それ自体は公表せず、それに代えて、監査人の最終的監査意見だけを極度に要約した形で公表決算書に添付する方式、がとられている。確認の付記「Bestätigungsvermerk」とは、監査結果について監査人が異議をもたない場合に決算書に添付するかれの最終的監査意見で、その文言は、たとえば年度決算書の場合、「私の（我々の）義務監査によれば、簿記・年度決算書・営業報告書は法および定款に適合している」というように法定されている（株式法167条1項、313条3項、336条6項）。確認の付記が決算書等の読者にとってどのような意味をもつるかにしたが、Hans-Jürgen Martens, Der Aussagewert des Bestätigungsvermerk nach neuem Aktienrecht, Die Wirtschaftsprüfung, 15. Oct. 1967, Jrg. 20 Nr. 20, S. 537ff. を参照されたい。なお、後田の記注④も参照せよ。

(6) 株式法166条3項により決算監査人は決算日前でも監査を行なうことができる。この種の監査を期中監査「Zwischen-
決算監査における正規の監査報告の諸原則

決算監査における正規の監査報告の諸原則

prüfung)と事前監査(Vorprüfung)とより。期中監査自体について報告書を作成する義務は、特殊な場合を除き一般にはなごちられてくる(前出 WP-Handbuch 1968, S. 815)。

(7) ここでの監査報告書受領者は取締役(株式法166条3項)と監査役(170条1項)に限定されている。

(8) 決算監査人は、慎重な監査を実施するために必要なすべての説明と報告を取締役に要求できる(株式法165条2項)。なお、後出の訳注(9)をも参照されたい。

(9) 監査報告書本文(後出の訳注(9)をみよ)の冒頭において、監査を依頼した者は誰であるか、監査依頼は株主総会の選出にもとずいてなされたのか、それとも、裁判所の任用によるのか、を明瞭に記載するのが業界の慣行になっている(WP-Handbuch 1968, S. 806)。なお、裁判所が決算監査人を任用するのは、(1)株主総会の選出した監査人が不適切である旨の申立てを取締役、監査役、少数株主が決算監査人選出総会後2週間以内に行なった場合(株式法163条2項)、(2)事業年度終了までに株主総会が決算監査人の選出を行なわないため、取締役、監査役、株主の申立てにより裁判所が選任する場合(同3項1文)、(3)株主総会で選出された決算監査人が監査依頼を拒否した場合など(同3項2文)、である。また、決算監査人の選出に關連した諸問題については、G. U. Proelssing, Zur Bestellung des Abschlussprüfers, WpG, 15. Oct. 1968, Jrg. 21 Nr. 20, S. 342ff. を参照された。

(10) 西独の監査報告書は、一般に、本文(Hauptteil)、付録(Anhang)、付属資料(Anlagen)の3部から構成されており、本文では、(1)監査依頼およびその実施、(2)法律的諸関係の変化、(3)会社の期中の経済的諸関係の展望、(4)年度決算書、とくに、科目分類と評価、貸借対照表分析、貸借対照表重要勘定の内容、対前期比較を含む損益分析、(5)簿記、(6)営業報告書、(7)最終監査意見と確認の付記、について記載し、付録には(1)年度決算書上の個々の勘定項目に関する詳細説明事項、(2)監査範囲に關して個別に記載されるべき重要事項、などが収録され、付属資料としては(1)貸借対照表および損益計算書、(2)監査依頼約款、(3)取締役の完全性声明(訳注(9)をみよ)などが添付される(WP-Hand-

buch 1968, S. 804ff.)。ここで問題の監査依頼約款については、経済監査士協会が、特殊法規定または契約上の特約ある場合を除く一般の場合に適用すべき雛形を作成している(Allgemeine Auftragsbedingungen für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in der Fassung von 1. Mai 1963)。

- (10) 完全性声明〈Vollständigkeitserklärung〉とは、決算監査人に提出された情報と報告の完全性について被監査会社の取締役が包括的な保証を与えたものであって、監査人の責任限界を劃すのに役立つ。決算監査人がこの完全性声明を徴取することは、正規の監査実施の諸原則で要求されている(FG 1/67, Abs. C-IX)。なお、完全性声明については、経済監査士協会がその雛形を種々の企業形態別に(たとえば、一般株式会社および有限会社にはAタイプ、金融業にはBタイプ、保険業にはCタイプ、コンツェルン決算書にはDタイプ)定めている(Neue Vollständigkeitserklärungen, zu FG 1/42, 1968)。

