

機密監査報告書の作成原則について

高柳龍芳

- 一 はじめに
- 二 機密監査報告書の機能
- 三 完全性の原則について
- 四 精細性の原則について
- 五 その他の原則について
- 六 おわりに

一 はじめに

西ドイツ株式法監査の特色をなしている機密監査報告書の発生時期については明確な考証が不可能である。機密監査報告書は一般公共にとって必要なものではなく、主として会社機関にとって重要な意味をもつものであるため、会社の秘密に属する事項を内容とする理由から公開されるといふことがなかったためである。⁽¹⁾

機密監査報告書はその性格ないし機能から考えて、高度に発展した経済単位とそれに応じて発達した監査制度が、かなり充実して来ていることを前提としている。したがってその出現は前世紀の末葉から今世紀の初頭をまたねばならない。このころまでは、貸借対照表監査は殆んど例外なく帳簿と年度決算書との計数的一致を確かめるための

形式監査が実施されているにすぎなかった。したがって監査結果の報告についても、簡単な確認の報告書で充分その役割を果しえたので、その報告形式は歴史的にかなり古く生じていた公示監査報告書をもって足りたのである。⁽²⁾ もちろん、この公示監査報告書といえども、古くは経営者自身にとって重要な役割を果すものであった。すなわち、企業の信用獲得のためにそれは有益であり、その意味から監査報告書が影響を及ぼす範囲は極めて狭く限定されていた時代ではあったが、なお、それにもかかわらず、企業外部の利害関係者が存在する限りにおいては意味があったのである。しかし、この公示監査報告書は財産保全の程度を会計の専門家によって批判された結果を示すものであり、この監査をうけることによって経営者は自己の経営を統制する指針とすることができたのである。企業の構造・規模が複雑でなく会計組織が単純であった時代では、公示監査報告書の交付をうけるだけで、外部の利害関係者および内部の経営者の両者に対して監査はその任務を果しうるものであった。

しかし、一九三〇年代に入ってから、企業の会計組織が急速に複雑化し、会計に対し専門家でない経営者は会計上の適切な批判と指導をうける必要性を増し、その結果、監査報告書の特殊な分岐を生ずるようになったのである。

今世紀初頭、ドイツ官報において年度決算書の公表とともに公示監査報告書がそれに添付される例がみられるようになった。この公表された公示監査報告書の中に機密監査報告書についての引用が現れはじめている。しかしこれらの機密監査報告書が監査結果について経営者に直接交付されたものであることは疑いないが、いずれにせよ、機密監査報告書はあくまでも公表目的をもって作成されたものでなく、会社内部の執行機関と監査士の間に取り交わされる監査報告書であるため、その内容について触れた文献がない。おそらく監査の経過についての概略と、時によっては監査実施の途中において認められた異議事項を列挙した程度ではないかと思われる。⁽³⁾

監査職業が発達しそれに応じて職業監査士の間に監査職務に対する責任感の芽ばえとともに、ドイツ帳簿監査士協会 (Verband Deutscher Bücherrevisoren — VDB —) などの提案により、機密監査報告書の必要性が強調されるようになった。機密監査報告書を作成しこれを被監査企業に交付することが、職業監査士の立場からは監査の水準を高めること、被監査企業にとっては企業経営のために重要な意義をもつこと、さらに産業界からは監査への評価を高めること、最後にそれは監査士の責任の問題にとって意義のあることなどの認識を一般にゆきわたらせるようになり、それとともに機密監査報告書作成の必要性を強調したこの提案は職業監査士の間に次第に支持されるようになったのである。⁽⁴⁾

その後、株式法監査導入に至る時代まで、監査関係のほとんどの文献は、公示監査報告書とともに機密監査報告書を作成交付することが、経営者および監査士の両者にとって利益となることを強調支持している。この機密監査報告書の交付は職業監査士の間では一つの慣行となり、この二つの監査報告書がともにそなわることによって正規の貸借対照表監査 (ordnungsmäßig vorgenommen Bilanzprüfung) が完結するという見解が職業慣行として確立するようになった。したがって株式法監査制度施行直前においては、機密監査報告書の作成が立法化の根拠を持っていたといえるのである。⁽⁵⁾

一般には、監査士の義務遂行に当っては、その責任を裏付けるものとして監査調書の作成がとり上げられている。現在は西ドイツにおいても盛んにとり上げられているが、監査調書についての歴史的発展を示す証拠はない。監査士の責任の裏付けについて論ずる限りは監査調査の作成が重要となってくるが、西ドイツのように、監査士の責任の裏付けとなるのみならず企業経営者にとっても有益な経営資料の一つとなるためには、その所有が企業に属するところの報告書が必要となってくる。近年監査調書の研究が西ドイツにおいて盛んになりながら、機密監査報告書

の必要性がなお強くとりあげられている理由は、この報告書が監査士の責任の裏付けとなることを示すとともに、経営者目的にも役立つとの二元的な考え方が現在に至るまで一貫しているためである。

さらにまた、西ドイツにおいては、第二次世界大戦前において内部監査と外部監査についての区分概念が明確に行われていなかった。経営者に役立つ会計監査はもっぱら外部監査に頼っていたと考えられる。株式法監査が経営者にとって批判性機能よりはむしろ指導性機能の面を、より重視する思想が根強く存在していたことから、また決算監査士を会社機関として経営に協力する立場においたことから、外部監査と内部監査の区分概念が発達していなかったのではないかと思われる。したがって、機密監査報告書はいわゆる監査調書と内部監査報告書のもつ特性を部分的に同時にそなえたものだと見えるであろう。

註(1) Karoli, Bilanzprüfung und Prüfungsergebnis 1934, S. 109.

