

公示監査報告書の発展について

高柳 龍 芳

目 次

- 一 公示監査報告書の意義
- 二 会計監査濫觴期前期の公示監査報告書
- 三 会計監査濫觴期後期の公示監査報告書
- 四 会計監査確立期の公示監査報告書
- 五 会計監査成立即前期の公示監査報告書
- 六 会計監査成立即後期の公示監査報告書
- 七 一九六五年株式法における公示監査報告書

一 公示監査報告書の意義

公示監査報告書は、企業の年度決算に関する会計報告が、会計上の諸原則に準拠しているかどうか（原則準拠性の遵守）および法律規定と定款規定に於いて処理されているかどうか（合法性の遵守）を実施した監査の結果として、外

公示監査報告書の発展について（高柳）

部の第三者に対して証明するための手段である。この公示監査報告書は、当初、社会的意義としては副次的な機能を果たしていたにすぎなかったのであるが、二十世紀に入ってから実質監査への要望が高まるとともに、企業会計の正当性についての確認を、一般公共に対して表示すべき要請が高まるにつれて、その社会的意義として一義的な機能を果すようになったのである。しかし、一般公共に対し、企業会計の正当性を専門監査士が作成する公示監査報告書において確認し、これが社会的に強制され統一の実践として行なわれるようになったのは、一九三七年株式法の施行によってである。

通常、監査が与える効果については「会社機関」・「一般公共」および「監査士自身」の三面からこれを捕えることができる。

公示監査報告書は、被監査企業の記帳処理・年度決算書および営業報告書が正当に作成されたかどうかを、書面形式により確認するものであって、その機能は、あくまでも外部の利害関係者を含む一般公共に対して果されるものである。したがって、この報告書は、企業の内部経営についての評価または指導を目的として作成されるものではない。機密監査報告書が会計諸事項に関する個別的な評価判定の集積であり、かつ経営経済的指標として役立つと考えられるのに比較すれば、

公示監査報告書の発展について（高柳）

ば、この公示監査報告書は、外部に向けられた、企業会計への総合的な確認を示す証明書であると言えよう。

会社機関への効果 公示監査報告書が、外部の利害関係者へ向けられたものであるとの思想は、自由意志監査時代にも存在してはいたが、しかし、この思想は当時において、それほど根強いものではなく、自由意志に基づく監査は、もっと別の目的を持って行なわれていたと考えられる。したがって、外部利害関係者集団を含む一般公共に対して、公示監査報告書が積極的な意義をもつものであると意識されるようになったのは、株式法監査制度導入後においてであろう。それまでの自由意志に基づく監査の場合の公示監査報告書の意義についていえば、これが企業会計の正当性についての証明機能をもっていたことは確かであるが、それがただちに公共の利害と結びつくまでにはいたらず、限られた範囲における信用の獲得と結びつけて考えられており、その点で企業にとり重要な価値をもつものとされていた。すなわち、株式法監査制度導入前に数多く行なわれていた自由意志監査は、殆んどが信用目的のみを積極的意義としてもっていたといえるのである。したがって、公示監査報告書は、外部の利害関係者からの要請によって生まれたというよりも、企業自身の信用に対する必要性から生まれてきたと言えるであろう。このような公示

七〇

監査報告書の役割は、勿論法定監査導入後においても、現在にいたるまで、なお、存在意義をもっているのである。それにえに、公示監査報告書が「会社機関」に対して意義をもつという場合は、機密監査報告書のような経営指導的な役割を指して言うのではなくて、それは、会社の信用を獲得するための便宜としてまた、有用であるという点を指しているのである。

一般公共への効果 株式法の規定に基づく監査であっても、あるいは、その他の自由意志に基づく監査であっても、公示監査報告書が付与されていることは、企業への、一般公共の信頼性を高めるものである。すなわち、監査の結果は、企業の年度決算書および営業報告書が、その真実性と明瞭性の原則を遵守していることの保証を示すものであるから、企業会計の公開によって、一般公共は企業の成績に対し独自の判定を下すとともに、企業への投資その他の目的に応じた判断を行使することが可能になる。

会社の信用は、この公示監査報告書の付与を通じて対外的に創造される。すなわち、株主に対しては、会社の状況や営業成果についてそれが正当であることを表明でき、授信者に対しては、債権の安全について確信を与えることができ、さらに一般公共に対しては、会社内部に不正行為や虚偽・誤謬

が行なわれていないことを証明する手段となる。

公示監査報告書は、企業会計の真実を証明し、企業の信頼性を高め、営業モラルの支柱としての性格をもち、経営の保証、信用の強化に役立つものと言われている。このような公示監査報告書の機能は、一九三〇年代以降においては、監査に直接利害関係をもつ会社機関のみならず、企業をとりまく利益集団にとって有益となり、資金導入、信用授与については言うに及ばず、企業に働く従業員階級にとっても意義あるものとなってきたのである。

