中小会社の計算書類の信頼性の確保： スイス (1)

弥 永 真 生

- 1 2005年債務法改正
- 2 簡易監査と通常監査との共通点および相違点
- 3 簡易監査における監査人の独立性
 - (1) 原則主義的規制
 - (2) 被監査会社の記帳への関与その他のサービスの提供
 - (3) 他のサービスの提供
 - (4) 組織的および人的方策
 - (5) 経済的依存性
 - (6) 監査報告書への記載

1 2005年債務法改正

2005年改正前債務法（1991年改正¹⁾後）（以下、旧債務法という）の下では、特別な資格を有しない監査人が決算監査を実施することが可能であり²⁾、多くの中小会社においては、以下のような状況が繰り返されていると指摘されていた³⁾。法は（正規の）監査を要求していたが⁴⁾、費用を気にする大多数の株主

I received generous support and assistance in finding and access to the relevant publications and preparatory documents from Professor Lukas Handschin and Mr. Flurin Riederer (Universität Basel, Juristische Fakultät) as well as Ms Elisabeth Noser (Stv. Leiterin Rechtsdienst, Parlamentsdienste). I would like to express the deepest appreciation to them.

- 1) Obligationenrecht (Die Aktiengesellschaft) Änderung vom 4. Oktober 1991, AS 1992 733, BBl 1991 III 1476.
- 2) 1991年改正後債務法727a条は、「監査人は被監査会社における任務を遂行できる能力を有していなければならない (Die Revisoren müssen befähigt sein, ihre Aufgabe bei der zu prüfenden Gesellschaft zu erfüllen.)」とのみ定めていた。

の考え方を背景として、監査人は合理的であると信じるに足りるかどうかに係るテスト (Plausibilitätsprüfung) に基づいた手法⁵⁾によって異常や法令違反を探すにとどまっていたか、アングロサクソン諸国におけるレビューに近いものを行っていた。また、経営者は、監査人を計算書類上の問題についてのコンサルタントとみるにとどまらず、計算書類作成の任務も監査人に委ねていた (いわゆる組込み監査《embedded audit》)^{6,7)}。

ところで、1991年改正後、連邦参事会は、財務報告に関する規定の改正についての検討を専門家グループ (Groupe de réflexion 《Gesellschaftsrecht》) に委託し、専門家グループは、1993年9月24日に最終報告書⁸⁾を提出した。

その後、連邦法務警察省が設置した専門家委員会は、1998年に、財務報告および監査人に関する法律案と決算監査人となりうる資格に関する命令案とを提案した⁹⁾。しかし、この法律案は秘密準備金に対する制限を含んでおり、課税所得計算に影響を与えることから、批判にさらされ、お蔵入りとなった¹⁰⁾。その後、2003年に、連邦法務警察省により、Behrを委員長とする財務報告法の改正を検討する専門家委員会が設置され、2005年12月に中間試案¹¹⁾が意見

3) Böckli [2004] § 15 N57-62 (S.1859-1861), N 79 (S.1868-1867).

4) 1991年改正後債務法728条1文。Botschaft [2004] S.3978, Ziff.1.1.3. See e.g. Baer [2007] S.48.

5) Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel [1996] § 33 N23 (S.378).

6) Botschaft [2004] S.4000, Ziff.1.4.4.3. 詳細については、Honold [2003] S.267-288.

7) 2006年改正前債務法の下では、監査人が記帳に関与できるかについて学説が分かっていた。多数説 (Abolfathian-Hammer [1992] S.61 ; Handschin [1994] S.344-346 ; Druey [1995] S.707 ; Luterbacher [1998] S.485-486 ; Meier-Hayoz/Forstmoser [1998] § 16 N 402 ; Watter [2002] Art. 727c N 13 ; Böckli [2004] § 15 N 79 ; Häfeli [2004] S.374-375 ; Watter [2002] S.667) は否定的であったが、できるとする見解 (Schultz [1994] S.983 ; Camponovo [1997] S.1150-1151 ; Müller/Dolensky [2001] S.811-812) もあった。なお、たとえば、Watterは、依存性と利益相反は実質的に織り込み済みであり、たかだか、組織レベルの方策としていわゆるチャイニーズ・ウォールが問題となると指摘していた (Watter [2002] Art. 727c N 13)。See also Widmer/Sanwald [2014a] § 13 N 76 (S.403-404).