(2) (3) Karoli, a. a. O. S. 110.

(4) (5) Karoli, a. a. O. S. 111.

二 機密監査報告書の機能

機密監査報告書は一般公共に対して公表する公示監査報告書と異り、取締役を通じて監査役に決算監査士から提出される報告書である。この機密監査報告書は三つの機能を果すといわれている。すなわち、

- (1) 監査役への報知 (Unterrichtung des Aufsichtsrates)
- (2) 企業および取締役のための専門意見 (Gutachten für Unternehmung und Vorstand)
- (3) 監査士の弁明報告 (Rechenschaftsbericht des Prüfers)

として役立つことである。⁽¹⁾すなわち、機密監査報告書はまず第一に、取締役が取扱った会計事項につき、この点で取締役とは関係のない監査役への報知となる。つきにそれは決算監査士自身にとり、彼が行なった監査業務についての責任解除を示すものであり、監査結果についての論拠を提供する手段である。最後にそれは企業および取締役にとって重要な意味をもつものである。以上のような機能を機密監査報告書が荷っているということは、とりもなおさず、被監査会社の会計全体に対する客観性ある、職業家としての専門的立場からする、判断の結果であるともなされているからに外ならない。

監査役への報知 普通、年度決算書は取締役の取扱うべき会計事項を基礎とし、その点では関係をもたない監査役と、ならびに取締役とが協力して確定するのであるが年度決算書を確定するに当って監査役は取締役の作成したこの年度決算書の正当性を確認しなければならない。監査役には取締役の業務執行を監督する義務とともに、取締役の会計報告の監査をも行なう義務があるからである。こういう意味から、機密監査報告書は監査役に対する報知として重要な役割を果すのである。企業組織が複雑化し会計制度運用が困難になってきた一九三〇年代においては、監査役が年度決算書を理解しその内容を熟知して企業評価に適正な判断を下しうるためには、会計の専門家である監査士の作成した機密監査報告書は極めて重要な意味をもつようになったのである。

機密監査報告書を取締役および監査役の両者に提出しなければならないとの規定は一九三七年株式法においてはじめて新設されている。その後、取締役は自ら作成した営業報告書をそえて決算監査士の機密監査報告書とともに最終的に監査役に提出すれば足りるとの理由から、一九六五年株式法では、機密監査報告書は取締役のみ提出すればよいことになった。

監査役はこの機密監査報告書からつぎのような事実を判定することができる。会社会計について法律規定が遵守

されているかどうか、例えば年度決算書および営業報告書が法律規定に則って作成されているかどうか、あるいは会社業務のいかなる部分に、監査役は監督義務上の干与を行わなければならないか、などである。このように、機密監査報告書が決算監査士の監査対象および範囲を監査役に明示する結果、監査役が業務執行の監督および会計監査活動を行うに当っての有効な手がかりとなり、監査役が自ら行わなければならない特別の調査範囲を認識する手だてとなる。例えば、監査役は取締役の責任解除について判断を下し、会計政策や営業活動の是非を判定し、事情によっては取締役に代って、重要事項の決定を行うための資料として重要な役割を果すのである。「報告書の主要目的は被監査企業の財産状態および真実な事情について取締役から独立した監査役への報知」といわれるゆえである。ただし、このような機密監査報告書が監査結果についての報告の役割を果しているからといって、監査役に固有の監督義務から監査役が解放されるものではないが、結果的にみれば、監査役の監査範囲がかなり短縮されたことを意味するものである。

企業および取締役のための専門意見 つぎに監査の依頼人である取締役にとっての意義である。フルッフは機密監査報告書に二つの命題を設定している。彼によればその一つは「監査依頼人 (Auftraggeber)」の問題である。監査依頼人とは監査を依頼してその監査の結果につき報告を受ける者で、普通は取締役および監査役がこれに相当する。その二つは、「監査士の弁明と責任の解除 (Rechtfertigung und Entlastung des Prüfers)」の問題である。監査において監査士が果たした責任の範囲の確定に関するものである。この二つの命題が提出されることによってフルッフは機密監査報告書の性格に対する方向づけを行う。すなわち、機密監査報告書は実施した監査につき、依頼人が監査士の責任を問う場であるとともに、依頼をうけた監査士が監査上の責任を果す場でもある。したがって、監査依頼人と監査士との間の契約が果される場としての機密監査報告書は、どのように作成されなければならないかが

第一の問題となり、この二つの命題を認識することによってその性格を明らかにさせることができる⁽³⁾とする。

この監査依頼人は「監査を実施させる当事者であり、監査がどのように実施されたかを報告される人であり、監査資料 (Prüfungstoff)、監査範囲 (Prüfungsumfang)、監査過程 (Prüfungsgang)、抜監査 (Stichprobe) の態様そしてとくに監査結果 (Prüfungsergebnis) に対する一覽表示をうける人である」。通常、監査依頼人は監査に携わる権利をもたず、また帳簿を洞察する能力さえない場合が多い。したがって、機密監査報告書によって会計制度の運用状態に関する説明が与えられるということは、監査依頼人にとり多大な存在意義をもつのである。すなわち「監査士はこの要望に応えるために会計制度と関係ある領域の叙述を行い、とりわけ監査の基礎となるべき財務諸表を精細に (ausführlich) 討究しなければならぬ⁽⁴⁾」。