監査士自身への効果 以上のように、公示監査報告書は、企業および一般公共関係にとって有効な信用強化の手段となったが、さらに、監査を実施した「監査士自身」にとっても重要な意味をもっているのである。監査士は企業の信頼性を支えるとともに社会に対してもその職務を通じて重要な責任を負わされている。したがって、公示監査報告書を作成するに当っては、そこに貫徹されるべき監査士の道德的責任が重視されねばならない。ドイツにおいて、株式法監査導入の契機は、投資家の保護を直接の目的とするのではなく、総合経済的社会的の立場においてであった。この思想は、ドイツの国民性として、現在においても影響を与えているものと考えられる。したがって、ドイツにおける監査士の社会的責任は

極めて大きいといわざるをえない。

以上のように、監査の結果作成される公示監査報告書の多義的な効果への期待は、これを裏返してみれば、監査士の負わねばならない責任もまた重要であることの証である。このような社会的責任を果すとともに、この責任の弁明のための手段となるのが、機密監査報告書をも含めた公示監査報告書なのである。特にこの公示監査報告書は、社会に対して表明する監査士の責任弁明の手段であると言える。すなわち、この公示監査報告書は道德的責任を果したことの証明であるとともに、法律に規定された義務を履行した結果としての表現手段であると言える。

二 会計監査濫觴期前期の公示監査報告書

ドイツにおいて、会計監査とその制度が素朴幼稚な型態を脱し、著しく発展したのは十九世紀の中頃からであった。この頃がドイツにあつては企業熱の盛んな頃で、株式市場における最初の大投機時代といわれており、これ以後の時期において、ようやくみるべき会計監査の発展があつたのである。久保田教授が、ドイツ経済社会的地盤との関連においてドイツ会計監査の生成および発展の各時代を区分けた例にならう。ここでも公示監査報告書の発展段階を三つの区分にわ

けてみたいと思う。すなわち、第一期は会計監査が著しい発展をみる以前の時代であり、第二期は十九世紀中頃以後であり、第三期は株式法監査施行前後から現在に到る時期であり、これを名付ければ、第一期は「ドイツ会計監査濫觴期」であり、第二期は「ドイツ会計監査確立期」であり、第三期すなわち現代は「ドイツ会計監査成立期」である。

監査実施の結果を記載する近代的な公示監査報告書の形式は、監査が制度として確立した段階に入ってはじめて認められるけれども、前近代においても、監査の結果、書面形式によつて表現されるような手段が、何らかの形で要請されてきた時代があった。鉤印やノ印が古い時代の帳簿上に示されているのは、監査の結果を示すものであつて、公示監査報告書の原初的形態であると考えられ、すでにこのような形では古代から存在していたとの説もあるが、文章の形態をもつて監査の結果が表示されたのは、一三七〇時代のゼノアの官公庁における監査においてであり、つづいては、一四〇五年アビニオンのカトリック教皇の帳簿に関する監査報告書であると言われている。

ドイツにおいて、会計監査の思想が流入したのは、十六世紀に入つてからで、この時代に、大商館における監査の実践がみうけられるようになった。そこには監査が実施されたと

思われる書類上の記録が残っている。例えば、当時の代表的商館であるフガー家では、代理店の帳簿を監査する慣習をもつており、監査の結果、異常なしとの報告があれば、「責任は正当に果されている (Verantwortet und recht gemacht)」旨の注記が、帳簿の中に日付を付して記入されている。また、一五五九年から一五七〇年に至る、アウグスブルク商会の秘密帳簿には、実施された監査の結果について、「すべての収入支出の項目は、日記帳、債務記入帳等四冊の帳簿と完全に一致したことを認める」旨の付記がつけられている。しかし、これらにみられた監査結果についての確認の表明は貸借対照表または財産目録についての正当性を明らかにするものではなくて、ただ単に、収入と支出に関してのみの精細な監査の結果を示すものであるにすぎなかつたのである。

貸借対照表の正当性、およびその主要簿との一致に関する監査結果が表明された始は、旧ドイツ帝国大審院における訴訟事件に関して、証拠書類として提出された公示監査報告書においてである。これは一五七八年にアントワープ市の評議会が、被告人の懇請によつて敏腕な帳簿家を雇い、被告人の帳簿を作成し直させ、これを監査させた結果、市長の名において、証明書が作成された。この市長の被告人弁護のための証明書の中において、監査の結果が引用されており、その