- (11) FG 1/67, Abs. C-X は次の要求を掲げている。

「実施した監査手続は、決算監査人の監査報告書または監査調査に明示すべきである。」

注解

1 決算監査人は、個々のケースにおいて監査報告に関する諸規定および諸原則を考慮して、監査手続の記録を行なう場所とその様式を決定しなければならない。

2 監査調査と監査報告書の関係は、決算監査人がその両方にもとずいて監査実施の明示を行ない、監査結果を引き出さなければならぬかぎりにおいて、相互補完的である。」

- (12) 貸借対照表項目の計上基準については株式会社法が規定しているが、その範囲内で、方法選択権〈Methodenwahlrechte〉と貸借対照表計上選択権〈Bilanzierungswahlrechte〉がみとめられている。方法選択権とは、たとえば取得原価の決定における個別法・平均法・先入先出法などの選択権とか、減価償却における定額法・遞減法・産高比例法などの決算監査における正規の監査報告の諸原則

決算監査における正規の監査報告の諸原則

選択権をさし、貸借対照表計上選択権とは、ある種の資産（たとえば少額固定資産）や負債（たとえば引当金）を貸借対照表に計上してもしなくともよいという選択権と、ある項目を評価減あるいは評価増してもよいという選択権がある（Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 4 Aufl. 1968, S. 359ff.）。¹⁾ 日本では「貸借対照表の Bilanzierungsrecht」に Bilanzierungspflicht という用語があるが、これについては E. Heinen, Handelsbilanzen, 4 Aufl. 1968, S. 99ff. を参照されたい。

- (14) 確認の付記が限定されるのは、(イ)科目分類規定に違反している結果、決算書が明瞭性と展望性に欠ける場合、(ロ)監査役と取締役の報酬を正しく表示していない場合、(ハ)株式法の債権者保護規定に著しく違反する場合、(ニ)貸借対照表計上基準に違反する場合、(ホ)コンツェルン関係を十分に説明していない場合、などとされており、また、確認の付記が拒否されるのは、違反の程度がはなはだしいため年度決算書が無効となるような場合、とされている（P. Scherpf, Die aktienrechtliche Rechnungslegung und Prüfung, 1967, S. 668ff.）。また、この点についての詳細は、R. Karoli u. K. Tomfohrde, Zweifelsfragen zum Bestätigungsvermerk für dem Jahresabschluss nach neuem Aktienrecht, WpG., 1. Apr. 1967, Jrg. 20 Nr. 7, S. 170ff. を参照されたい。

- (15) 株式法160条4項は営業報告書の法定記載事項（訳注⑩をみよ）に対する免除規定である。これによれば、(イ)ドイツ連邦共和国および各州の安寧のため必要な場合は営業報告書の記載を控えねばならず、また、(ロ)理性的商人の判断にもとづいて、会社またはその結合企業に著しい損害をもたらすおそれがある場合は、年度貸借対照表に示されていない責任関係の記載、および、結合企業との関係の記載については、個別的記載を要しない。後者の点に関する詳しい検討は、V. Ermer, Wieweit bietet die Schutzklausel des Geschäftsberichts die Möglichkeit, die Berichterstattung über verbundene Unternehmen einzuschränken? WpG., 1. Oct. 1968, Jrg. 21 Nr. 19, S. 509ff. を参照されたい。

(10) 株式会社100条2項から5項までに規定されている記載事項は次の通りである。(イ)年度決算書の説明、(ロ)準備株〈Vor-ratsaktien〉の明示、(ハ)自社株等の明示、(ニ)相互資本参加の明示、(ホ)期中に行なわれた条件付増資〈bedingte Kapital-erhöhung〉の説明、(ヘ)認可資本金〈genehmigtes Kapital〉の説明、(ト)享益権〈Genußrechte〉等の説明、(チ)年
度貸借対照表には示されていない責任関係の記載、(リ)役員報酬の明示、(ル)結合企業に対する関係の明示、(レ)会社社に對する資本参加の明示、(ロ)役員名の記載。以上各項の概説は、前掲の拙稿、西独企業会計の概要、64頁以下を参照されたい。