機密監査報告書が職業的専門家の意見として、取締役に対し重要性をもつことは前述の通りであるが、具体的にいえば年度決算書の各項目および会計処理の適法性についての説明を通じて、会社の経済的展開の総体が与えられそれによって企業活動の弱点・欠陥が指摘され、その結果、取締役は会計制度や経営の経済性についての一層の発展・改良に対する経営方針を打ちだすことができるようになる。さらに、会計組織および財務について直接干渉していないその他の取締役に對しても、機密監査報告書は、会社会計についての客観的な理解を与えることができる。すべての取締役は記帳処理・年度決算書および営業報告書に對し共同の責任を負わなければならないから、機密監査報告書にはこれらの説明につき充分の注意を払うことを要求されることになる。

つきに、機密監査報告書は会社自身にとっての客観的・専門的意見としての性格をもつものである。決算監査士は企業の全体としての利害、株主および債権者の利害などにつき注意を払う必要がある。機密監査報告書は原則準拠性と合法性を確認する根拠を示すものであるが、同時にそれは職業的専門家としての客観的な経営上の基礎をも

示すものであるため、特別の監査・追加の監査（不正摘発などの監査をはじめとする経営管理目的のための監査）を行うかどうかの基礎を与えるかもしれないが、また債権者に対する信用審議やその他の動議について必要な情報を会社機関に与える可能性をもつものである。

監査士の弁明報告 最後に、機密監査報告書は決算監査士自身にとっても特別の意義をもつものである。フルツフは機密監査報告書が精細に記載されることの必要性をのべているところで、「監査士の弁明と責任の解除」について強調している、機密監査報告書は監査士がどのような監査手続を実施したか、その監査手続が監査の実施目標に合致して実施され、かつ、必要な監査手続が省かれていないかどうか、あるいはまた、監査時期、範囲などの選択が適当であったかどうか、という監査実施内容を確認づけるための根拠を提供するものである。したがって機密監査報告書が精細に記載されていれば、監査終了後において監査士の監査業務とその結果についての判断に対する外部からの非難に論駁を加えることができるのである。それとともに、機密監査報告書は監査士の行なった監査業務がどのような意義をもつものであるかを、監査依頼人および第三者の批判の前にさらし、かつ彼らの審判に対し監査士の責任を示す機能を荷なうものである。すなわち、機密監査報告書は決算監査士がどのようにして彼の監査義務を果たしたかを、監査実施の詳述およびその結果への批判として、また証人として参照になる。具体的な場合をのべれば、それは損害賠償請求に対する論駁の根拠ともなり、またつぎの監査の出発点としても役に立つのである。

註(1) Adler/Düring/Schmalz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 3. Aufl. 1957, S. 605.; Ludewig, Die Darstellung der wirtschaftlichen Lage im Bericht über die aktienrechtliche Jahresabschlussprüfung 1955, S. 23.; WP-Handbuch 1963, Bd. I, S. 503 f.

(2) adler/Düring/Schmalz, a. a. O. S. 605.

(3)(4) Fluch, Die Buchprüfung im kaufmännischen Betrieb 1956, S. 88.

三 完全性の原則について

監査の結果を報告するに当りそれをどの程度まで行うべきかは「完全性の原則」によって決定される。この原則は機密監査報告書の全範囲にわたって支配するものであり、この原則の根拠となっているものは、「誠実にして公平な監査士の報告義務」を規定した株式会社法第一六八条の一項（監査士の責任）と、この機密監査報告書の中に重要な事項を記載しなかった監査士に対し罰則を規定した第四〇四条（報告義務および秘密保持義務の違反）である。したがって、監査士は監査実施中に発見した事項はそれが重要である限り、すべて機密監査報告書の中に記載しなければならぬ。この報告書に記載しなければならぬ事項とは、会計監査を実施した結果重要であるもの、異常なものおよび原則準拠性に反するものと認められることをすべて含むことになる。このことは、監査士にとって極めて高度な責任を課すことになり、「誠実にして注意深い」熟慮を身につけた監査士によって初めて可能になる。報告すべき事項かそうでない事項かという、困難にして危険な判定がひとえに監査士の高度な知識と熟練にゆだねられるゆえんである。

したがって、個々の具体的な事項について何を記載すべきかは最終的には監査士の判断に基づかざるをえないのであるが、原則的には、記帳処理、年度決算書および営業報告書に関する監査実施の結果、これらを理解する上で必要と思われる事項はすべて機密監査報告書の中に完全に表現されていなければならないということである。すなわち、機密監査報告書における報告範囲決定のための基準である完全性原則が遵守されているかどうかは、職業専門家としての立場からみて、記帳処理、年度決算書および営業報告書にゆだねられた会社状況につき、この機密監査報告書を読んだ者が十分に理解し把握できるかどうかにかかっているといえる。