内容を概述すればつぎの通りである。「この書状を聴取するすべての人々に対し、アントワープ市長および市評議会はつしんで敬意を表するものである。私達はつぎの件につき、それがまさに真実であることを認めてつぎのように証明する。すなわち、商人パウ・デシャムプの依頼により、帳簿家ヴォルフ・ヴァルターが当局に出頭し、神聖な誓をたてて検べた結果、彼の知った限りにおいて以下の事実が正しいことを彼は証明した。すなわち、証人（帳簿家）は……：パウ・デシャムプ商会の帳簿係ハインリッヒ・カルテンホッフアーを通じて、証拠として提出された日記帳から負債簿および、……：貸借対照表を作成したが、この貸借対照表は真実であり、かつ、また上述の負債簿とも一致している。さらに証人はすべてに対し悪意なく最高の勤勉と熱意をつくした。これらを証拠書類としてこの書状に添えらるとともに、私達はアントワープ市の名において署名する。一五七八年五月十三日各位。」

この証明書はかなり長文にわたる帳簿家の監査報告を、市が保証した形式であつて、監査報告そのものが書類として公に提示されたものではない。しかし、ここには、その後における監査実践のための一つの基本がみ出される。すなわち、この市が発行した証明書は監査士の監査意見が「誓をたてることによつて保証された」ことである。これは十九世紀後半

公示監査報告書の発展について（高柳）

に至り商工会議所によつて認定された宣誓監査士(Besidiger Buchrevisor)制度の萌芽を示すものと言えよう。二十世紀に入り、株式法監査制度が確立してからの公示監査報告書の中に、監査士は「義務にしたがった監査を実施した結果……」なる文言を入れる必要があるが、これは一種の宣誓の名残を示すものであると言えよう。

三 公示監査濫觴期後期の公示監査報告書

十六・七世紀までの監査実践においては、いまだ公示監査報告書としての体裁をそなえるものは存在しなかつたが、十八世紀後半に入るとかなり典型的な公示監査報告書の形態がみられるようになる。この項には、すでに帳簿監査士(Buchrevisor)の職務領域が拡大され、監査を行なうことによりもたらされる、利益の重要性について指摘する文献も増えてきている。マルチンオイラーの「商業帳簿人」の中にその典型的な形態がみいだされる。それによれば「……私に監査を依頼された商業帳簿は、充分に厳密な検査の結果、正当さを欠き疑問のある箇所は右記の通りである。右誓つて証明する。……日付……誰某」という公示監査報告書についての例示が示されている。しかし、ここにみられる監査にあつても従来通り、なお形式監査の領域をでるものではなく、監査意

公示監査報告書の發展について（高柳）

見は消極的な表現として示され、原則準拠性の程度を、明確に打出して確認を与えるところの、積極的意見の表明を行なう段階にはいまだ達していない。

この当時は、すでに監査の重要性について認識が新たにされ始めた時代であるが、その監査の性格としては、むしろ内部的監査に属するものであり、社会経済的要請からみれば、いまだ、外部の利害関係者の対立もみられず、したがって、公共を意識するほどにまで發達した段階には至っておらず、たとえ多少の公共的意義があったとしても、その程度は極めて限られた範囲における封鎖的なものにすぎなかった。すなわち、このような發展段階にある企業にあっては、監査実施の結果を、上述のような書面形式によって報告していたとしても、それは、利害関係者を含む公共に向けられたものではなく、——もっとも訴訟の場合にはある程度の公共性を伴うが——常に私的経済の中にあつて密接な関係をもつ、一部の集団に対してのみ向けられているにすぎず、したがって、その監査の内容にしても、形式監査の領域を越えるものではなかったと言えよう。すなわち、当時における監査においては、会計処理の適否、会計記録と会計事実との照合といった実質監査の面までおよびものではなく、この時代の公示監査報告書にみられる、「充分に厳密な検査」とは、「主要簿と日記帳

との充分な対照」および「すべての残高または転記が正当であるかどうかについての厳密な検査」を指しているにすぎないのである。

ドイツにおいては、すでに一五七〇年以來、監査士は、宣誓に基づいて監査活動を行なうのが慣習となつていたのである。したがって、宣誓を破るような不誠実かつ怠慢な行為については、当然監査に対する責任を伴なう筈であるが、文献には監査士のこの種の責任については何ら触れられていない。このような点から考えて、当時にあつては、監査結果の報告が書面形式に基づく場合は数少なく、殆んどが口頭であつたろうと推察できる。したがって、公示監査報告書は、十八世紀頃までは、公共に対しての存在意義の少ない、社会的に限定された範囲での役割を果していたにすぎないと言える。しかし、他方、経営者の役に立つ内部的監査としての意義はある程度もつていたと考えられる点があり、監査依頼人は、それによって会計上の確信を充分に与えられたと言えよう。