(11) コンツェルン決算監査人〈Konzernabschlussprüfer〉として特別の監査人が任用されないかぎり、コンツェルン決算書と同一日付の、もしくは、それに最も近い日付の上位会社年度決算書にかかわる決算監査人がコンツェルン決算監査人となる(株式法339条1項2文、3文)。なお、上位会社〈Obergesellschaft〉とは、コンツェルン内部で統一的指揮を行使する株式会社または株式合資会社をいう。

(12) コンツェルン決算書の日付は、原則として、上位会社年度決算書の日付と同一でなければならぬ(株式法339条1項1文)が、(イ)連結される各企業の決算日が実際に異なっており、かつ、(ロ)上位会社決算日とは異なる日付をコンツェルン決算日とする方がコンツェルン決算書の明瞭性と展望性に役立つ、という2つの条件がある場合は、両者にそれぞれ異なる決算日を採用することができる(同条1項2文)。

(13) 株式法上の連結では、内国コンツェルン企業のうち、その持分の過半数がコンツェルンの所有に属するものは原則として連結に含めるべきである(同法339条2項1文)が、(イ)コンツェルンの財産状態と収益状態の表示を害さないかぎり、重要性のないコンツェルン企業を連結から除外してもよく(同2文)、(ロ)異業種のコンツェルン企業を連結することによりコンツェルン決算書の開示能力が害される場合は、これを連結から除外しなければならず(同3文)、(ハ)その他のコンツェルン企業を任意に連結することは差つかえない(したがって外国コンツェルン企業を連結すること
決算監査における正規の監査報告の諸原則

決算監査における正規の監査報告の諸原則

ができる。この点については、Zur Rechnungslegung im Konzern, NA 3/68, Abs. II をみよ)が、そのうち内国コンツェルン企業を連結することによりコンツェルンの財産状態と収益状態について異なる判断が生ずる場合は、当該企業を必ず連結しなければならない(同4文)、というたてまえになっている。連結範囲の公開については、次の事項がコンツェルン営業報告書の法定記載事項になっている(株式法334条1項)。(i)内国コンツェルン企業名の個別列举、(ii)連結コンツェルン企業名の明示、(iii)連結外国コンツェルン企業名の明示、(iv)内国過半数被所有コンツェルン企業を連結しない場合は、その理由の説明、(v)右記(vi)の非連結企業のうち、株式会社または株式合資会社については、コンツェルン決算書と同一日付で作成したその年度決算書の添付。以上について詳しくは、前掲拙稿、80頁以下を参照されたい。

⑳ 連結の対象となる個別の各年度決算書の正当性について、株式法の法定監査ないしはそれに準ずる監査を受けているものは問題ないが、そうでない年度決算書はコンツェルン決算監査人が別途監査しなければならない(株式法336条3項1文)。この場合、それらの年度決算書作成についての法規定がないため、適法性にかかわらずした監査を行なうことはできないので、正規の簿記の諸原則にかかわらずした監査が行なわれるわけである。

㉑ 前出訳注㉐をみよ。

㉒ NA 2/67 (Zur Rechnungslegung im Konzern) Abs. VII-3 は次の意見を述べている。「決算監査の結果については原則として文書で報告すべきである。しかし、他の法規定による義務監査のない連結企業年度決算書をコンツェルン決算監査人が監査する場合には、特殊の監査目的に焦点を合わせて監査報告書を記載することができ。したがって、コンツェルン決算監査人がそれら連結企業の監査について別個の監査報告書を作成し、それぞれに確認の付記を与える必要はなく、コンツェルン決算書に対する監査報告書上で報告すれば、それで十分である。」

㉓ 本文CのIIを参照せよ。コンツェルンの経理公開は65年株式法によってはじめて制度化されたのだから、コンツェル

ン監査報告書の記載について定型化した業界慣行がなかった。そのため、ここで問題の規定がないことに関連して、法規定がない事項の記載は不要であるとする立場と、個別の年度決算書に対する監査報告書についての規定を準用して、たとえ規定がなくともコンツェルン決算書の説明に関する記載は必要だとする立場、との間で論争がくり返された。この点の詳細について、拙稿、西独コンツェルン決算監査報告書の記載事項に関する論争について、産業經理、29巻7号(69年7月)、19頁以下、を参照されたい。なお、後出訳注⑨の規定についても同様である。