株式会社規定に基づく報告範囲 機密監査報告書を作成するに当たっての必要な要件の一つは一九三七年株式法によれば、記帳処理年度決算書および営業報告書のうち会計を説明した部分である明細報告書(Erläuterungsbericht)が法律規定に一致しているかどうかを確定することであった。この確定事項は記帳処理、年度決算書および営業報告書が法律と一致している旨を公表しなければならない公示監査報告書の内容と深い関係をもっているのである。公示監査報告書と機密監査報告書は裁判における正文と判決理由のような関係にあるといわれている⁽²⁾。すなわち、公示監査報告書の確認を限定しまたは拒絶する場合に、除外事項に関する根拠は細部に至るまで公示監査報告書に記載することはできないが、機密監査報告書の中では、問題となった事項を個別的に詳しく説明し取締役の見解を記述して、それに対し異った見解をもつ監査士の立場を説明し、原則準拠性への違反が全体としての会計報告に与える影響について記載しなければならぬ。

しかしながら、この除外事項が発生しない場合であっても、機密監査報告書にはなおその上、どの程度の記載内容が必要とされるのか、がもう一つの問題として残る。すなわち、決算監査の結果、原則準拠性に関し重要な違反事項が発生しておらず、したがって除外事項が生じていない場合、機密監査報告書の無限定付与の法的要件がととのっていることになるのか、それともなお必要な記載事項が存在するのか、という問題である。これについては、一九四四年六月一六日付の最高司法裁判所の未公告の決定が重要な方向を指し示している。それによると、監査役に固有の監督と監査活動は、もともと監査役の義務として課せられてはいるが、この監査役の活動を軽減することができるような内容をもっていない限り、機密監査報告書がたとえ年度決算書の合法性および原則準拠性の遵守という最低要件を確定していたとしても、当然には監査目的を達成した監査報告書であるとはいえない。しかしここにのべた事情、すなわち、会社機関のためにさらに記載内容を充実させるということは一般公共の保護目的とは直接

関係をもつものではない。それは会社と会社機関との内部関係、とくに監査役がその義務を果す度合いに関するものであるにすぎず、したがって、そのために法が規制する監査実施の要件に抵触するものではない。それについて監査役の方から監査について異議をとらなければ株式法第一三九条(旧法「現行法」は第一六六条)に要求された報告事項だけに留められた機密監査報告書をもって満足することを妨げない、と述べている。³⁾したがって、当該裁判所の見解によれば、会社機関から特に異議が提出されない限りは、機密監査報告書の記載内容は株式法の定める確定事項だけで充分であり、違法となるものではない。⁴⁾

一般적인見解 西ドイツの監査報告書は「一般公共」を保護するとともに「会社機関に役立つ機能」をももつものでなければならぬ。したがって、機密監査報告書が会社機関にとって情報提供の機能を失った場合には、その意義を喪失することになる。裁判所は単に年度決算書の無効になることを避ける目的で、原則準拠性と合法性の確認に關係した事項だけを記載する機密監査報告書に被監査会社側が満足すべきものでないことを強調している(法的に有効であることは前述の通りである)。したがって、監査の対象である年度決算書および営業報告書が法律要件を満たした事情について、それがいかなる監査実施上の結果と、監査士の行なったいかなる考察とから生じてきたものであるかを、機密監査報告書から知りうるものでなければ、監査役はこの機密監査報告書を充分なものとして認めるべきではないと考えられる。いしかえると、「機密監査報告書は会計処理の適正性に対し監査士が下した判断と、その判断に導いた知識と熟慮と、それによってえたるすべての根拠とを含むものでなければならぬ」。⁵⁾したがって、「機密監査報告書が株式法監査の完全な結果を反映させた時にはじめて完全性原則が満たされることになる」。⁶⁾

個別的にいえば、その中には、取締役が消めに応じて情報を提供したかどうか、記帳処理、年度決算書および営業報告書がどの程度法律要件と正当な会計報告の要請とから離れていたか、どのような方法で監査士は重要な事実

を知りえたのか、さらに公示監査報告書はどのような理由で無限定、限定付あるいはまた拒絶となったのであるかなどが記載される。⁽⁷⁾

しかしながら、一つには会社機関への情報提供の要請と、二つには法律上の最低要件との間で、どの程度の範囲を記載すれば法的に有効となるのかはむずかしい問題である。すなわち、監査実践において情報提供の範囲は具体的にどの程度記載されればよいのかという問題である。とくにこの問題は、経営状況の記載をめぐる今もなお多くの論争をひきおこして結着がつかない。この点に関し、アドラー・デューリンク・シュマルツの見解を大略のべればつぎの通りである。

通常、大経営企業にあっては内部検閲制度が発達しているために、機密監査報告書における報告範囲は可能な限り簡単であつてよいと主張されている。また、取締役および監査役がすでに認識している事項についてはこれを機密監査報告書から省いてよい。ただし、会計上客観的判断を行なうに当って必要な事項と関係をもつものである限りは、監査範囲の制約についての依頼人からの要望を受入れてはならないとするのが通論であると述べている。⁽⁸⁾さらに、会社の財産状態や財務状態についての詳細な経営的観点からする判定や明示は、機密監査報告書の情報機能からみて中小企業にとっては極めて望ましいばかりでなく有益でさえもあるが、大経営にとつてはその秘密的性格からいって希望されないような場合が往々生じてくる。このような場合には、決算監査士は誠実な判断に基づいて報告の拡大されねばならない範囲、報告の重要な個所および批判的判定についてどの程度機密監査報告書に記載すべきかを決定せねばならない、としている。

実施した監査手続の記載 実施した監査手続をすべて完全に記載することが完全な報告となるのかどうかについては多くの議論がある。一般論としては、実施された監査手続も記載すべきであるとする。「簡単であつてもでき