やがて、現代の監査制度の基礎を作つた時代として、監査史上重要な十九世紀を迎えるのであるが、この頃から一部に公示監査報告書の公表が行なわれはじめている。すなわち、株式法によりその作成を強制された年度決算書につき、その監査の結果を、企業の自由意志に基づいてドイツ官報に公示

されるようになったのである。しかし、このような公示監査報告書の官報への公表も一部において実施されたにすぎず、十九世紀の後半になっても、監査の公共性が、現代における程にすなわち、未来株主をも含めた株主をはじめ、債権者、取引先、政府から従業員に至るまでの、外部の利害関係者を意識しなければならぬ程に、重要視されていない時代にあつては、みられる程の公示監査報告書の発展はなかつたとも言えよう。この時代、特に一八七〇〜七三年は泡沫会社が氾濫を極め、そのあとにくる破産を通じて、帳簿監査士職業団体の活動がかなり活潑化してきた時代である。株式会社および株式合資会社は、すでに年度決算書を公開するのが普通となつてきた時代であるが、職業監査士による公示監査報告書の添付は殆んど行なわれてはいなかつた。

しかしながら、公示監査報告書を添付していないことが、直ちに監査の行なわれていないことを示すものではなく、この時代は、監査役が株式法に基づくところの会計監査を、能力の関係から自らすすんで行なうことができなかったために、大抵の場合、独立の監査士を利用して年度決算書と帳簿を監査させていたのである。ただし、専門の監査士による公示監査報告書の作成は、当時の法律によれば、いまだ現在のような法的規制を受けることがなく、したがって、一般公共に對

公示監査報告書の發展について(高柳)

する權威をも付されていなかったために、年度決算書の公開の場合においても、公示監査報告書が添付されることは少なかつたのである。当時の年度決算書には、監査役または監査委員会の作成になる監査報告書が添付されているのが普通であつたため、株主をはじめとする一般公共は、この監査報告書を依頼することで満足していたのである。いわば、この時代は独立の専門監査士が監査役の下請としての役割を果していた時代であると言えよう。

四 公示監査確立期の公示監査報告書

十九世紀末から二十世紀初頭にかけて、監査役の監査報告書とともに帳簿監査士の公示監査報告書をも、年度決算書に付して公開するのが慣習となつてきた。また、監査士だけの公示監査報告を添付する場合も増えてきたが、この場合は、監査依頼人とその報告書の中において明示しておく方式がとられていた。当時のドイツ官報にはつぎのような例がみられる。すなわち、「一八九五・三・二八の株主總會から依頼をうけたので、私は当該貸借対照表を監査した……」とか、「監査役の依頼により精査し、帳簿と一致していることを認めた……」などという文言である。

なお、当時の監査士はまだ株式法に基づくところの法定監

公示監査報告書の發展について(高柳)

査制度が樹立していない關係上、必ずしも専門の独立監査士ばかりではなかったことが、公表された監査士報告書の署名から窺うことができる。一九〇〇年頃になると商工会議所認定による宣誓帳簿監査士の活動がかなりみられ、一九〇二年にはベルリンにドイツ監査会社 (Deutschen Treuhändgersellschaft) が設立されて、それぞれ公示監査報告書を公表するようにはなったが、専門的職業としての監査の独自の發展は、いまだ未熟の域をでることなく、附随的職業として実施されていたにすぎなかったのである。一九〇五年頃のドイツ官報によれば、「商人の帳簿と会計のための宣誓専門家」・「宣誓帳簿専門家」・「官選宣誓監査士」・「帳簿検査と商学に関する宣誓専門家」などの名称を付した資格ある監査士の署名もみられるが、商人、銀行会計係、手形仲介人、大法院参事官、退役市参事官などによる専門家でない監査士も多くみられたという。

つぎに、公示監査報告書の内容について言えば、共通しているのは署名が必ず附記されている程度で文言形式に至っては種々にわたり、統一されていなかったのである。この項の監査実施の内容は、形式監査である場合が多かったために、計数上の一致を確認した旨の内容が、公示監査報告書に示されている点では共通していたと言えよう。例えば、当該年度

決算書は帳簿を基にして私達が監査をし、それらが一致していることを認めた(ドイツ官報一八八一・三・二三)といったように、年度決算書が、営業帳簿や主要簿と計数的に一致しているかどうかを確認するだけの公示監査報告書が多かったようである。

しかし、他方においては、少数ではあるが、実質監査を実施した結果としての公示監査報告書も出現し始めている。形式監査以外に実質監査をも実施しなければならないという自覚が監査士の間に生じてきたのは、十九世紀末葉に入ってからであり、会計上の計数の基礎である、証憑書類や財産物件の検証も、部分的ながら行なわれるようになった。例えば、棚卸の実査は特に重要視されており、現金および収入支出関係証憑類、手形、担保および抵当権、銀行預金および銀行借入保証書、有価証券、請求権などの検証や、その他、減価償却を始めとする個々の勘定項目の評価についての検討も行なわれはじめている。主として試算監査であり、とくに、証憑類と主要簿との関連について注意が向けられている。ただ一部において実質監査が行なわれはじめても、公示監査報告書の形式としては、形式監査時代のものを受けついで形態、たとえば「私により詳しく監査された帳簿と一致している」・「充分な監査をもとにして」・「誠実な監査に基づいて私は