- ②4 連結上、支配企業の投資勘定と従属企業の自己資本とを相殺消去することをいして生ずる差額を資本消去差額(Kapitalaufrechnungsdifferenz)と連結調整勘定(Konsolidierungsausgleichsposten)とする。この計算については、西独では、日本や米国で通常の投資取得時点連結方式(sog. angelsächsische Methode)の他に連結時点連結方式(sog. deutsche Methode)がみられる(NA 2/67, Abs. III-1)。(兼子春三、連結財務諸表制度論、昭和44年、122頁以下、W. Busse von Colbe, Konzernabschlüsse, 1969, S. 57ff. 等の専門書を参照されたい。

- ②5 株式法では、棚卸資産中の未実現利益消去は要求されている(331条2項1号)が、それ以外の資産については、異なる取引(たとえば、当該資産が一般市場条件とは異なる条件で売買された場合・コンツェルン外部の企業が売手であったなら当該資産を買い取らなかつたであらうとみられる場合・当該資産の売却は売手企業の通常の販売計画には属していない場合など)。NA 2/67, Abs. V-3)で取得した資産中の未実現利益消去だけが要求されている(同2号)したがって、通常の取引で取得した固定資産中の未実現利益消去を任意に行なうてよいかどうかについては、個別決算書の基準性原則(Maßgeblichkeitsprinzip, § 331 Abs. 1 Zif. 1 AktG.)との関連で意見が分かれてくる。この点については、WP-Handbuch 1968, S. 695, Busse von Colbe, aao, S. 158ff, E. A. Wein, Die betriebswirtschaftliche Aussagefähigkeit der Konzern-Rechnungslegung nach dem neuen Aktiengesetz, 1968, S. 決算監査における正規の監査報告の諸原則

決算監査における正規の監査報告の諸原則

81ff. を参照されたい。

㉞ 本文CのIII、および、訳注㉞を参照されたい。

㉟ 本文CのIVを参照せよ。

㊱ コンツェルン決算書の科目分類については、原則として、個別の年度決算書に関する科目分類規定が準用される(株式法331条4項、332条3項)が、個別損益計算書の法定科目分類にしたがって内部取引消去を行なうと消去手続が非常に複雑になるので、株式法は略式分類による連結損益計算書をもとめている(同法333条1項、2項)。このフォーマットによると「区分表示されない各種費用の合計および在庫増減と自己給付加減額」という科目が現われ、そこに、内部取引消去額・在庫増減額・自己給付額・原料費等・賃銀給料・強制社会保険料・従業員福祉費・棚卸資産以外の流動資産の評価損と売却損および貸倒引当損・固定資産売却損・諸雑費・企業契約供与利益支出額・未実現利益消去額、の各項が雑然と詰めこまれる。そこで、この科目の内容を整理して任意に細分表示することが認められている(NA 3/68; Abs. V-1)が、この場合、細分の程度について、会社側と監査人両方の判断が要求されるわけである。

㊲ コンツェルン営業報告書の法定記載事項は次の通りである。(イ)前出訳注㉞に示した事項、(ロ)コンツェルン全体および連結企業個別の営業経過と現状(株式法334条2項)、(ハ)コンツェルン決算書の説明、とくに、重要な対前期相違点、連結調整勘定の発生理由、コンツェルン決算書に示されていない責任関係(同3項1号、2号)、(ニ)コンツェルン企業と結合関係にある内国企業に対する法律上および営業上の諸関係(同3項3号)。なお、コンツェルン営業報告書の記載についてはまた業界慣行が固まっています。この点も参考として、U. Erner, Der Geschäftsbericht als Instrument erweiterter aktienrechtlicher Rechnungslegung, 1968, S. 135ff., 444ff. K. v. Wyszocki, Konzern Rechnungslegung in Deutschland, 1969, S. 9ff. を参照されたい。

㊳ コンツェルン決算監査人は年度決算書の監査人より権限が拡張されており、必要な説明と報告をすべてのコンツェルン

ン企業および当該企業の決算監査人から求めることができる（株式会社法336条4項2文）。

決算監査における正規の監査報告の諸原則