る限り完全に」記載することが監査士の免責に役立つからである。ただ監査技術や監査手続を記載することは、法律上何ら要請されているものではないが、監査士がえた監査証拠と、それについての評価にとってその説明が重要とみとめられる限り、そのような監査手続の記載は必要とされるであろう。⁽⁹⁾

報告の統合化について 機密監査報告書とは監査役や取締役から独立した監査士が会計の原則準拠性と合法性の遵守の程度について報告をする手段である。そこでは報告が完全でなければならぬという完全性の原則が支配している。したがって、報告書がいくつかに分れる場合、例えば監査の途中において作成される中間報告書、また一般的な慣行として存在する付属表や別冊のような特別報告書などは、これらがすべて統括されて、統一ある全体としての機密監査報告書とみなされる。

被監査会社の取締役または監査役から、一部の報告事項の記載を省略したり、機密監査報告書とは全く無縁の別の報告書を作成するようにとの要請があった場合には、それが原則準拠性または合法性確認のための基礎として欠くことのできないものである限りは、この要請を受入れるべきではない。特別の事情のために、特別の監査報告書を作成しなければならぬときには、その旨を主要監査報告書の中において指摘しておかねばならない。したがって、会計に関係をもたない事項についての報告は法律に定められた監査義務範囲に属さないため一般には機密監査報告書に記載しなくてもよいが、しかし、このような法的記載義務がない場合であっても、監査士の判断において情報的重要性ありと認めたものについては、これを特別の報告書または主要監査報告書に記載する必要がある。さらに公示監査報告書を機密監査報告書の末尾に付記することが、法的には定められていないが、一般慣行として行なわれている。⁽¹⁰⁾

註(1) Adler/During/Schmalz, a. a. O. S. 607.

機密監査報告書の作成原則について(高柳)

- (2) Karoli, a. a. O. S. 78.; Schulze, Grundsätze ordnungsmässiger aktienrechtlicher Jahresabschlussprüfung, 1963, S. 140.
- (3) RGII 142/43 vom 16. Juni 1944.
- (4) Schulze, a. a. O. S. 140 ff.
- (5) Schulze, a. a. O. S. 142.
- (6) WP-Handbuch 1959, S. 60 ff., 129 f.
- (7) Adler/Düring/Schmaltz, a. a. O. S. 609 f.
- (8) Adler/Düring/Schmaltz, a. a. O. S. 614.
- (9) Schulze, a. a. O. S. 142 f.
- (10) Adler/Düring/Schmaltz, a. a. O. S. 608.

四 精細性の原則について

フルッフは機密監査報告書の完全性原則を、記載の精細性(Ausführlichkeit)⁽¹⁾原則として理解する。すなわち「機密監査報告書はできるだけ精細に報告されなければならない」⁽²⁾が、「単に多面的広範に記載されただけでは必ずしも内容的にまで精細に記載されたことにはならない。……第一番に大切なことは本質(Wesentlichkeit)を把握し、企業にとって重大な問題はすべて取上げる」⁽³⁾ことなのである。本質についての例示からみると、フルッフは証拠の適格性を規制する相対的重要性と危険性の原則にあたるものを挙げている。これら「会計制度と関係しそれに影響を与えるすべてのもの」の中には、この本質的なものの外には、些細であっても慣習上または法律上禁止された会計処理違反はすべて含むと考えられている。会社会計にとって重要であるものがすべて監査士により把握され監査されたかどうかを、機密監査報告書には明瞭に示されているべきである。したがって、機密監査報告書は会社会計の正確性を保証する手段であり、かつ原則準拠性の確認のためのよりどころとなるものであるから、記載が精細にな

されなければならないという要請が生じてくるとするのである。

この記載の精細性原則を述べるに当り、まず、機密監査報告書に記載されるべき監査実施範囲が問題となる。「機密監査報告書が制限を受けて作成されるようある方面から監査士に要請された要望に対してはこれを配慮してはならない」⁽⁴⁾。例えば取締役からある監査項目についてはこれを報告書に記載して欲しくない旨の要請があった場合であるが、これを承認して記載を行わないのは記載の精細性に違反することになるという。この場合、フルッフは監査役からのそのような要請を受入れてよいのかどうかについては特に述べていないが、彼は監査士の責任解除についても機密監査報告書の精細性を重視していることから、監査役の要請があっても受入れべきでないと解釈してよいであろう。

記載の精細性を重視するフルッフの持論は会計監査士協会専門委員会 (der Fachauschuß des IdW) の発表した一九三三年の専門委員会報告 (Fachgutachten) 第一号にその基礎をおいている。この第一号は一九三一年株式法改正に際して取締役からの要望事項を、大蔵省が質問形式で提出しているのに対し、会計監査士協会専門委員会が返答形式で自己の立場を明らかにしたものである。質問の内容は機密監査報告書をできるだけ短縮した形式にすると、とくに秘密保持を必要とする負債・取引内容その他類似の契約に関しては報告を必要としないなどの理由を上げて、会社経営の立場から取締役は機密監査報告書の精細な記載に反対していた。これに対する同委員会の回答が機密監査報告書における同委員会の意見の形でなされたものであるそれはつぎの通りである。