証明する」などの文言が、そのまま受けつがれているために、実質監査が行なわれたのかどうか、かなり不明瞭な公示監査報告書もかなり多くあったようである。この時代は、実質監査を実施することが当然と考えられる時代に入る前の、形式監査の時代からの過渡期に属する時代であったと言えよう。

ともあれ、二十世紀に入る頃には、公開される年度決算書に公示監査報告書を添付する慣習が、かなりゆきわたるようになってくる。この頃には、監査士の職業に対する社会的要請がようやく強くなり、その結果、監査士自身が、公示監査報告書のあり方について眼を向けざるをえなくなったのである。すなわち、第一に、公示監査報告書を交付するに当って生ずる監査士の責任の問題から、第二に、公示監査報告書こそ一般公示の関心を監査業務に向け、監査のもつ価値の重要性を一般公共に認識させようものであるとの理由から、監査士職業団体は、監査士の義務の範囲を明確化する必要上、公示監査報告書の文言の統一をはかるべく努力しはじめたのである。「ドイツ帳簿監査士協会」が種々の討論の結果、貸借対照表監査のための、統一的な公示監査報告書の文書を發表して、一つの形態を生みだして以来、この形態が、ドイツにおいてはかなり一般に使用されるようになり、株式法導入に当ってその骨核となるに至ったのである。

公示監査報告書の發展について（高柳）

このように、監査士職業団体は、株式法監査導入前から、自由意志に基づく貸借対照表監査においても、統一ある文言による公示監査報告書の確定に努力を続けてきた。そのために、ドイツ帳簿監査士協会は、内容と形式を統一することにより、一つには、一般公共関係に対し判断の基準を与え、二つには、監査職業に関する監査士の責任を限定する目的で、ある種類の公示監査報告書の雛型を發表している。その一つの場合は、貸借対照表と損益計算書が、正当に作成されていると認められた場合であつて、それは、

「私は当該貸借対照表および損益計算書が、正規の原則にしたがう帳簿と一致していることを認めた（場所・日付・署名）」という文言である。

また、その二つの場合の計数的な一致のみを吟味した形式監査の場合には、

「私は当該貸借対照表および損益計算書の勘定項目が、主要簿と計数上において一致していることを証明する。記帳処理の監査はこれを行なわなかった（場所・日付署名）」という文言である。

前者の公示監査報告書は、形式監査だけが行なわれた場合には使用してはならず、実質監査をも伴ったものでなければならぬ。正規の貸借対照表監査を実施するためには、いか

なる場合でも、形式監査のみでは不充分であり、実質監査を必要とするとの見解が、良心的な職業監査士および経済界の風潮となるに至つたのである。

やがて、一九三一年九月十九日の株式法改正において、株式会社のうち、巨資資本を有するものに対し、始めて法定監査の実施を強制することになるのであるが、この法定監査の実施方法が、自由意志監査にも大きく影響を与えたこと、また自由意志監査そのものに、監査目的の差異や、監査範囲の制限など、種々の条件に差異が生じたことなどのために、統一ある公示監査報告書の形態の実現は、困難を極め多様化するようになったのである。

しかし、職業監査士の集団は、社会から要請された役割と職務を、最高の良心と知識にかけて広く履行し、監査制度をば、急速な経済發展のための重要な要め石とするために努力を続け、自由意志監査により得た経験と知識から、職業監査士のためだけでなく、広く経済界や公共の利益のためになるような、監査活動の整備と統一を計つてきたのである。その結果、帳簿監査および貸借対照表監査は、形式実質ともに大きな進展をみ、監査は経済發展のための、一つの重要な生産的要因であるとの認識を、社会一般に普及させるようになったのである。したがって、自由意志監査にあつては、種々お

形態をもつ公示監査報告書が存在してはいたが、良心的な職業監査士たちの努力によつて、会計監査に関する公示監査報告書の文言統一化は、徐々に、実を結びはじめたと言えらるであらう。

五 会計監査成立期前期の公示監査報告書

ドイツにおいて、はじめて、公示監査報告書の規定が株式法にもられたのは、一九三〇・八・一六株式法第一草案(Entwurf eines Gesetzes über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien)に於てである。この規定の中に、公示監査報告書について、一定の形式によつて統一しようとのところがなされている。すなわち、その第一二三条には、