「機密監査報告書はつぎの事柄に関し完全に報告されなければならない。すなわち、

- 一、年度決算書の個々の項目の変動・構成および貸借対照表作成の基礎と、重要な契約の協定、および業務事項のうちで未確定に属するもの、および会社にとりとくに重要な事柄について。

二、記帳処理、年度決算書および営業報告書に関しての法律規定の遵守について。……法律に規定された損益計
算書が、会社の有する勘定組織から作成されず、全部または一部が統計的數字を基礎としている場合には、そ
の統計的計數の出所は勘定組織上の帳簿から示されなければならない。

三、実施された監査の方法および範囲。

以上の三点についての報告の範囲は会計監査士の誠実な判断にしたがう。

すなわち、この委員会報告によれば、年度決算書項目の変動・構成、会社の重要な契約・協定、および取引事項
についての記帳処理、年度決算書、営業報告書に関する合法性遵守の程度、実施された監査の方法と範囲につき、
機密監査報告書は全く完全に明示されなければならないのであって、監査士が異議ありと確信しうる事実に対して
のみ報告されるだけでは足りない。さらに同委員会は監査士の誠実な判断に基づいて監査の実施範囲が決定される
ことを明示している。このような委員会の表明から、本質的なもの、会社にとって重要な問題はすべて記載される
ことなく一部でも漏れた場合には、精細性原則に違反するとフルッフは結論する。

この一九三一年株式法改正に当り同委員会が発表した見解の中で、とくにフルッフが重要視している事項は、監
査士が誠実な判断に基づいて (nach dem pflichtgemäßen Ermessen) 監査の実施範囲を決定しなければならないと
いう事実である。フルッフは機密監査報告書における記載の精細性原則を取上げることによって報告範囲の決定問
題をもち出している。そして、そこからさらに、もち出した問題と関連し、かつその解決の鍵ともなる監査士の性
格問題に触れてゆくのである。このような一連の関係を明示することによって機密監査報告書のもつ機密を浮彫り
しようとするのがフルッフの意図であるが、ここでは機密監査報告書と監査士の行う監査実施範囲との関係につき
フルッフの論述を紹介したい。それはつぎの通りである。

「私達はここでつぎのことを強調したい。すなわち、監査士がいかなる範囲について報告するかは彼の誠実な判断に依存する。しかしながら、この範囲を余り狭く限定するとかえって彼自身の利害に反する。ここでとくに考慮したいのは監査実施中に契約に属しない事柄を観察した場合である。監査中に必然的に付随して派生してくる副次的な事項についてはこれを機密監査報告書に記載する義務あることは疑いを入れない。誤謬が存在しているような場合にはもちろん、観察した事項につき精細に報告すべく、監査中の彼は自らの判断により契約の限界を越えてしかるべきである。ただ報告した副次的事項につきその後監査を実施するべきかどうかは依頼人の責任に属するもので監査士の責任とはならない。この場合には付加的に生ずる費用につき考慮する必要がある。これに類似した問題は心臓病につき診断を行なっている医者とその患者との関係のようなものである。患者が他にもなお肺病を患っていることを、医者が診察の結果発見した時は、最初に患者はこのような別の病気を診てもらおう意思を持っていなかったのであるが、医者はこの副次的結果について患者に報告しなければならぬ。しかしながら、副次的結果として報告された肺病につき、治療がなされるかどうかは患者の意思いかんによるのである。……しかしながら、特に重要な⁽⁵⁾のは監査士が彼の責任解除についてその根拠をいつでも提示できるように報告書が精細に記載されていることである。」とフルッフは述べて記載の精細性には、それが監査されるべきかどうかは別としても、副次的な事項であつても観察した限りは報告に含むとしている。

このようにみると、結局「本質的なもの、会社にとって重要なもの」はすべて記載する必要がある、このような監査実施範囲にかかわる監査士の職業的義務の遂行は、精細に記載された機密監査報告書に具体化されるのであり、逆からこれを考察すれば、監査士の責任解除が確認されることを意味しているのである。

註(1)(2)(3)(4) Fluch, a. a. O. S. 89.

機密監査報告書の作成原則について(高柳)

(5) Fluch, a. a. O. S. 90.

五 その他の原則について

報告真実性の原則 機密監査報告書において完全性の原則が支配するためには、当然、客観的、完全かつ真実である事実をまず確認することが大切になってくる。機密監査報告書が記帳処理、年度決算書および営業報告書に關しての、職業専門家としての判断の結果という性格をもつ以上、このような事実の確認が要求されるのは当然である。したがって、被監査会社の会社機関に提出される機密監査報告書は「ありのまま (wahrheitsgetreu)」すなわち、この報告書に示された確認は決算監査士の「最高の知識と良心にしたがって (nach bestem Wissen und Gewissen)」事実と一致しなければならぬ。ただ事実を認定する場合に問題が生ずるのは価値的な判断を加えねばならないときである。例えば、収益性や流動性状況についての判断である。その判断が客観的立場からのものであれば、肯定的批判であっても否定的批判であってもよいし、また、そうしなければならぬのであるが、主観を交えて非難したり、ときには賞讃を与えたりする態度はゆるされぬ。

会計監査士協会のハンドブックは機密監査報告書の性格についてつぎのようにのべている。すなわち、その性格上、一方において会計事実とか監査実施の過程については、客観的立場から、これを事実のまま記載することができるが、他方、法律に規定することができないような問題、および、充分にまだ職業見解としても一致をみていないような問題についての判定の際には、監査士の主観的な判断を示す結果となる、と述べている。⁽¹⁾しかし、監査士はできるだけ客観的であろうとはしても、本質的に主観的とならざるをえないような意見と判断にとりまかれているといえる。その場合であっても、なお、機密監査報告書は監査士の職務の反映として、監査の結果、監査中に彼

がえた事実の認定および知識について真実の報告を含むものでなければならぬ。したがってまた、この報告真実性の原則も絶対的、な真実を報告することを求めているのではなく、相対的真実を表わすものであり、その裏付けは監査士の熟練と誠実にあるといえよう。監査士が監査中に自ら知りえた事実に反するとき表現が真実性をそこなうことになるのである。⁽²⁾

なお、業務執行の処置に対する批判は監査役に固有の職務に属するものであるから、決算監査士としては原則的には報告の義務はない。また、原則準拠性および合法性を遵守していることを異議なく確認した旨についての報告は簡便であつてよいが、異議の生ずる事項については詳細にこれを調査して報告しなければならぬ。また、何らかの事情によつて監査士が監査手続を実施しえず、その事項について認定を行えないときには、その事項の重要性の程度を記載する必要がある。さらに、監査士がある事実について知らされていなかったり、誤解していることについて気がついていないために、あやまった判断のもとに不的確な報告を行う場合がある。この場合には報告真実性の原則にもとめるのではなくて、監査実施を支配する原則、すなわち、誠実性の原則、正当な注意の原則または計画的実施の原則などに関連するものであつて、監査士の責任はこれらの原則を守つたかどうかにかかると考えられる。したがつて、監査士が以上の諸原則に反する行為を行わない限り、監査士の責任は生じてこないといえよう。

さて、ありのままの事実を確認すれば、つきにはその事実をありのまま報告するという報告真実性の原則が守られねばならない。監査手続を適用していないのに、監査が行われたような印象を与える報告をしてはいけない。機密監査報告書の中には、自己の行なつた監査以外に他人が行なつた監査をも含むものかどうか、機密監査報告書に記載された監査結果の判断は自己の監査を基礎としたのではなくて他人の監査を基礎としたのであるかどうか、例

えば他人の情報などに関しどの程度これを利用したのであるか、などが必ず記載されていなければならない。この報告真実性の原則は刑罰権によって保護されており、監査実施の結果についての虚偽の報告は、株式法第四〇四条によって罰せられ、禁固または罰金に処せられるのである。

公平無私の原則 株式法第一六八条は監査が公平に行われねばならないとの主旨を含んでいるが、この文言は機密監査報告書作成に關しても適用される。この主旨は基本的には完全性原則および真実性原則によって導かれる監査義務の範囲を越えて、さらに何らかを機密監査報告書につけ加えることを意味するものではない。この原則は、監査士が個人的な考慮や、好悪の感情から、または利己主義に基づいて報告義務のある事項を記載しなかったり、あるいは偽りの記載を行なつてはいけないという原則である。⁽³⁾ 決算監査士の資質についての法的要件、すなわち、外部に対しては独立性を失うことなく、内部に対しては偏見をもつことのない監査の実施という要件こそが公平無私の原則を基礎づけるものであり、これが同時に監査報告書作成に当つても支配しているのである。⁽⁴⁾

株式法第一六六条は、機密監査報告書には、記帳処理、年度決算書および会計に關する營業報告書の説明部分が法律に適合しているかどうかを確認することを規定し、株式法第一六七条は、公示監査報告書には監査の結果について除外事項が生じていないときには、記帳処理、年度決算書および營業報告書が法律および定款の規定に適合している旨を記載しなければならないと規定している。この二つの規定からは、ここに示された法的要件がととのつていれば監査士は会計の原則準拠性と合法性遵守についての確認を与えることができるかと推定される。しかし、株式法第一六二条の監査の範囲では、会計に關係のない場合でも營業報告書の中に会社の状況を誤解させるような記載がある場合には監査しなければならないと規定している。この規定にしたがうならば、事実についての判断が重要な立場を占めざるをえないといえる。デューリンクは「公平無私の遵守とは積極的または消極的評価判断を行う

ことなく、事実についての完全にして真実の報告を強いることである」と述べるが、その主旨は監査士の恣意的判断をゆるさないという程度に理解すべきではないかと考えられる。

たとえば、監査士が監査中に確認した原則準拠性への違反がすべて、ただちに公示監査報告書における限定または拒絶とつながるものではない。発見した異議事項が原則準拠性に違反している程度と、それがゆるされるであろう程度について監査士は慎重に判断を下さなければならないであろう。このような判断は事実についての評価判断につながり、それはまた必然的に機密監査報告書に反映されざるをえない。それゆえにこの評価の中には積極的または消極的な判断が入るであろうし、それはむしろ監査士にとっては職業専門家としての重要な仕事といえるであろう。⁽⁶⁾ 監査士の助言義務から、または監査士の自由意思にもとづいて機密監査報告書にとりあげられるであろう付加的な報告事項についてもこの問題は発生する。すなわち、法的な確定事項以外に、ある事実が情報として重要な記載事項であるかどうかの判断を行なう場合がそうである。