「会社の年度決算書、その基礎となつた記帳処理および取締役が作成した営業報告書は、法律規定と一致している。」
 という文言があつたのであるが、その後株式法監査制度施行の先駆となつた一九三一・九・一九株式法(Aktiennovelle)においては、公示監査報告書の文言を統一しようとする形式化に関する規定は削除されて、公示監査報告書には、つぎのような内容を含めばよいとする、新しい概則規定としての第二六二条第十項が設けられた。それはつぎの通りである。

「監査の終局的な結果について、重要な除外事項のない場合には、貸借対照表監査士は、報告書によってその旨を確認 (Bestätigen) しなければならない。公示監査報告書には会社の帳簿と書類、並びに取締役より与えられた情報 (Aufklärung und Nachweis) を基にして、義務にしたがった監査の結果、記帳処理・年度決算書および営業報告書が法律規定と一致しているかどうかを記載しなければならない。」

一九三一年株式法が右のように公示監査報告書については内容に関する概則規定だけに止どめ、その形式的統一化を計らなかつた理由はつぎのような事情によるものである。すなわち、貸借対照表監査には、企業の事情により種々の形態をとる可能性があり、すべての監査結果について、一つの形式にあてはまることの危険性を立法機関が顧慮したためである。これについてカロリーは、企業の事情によっては、公示監査報告書の記載様式を変えねばならない必要のあることを指摘してをり、さらに、あらゆる場合において、充分あてはめることのできるような、統一的文言については、今後における監査制度の発展の中に、慣習として育成されるべきものとして、このような立法的配慮に賛意を示している。

したがって、法は公示監査報告書の文言については、概則

公示監査報告書の発展について (高柳)

のみを規定して、監査士が守らねばならない最低の要件を規制しておき、公示監査報告書を、その時の事情に応じて、いかに作成しなければならないかは、監査士自身の誠実な判断にゆだねたのである。すでに述べたように、当時においては、ドイツ帳簿監査士協会により、統一な公示監査報告書の形式が発表されてはいたが、一般に認められた形式としては、いまだ監査実践の中に根強く浸透するまでに到っていない実状であった。

しかし、公示監査報告書の統一な形式化を求めるための努力が、種々なれてはきていた。WP (Wirtschaftsprüfer — 雑誌「会計監査士」) 編集部は一九三一、十二・三一のベルリン・シューンベルクにある、ノルトシュテルン生命保険会社の公開貸借対照表に付された、公示監査報告書を提示して、これを推薦している。

「最高の知識と良心をもって実施した監査の結果、私がかえりた信念をもとにして、私はつぎのように法律規定に基づく確認を与える。監査の終局的結果によれば、保険会社の決算書・その基礎となった記帳処理並びに取締役報告書は法律規定と一致している。」

この文言は、第一に、かなり表現がくどいこと、したがって簡潔を尊ぶ一般公共の要請にあわなかつたこと、第二に、法

公示監査報告書の発展について（高柳）

律の中に指示されている「取締役より与えられた情報をもとにして」という重要な確定事項を欠いていること、などの理由から一般に普及されるには至らなかった。さらに、この中に表現されている信念（*Überzeugung*）という言葉は、英国および米国において一般的な慣行となっている、主観的な信念（通常監査意見 *Opinion* と呼ばれているもの）という表現にならったものであるが、このような表現は、公示監査報告書の中になお異議事項が隠されて存在しているのではないかと、との誤解を讀者に与えると、カロリーは批判している。

当時の米国における、監査報告書の文言を参照して、株式法監査における公示監査報告書を作成しようとする提案もなされている。ベルクはつぎのような文書をこころみている。

「私達は、会社の帳簿と書類並びに取締役により与えられた情報を基にして、一九三〇年営業年度の……株式会社の記帳処理・貸借対照表・損益計算書および営業報告書を監査した。私達の義務にしたがった判断によれば、これらは法律規定と一致している。」

とにかく一九三〇年代は株式法監査制度導入の発時期であり、各文献は、種々の公示監査報告書の文言形式の統一化についての論議をたたかわし、時には、米国式、英国式の、時にはドイツに特有の形式を発見しようと努力を続けていたの

である。

六 会計監査成立期後期の公示監査報告書

以上において述べた代表的な見解に対して、会計監査士協会は公示監査報告書の効果に疑問を生ずるような表現を避けるべきであるとの立場にたつて、監査の結果が適正であり、重要な除外事項のない場合における公示監査報告書について、そのモデルを設計した。この中にも、主観的な判断と思われるような表現は用いられていない。それによって監査士の責任が重くなったり、減殺されたりするものではないとの立場からである。

「会社の帳簿・書類および取締役に与えられた情報を基にして、私（私達）が義務にしたがって監査をした終局の結果、記帳処理、年度決算書および営業報告書中年度決算書を説明している部分は法律規定に適合している。」

この文言は会計監査士協会専門委員会が、その専門意見 *Gutachten Nr. 16/1933* として発表したものであり、この形式は、自由意志監査にもつづいた公示監査報告書のうち、もっとも根深く実践化し、完成されてきた形態を示すものであって、すでに、一九一〇年代において発見され、以後一つの慣行となっていると主張している。しかし、カロリーの指摘

するところによれば、一九三〇年代にあつてもなお、このモデルによる公示監査報告書は数少なく、大部分がこれと異なつた形式でドイツ官報や商業紙には発表されていると述べている。

特にカロリーが指摘している欠陥は、「確認する (Bestätigen)」という表現が会計監査士協会の公示監査報告書にはないことを強調していることである。法は確認を必要としている点から、まさに、公示監査報告書は、本質上一種の確認書であることを彼は主張している。この立場から、カロリーはつぎのような文言形式になるモデル化を、合理的であるとして推奨する。

「会社の帳簿と書類および取締役より与えられた情報を基にして、義務にしたがつた監査の結果、私は記帳処理、年度決算書および営業報告書が法律規定と一致していることを確認する。」

しかしながら、その後の監査実践の示すところによると、最近に至るまで、公示監査報告書の文書形式は、殆んど会計監査士協会が推薦したモデルが使用されてきている。ドイツ官報や商業紙にみられるものは、すべてこの形式によつていふと言えるであらう。

さて、このような紆余曲折をもつドイツの公示監査報告書

公示監査報告書の発展について (高柳)

の意義に関してただちに眼につくところの、我が国および米国のそれと異なる点は、ドイツの公示監査報告書が、単なる主観的な決算監査士の、監査結果に対する意見の表明を行なう手段であると考えられるよりは、むしろ、この公示監査報告書は、会計報告に関する原則準拠性および合法性の遵守についての証明の手段であるという事である。したがつて、ドイツの公示監査報告書の付加文言の中には、米国および我が国において慣習とされる「in our (my) Opinion」・「私の意見によれば」という言葉がみいだされず、むしろ、積極的にその使用を避けていることである。米国においては、公認会計士の達した結論は、本質的に言つて事実の問題 Matters of Fact であるよりは、むしろ意見の問題 Matters of Opinion であるとされているが、ドイツにおいては、法律に規定されている事実の存否、ないしは存在する事実の適法性への確認の証明 (Beecheinigung) としての性格が強く、決算監査士の達した結論は、意見の問題よりは事実の問題として、より強く主張されているように思える。

この点に関して、アドラー・デューリンク・シュマルツもまた、このような前文付記の必要性を強調してつぎのようにべている。すなわち「英国において慣習となつていふ『nach meiner Erachtens』・『nach meiner Überzeugung』

・『nach sorgfältiger prüfung』などの付加文を付して、あえてその主観的資格を強調する必要はなく、このような文言は却つて公示監査報告書の内容に他意があり、決算監査士が、その責任を回避しているような印象を与え、ひいては、公示監査報告書の証明能力を疎外するものであり、このような付加文をもつても決算監査士の責任を制約しうるものではない。」と述べている。ただし、歴史的に一貫して、ドイツにおいては、主観的判断であることを示すような文言を付さないのが習慣ではあるが、法定監査導入の当初に、カロリーヤ会計監査士協会が主張したような、公示監査報告書を一種の確認証明書とみなす考え方は、その後後退しており、アドラー・デュリーク・シュマルツの時代(一九五〇年代)においては、「あえてその主観的資格を強調する必要はなく」と述べているように、むしろ公示監査報告書は、当然に主観的資格をもつものであることを前提にして、論議を進めているようにも読みとれるのである。

一九三一年株式法改正に基づいて法定監査制度が一部実施され、それとともに、公示監査報告書の規定も採り入れられたことは、前述の通りである。その間、一九三〇年代は形式監査と実質監査についての論争、公示監査報告書に関する形式的統一化の問題など、監査に向けられた関心が高まった時

代である。その後一九三七・一・三〇株式法(Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien-Aktiengesetz)において、法定監査制度が全面的に確立し、実施されるようになったのである。この一九三七年株式法も、公示監査報告書についての規定を定めているが、その主旨は一九三一年株式法改正から受けつぐものであり、ここにおいても、概則規定にとどめて公示監査報告書の形式化を行なうまでに至ってはいない。同法第一四〇条一項は、公示監査報告書に記載すべき要件をつぎのように規定している。

「監査の終局的結果により除外事項の存在しない場合には、決算監査士は公示監査報告書をもってその旨を確認しなければならぬ。公示監査報告書にはつぎの事項を表示する。会社の帳簿と書類および取締役に与えられた情報に基づいて義務にしたがった監査の結果、記録処理・年度決算書および営業報告書中年度決算書を説明している部分が法律の規定に一致していること。」