決算監査士は特に「個人的影響ある批判 (persönlich wirkende Kritik)⁽⁷⁾」を慎しみ、与えられた事実を「事実に則した評定 (sachlich fundierte Würdigung)⁽⁸⁾」として確定しなければならないといわれている。しかし、他方において監査職業の存在意義の立場から、機密監査報告書については、豊かな経験と高度の信頼および冷静な批判的能力を持った人間としての特別の注意が払われて作成されるべきものであり、その結果として発見された批判的問題について、監査士は道をさけて通ることをゆるされない。⁽⁹⁾ したがって監査中に発見した異議事項については、もちろんそれが事実に即したものであることは必要であるが、除外事項に属する程の重要性をもつものであるかどうかは監査士の冷静な批判的判断にまたざるをえないのである。こういう意味において、完全性の原則および報告真実性の原則を補足し、またはそれらの基礎をつくるものとしての公平無私の原則が生ずるゆえんである。

明瞭性の原則 これまでに述べた正規の報告原則は機密監査報告書の実質的内容に関係したものであるが、明瞭性の原則は機密監査報告書の形式を規制するものである。報告義務ある監査結果を理解できるように明確に記述するという原則であって、報告内容が真実性および公平無私の原則にもとづいて記載されていることを理解できるように要請されている原則である。法はこの明瞭性については単に、機密監査報告書は書面をもってなされ、監査士の署名を必要とする、という程度の規制しか行なっていない。アドラー・デュリンク・シュマルツによれば、「各項目が理解し易く整理されており、簡潔で要領をえた形態を示し、しかも重点の強調を失わないということである。このように明瞭性の原則を守ることによって、機密監査報告書はその役割としての監査役（または取締役）への報知を敏速かつ簡明に果すことができるのである。したがって説明を行なうまでもなくすでに知られている事項についての記述は省きまたかなりの量に達する報告事項は適当な付属表にして機密監査報告書を読み易くする必要がある」⁽¹⁶⁾と述べている。

機密監査報告書のこのような形式に関する原則は職務指導的立場から実践上広く行なわれ、推薦されているものであるが、一般に認められた正規の報告原則としての地位を占めているとはいいがたい。というのは、報告書の構成が概観性をもたず、表現法がまわりくどく誇張され、重要でない事実を記載しているために、報告書が読みとりにくい困難さがあるような場合であっても、完全性、真実性および公平無私の原則に違反していない報告内容をもつ場合には、監査士の報告義務違反を問われるものではない。一般に明瞭性原則とは記載ののぞましい内容が誤解なく表現されるように機密監査報告書が作成されていることへの要請である。監査されなかった範囲についてあたかも監査したかのような誤解を与えたり、また取締役の責任となるべき事実を不当にかくすために不明瞭な表現を用いて、監査士が報告した場合には、明瞭性原則の違反となるのではなく、これは真実性または公平無私の原則の

違反となるのである。⁽¹⁾したがってこの明瞭性の原則は、真実性、完全性および公平無私の原則という実質的報告内容、形式的立場から規制を加える原則であるとも考えられるであろう。

- 註(1) WP-Handbuch 1959, S. 631 f.
- (2) Schulze, a. a. O. S. 169.
- (3) (4) WP-Handbuch 1963, Bd I, S. 505.
- (5) Düring, Grundsätze ordnungsmässiger Berichterstattung über die Jahresabschlussprüfung, 1956, S. 85.
- (6) Schulze, a. a. O. S. 172.
- (7) (8) WP-Handbuch 1963, Bd I, S. 507.; Adler/Düring/Schmalz, a. a. O. S. 607.
- (9) Schulze, a. a. O. S. 172.
- (10) Adler/Düring/Schmalz, a. a. O. S. 606 f.
- (11) Schulze, a. a. O. S. 174.

六 お わ り に

決算監査の結果について取締役が書類をもって報告することは、決算監査士に与えられた法律上の義務である。したがって、公示監査報告書が年度決算書に添付されていても、この機密監査報告書が被監査会社に交付されない限りは監査の終結とはならないのである。それゆえ、機密監査報告書を支配する原則は正規の株式法監査原則(Grundsätze ordnungsmässiger aktienrechtlicher Abschlussprüfung)の一部として理解されている。⁽¹⁾この機密監査報告書を支配する原則は機密監査報告書の機能からひきだすことができる。監査の結果を総合的な判断として一般公衆に対し公開する公示監査報告書とは違って、機密監査報告書は公表することなく被監査会社の取締役および監査役に対して監査の結果を内密に報告する機能をもつものである。

したがって、決算監査士は会計の監査においていかなる事実を発見したのか、会計処理について原則準拠性と合法性ほどの程度遵守されたか、およびそのような判定はいかなる事実といかなる彼との判断に基づいて行なわれたかという事情が機密監査報告書の中には記載されていなければならない。さらに、機密監査報告書についての他の重要な機能の一つは、決算監査士の行なった監査行為と専門的判断について後日発生するかもしれない責任に対し、それを解除するための根拠を示しているという点である。このような機密監査報告書の情報機能と免責機能の二つの面から、機密監査報告書の内容および形式を規制するところの一般的な要件が発生してくるのである。⁽²⁾

その要件がすなわち、今までのにのべたところの諸原則が守られたかどうかということなのである。以上からこれら諸原則は、つぎの四つからなるということができよう。すなわち、それは、

(一)完全性の原則 (Grundsatz der Vollständigkeit)

(二)真実性の原則 (Grundsatz der Wahrheit)

(三)公平無私の原則 (Grundsatz der Unparteilichkeit)

(四)明瞭性の原則 (Grundsatz der Klarheit)

であった。