この文言は、その形式化を計って努力した会計監査士協会の見解を多分に反映しておるものでありその後、第二次世界大戦を経て今日に至るまで、会計監査士協会の公示監査報告書の形式が慣行となるに至り、それ以外の形式が、殆んどその

姿を消すに至っていることは前述の通りである。

七 一九六五年株式法における公示監査報告書

しかし、その後三十年に近い法定監査制度施行の経験は、長い間の検討を加えながら、さらに簡潔な形態をもつ公示監査報告書の完成を目指してきた。経済界をはじめ、一般公共も公示監査報告書の機能と、その意義を充分認識するようになってきたため、一九六五・九・六株式法 (Aktiengesetz) においては、公示監査報告書に関する規定を、同法第一六七条第一項につきのようにおいた。

「監査の終局的な結果により、除外事項を生ずべき点がないときは、決算監査士は、年度決算書に対するつぎの付記によって、これを確認しなければならない。

記帳処理・年度決算書および営業報告書は、私 (私達) の義務にしたがつた監査によれば、法律および定款に適合している。」

同法施行以前の公示監査報告書の規定は、法的要件さえその内容に含めていれば充分である、とする概則規定だったのであるが、その後の公示監査報告書の発展と普及の結果は、一定の形式をとることが慣行となったために、さらに慣行化されたその内容を整備することによって、より簡潔な形式によ

公示監査報告書の発展について (高柳)

ることに踏み切らせたのである。したがって、今後の監査実践においては、除外事項の発生しない場合には、法律により定められた一定の文言を使用しなければならないことになったのである。

この規定の中における、重要な変更の一つは、「会社の帳簿と書類および取締役により与えられた情報に基づいて」という文言が省かれるに至ったことである。取締役が、監査士へ帳簿と書類および情報を提示する義務は、すでに他の規定において、取締役の法的義務として定められているところであり、また、この取締役の被監査義務は、決算監査における大前提として当然の事実なのであるから、さらに公示監査報告書の中にこの文書を採用入れる必要はないと解釈されたのである。この省略された文言の部分は、我が国の場合の監査報告書にあてはめてみれば、範囲区分に属するものであり、この部分を極めて簡略化し「私の義務にしたがつた監査の結果」という一行の文言の中に範囲区分を集約化したものであると考えられる。したがって、西ドイツの公示監査報告書は、監査実践においては、今後、具体的な範囲区分を示す部分はその姿を消すことになり、その部分は抽象化され、単純化されて最小限の要件だけを記載すればよいことになり、いわゆる意見区分に関する部分が前面に押し込まれた形で作成され

公示監査報告書の発展について（高柳）

八四

ることになる。その点、この度の監査報告書規定にしたがって作成される西ドイツの公示監査報告書は、全世界に先がけて、極めて理想的かつ簡潔な形態のものとなったと言えらるであらう。

なお、一九六五年株式法の公布されるまでは、公示監査報告書には、取締役が監査資料および情報提供の義務を果たさかどうかを、必ず記載しておかねばならなかったのであるが、このような記載を行なう監査報告書は、他の国にはみられない特殊なものであった。その主旨は、監査士の監査権限を保証するという点にあったのである。もし、取締役がこの義務を履行しないときは、公示監査報告書の確認が限定されたり、または拒絶をれて公共からの信頼を失なうことは当然として、さらに、取締役の義務違反として、罰則が適用されることのあるという点である。勿論、新法では、この部分の文言は削られたけれど、その精神は前法と全く同様であることを付記しておく。

参考文獻

- Remndorf: Die Geschichte der Buchhaltung in Deutschland, 1913.
 Beigel: Lehrbuch der Buchführungs- und Bilanzrevision, 1914.
 Karoli: Bilanzprüfung und Prüfungsergebnis, 1934.

Eich: Der Revisionsbericht (Grundriss der Betriebswirtschaftslehre, 1926.)

Bruck: Die volkswirtschaftliche Bedeutung des Wirtschaftsprüfers, 1932. Römer: Die Bücherrevisoren-Praxis in Deutschland und England, 1905.

Adler / Düring / Schmalz: Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft. 1. Aufl. 1938.; 3. Aufl. 1957.

Ludewig: Die Darstellung der wirtschaftlichen Lage im Bericht über die aktienrechtliche Jahresabschlussprüfung, 1955.

Schulze: Grundsätze ordnungsmäßiger aktienrechtlicher Jahresabschlussprüfung, 1963.

IDW: WP-Jahrbuch, 1954.

WP-Handbuch, 1963.

Die Fachgutachten und Stellungnahmen des IDW auf dem Gebiete der Rechnungslegung und Prüfung, 1956.