8) <<https://www.bj.admin.ch/dam/data/bj/wirtschaft/gesetzgebung/archiv/revision/schlussber-arbeitsgruppe-d.pdf>>.

募集手続きに付された。

他方、監査制度および監査の監督については、2001年白書（Botschaft [2002]）および2004年白書（Botschaft [2004]）を経て、2005年に債務法の改正が実現した¹²⁾。

この改正により、2008年1月1日以降、株式会社や有限会社は、通常監査または簡易監査（eingeschränkte Revision）を受けることが求められている¹³⁾。すなわち、株式を上場している会社、社債を発行している会社、株式上場会社または社債発行会社の連結財務諸表においてその総資産額または純売上高の20%以上を占める連結子会社、連結財務諸表を作成しなければならない会社（債務法963a条参照）のほか、直近2年間連続して、総資産額1000万スイスフラン、純売上高2000万スイスフラン、および、平均被用者（常勤者換算）50人という3つの規準のうち2つ以上を超える株式会社は通常監査を受けなければならないと当初はされたが（2011年改正前債務法727条1項）、2011年改正¹⁴⁾により、

9) Revision des Rechnungslegungsrechtes : Vorentwürfe und Begleitbericht zu einem Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision (RRG) und zu einer Verordnung über die Zulassung von Abschlussprüfern (VZA) vom 29. Juni 1998. <<https://www.bj.admin.ch/dam/data/bj/wirtschaft/gesetzgebung/archiv/revision/vn-veber-d.pdf>>.

10) Botschaft [2007] S.1602-1603.

11) Vorentwurf und Begleitbericht zu einer Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts im Obligationenrecht vom 2. Dezember 2005.

12) Obligationenrecht (GmbH-Recht sowie Anpassungen im Aktien-, Genossenschafts-, Handelsregister- und Firmenrecht) (OR) Änderung vom 16. Dezember 2005, AS 2007 4791 4839 ; BBl 2002 3148, 2004 3969 (2005年監査法と呼ばれることもある)。議会における審議の経緯については、たとえば、Geschäft des Bundesrates, 01.082 OR. Revision (GmbH sowie Revisionsrecht) <<https://www.parlament.ch/de/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaef?AffairId=20010082>> 参照。

13) たとえば、Bertschinger [2005] は、国民経済的に重要な企業には通常監査が要求され、国民経済的に重要性がより少ない企業には簡易監査が導入されたと説明している (S.584)。See also Amtliches Bulletin, Nationalrat, 2005 N 66 [Vischer] (特に大規模会社について、監査が強化され、また、監督が強化されたと指摘)。

14) Obligationenrecht (Revisionsrecht) Änderung vom 17. Juni 2011, AS 2011 5863 ; BBl 2011 4843.

2012年1月1日から、総資産額2000万スイスフラン、純売上高4000万スイスフラン、および、平均被用者（常勤者換算）250人に、3つの規準が引き上げられた¹⁵⁾。また、株式資本の10%以上にあたる株式を有する株主が求めるときは、通常監査を受けなければならないし（債務法727条2項）、定款または株主総会の決議により通常監査を受けるものと定めることができる（債務法727条3項）。

それ以外の株式会社は、簡易監査を受けなければならないが、10人を超える平均被用者がいるものを除き、総株主の同意があれば、簡易監査を受けることも要しないとされている（債務法727a条¹⁶⁾）。

2 簡易監査と通常監査との共通点および相違点

通常監査の場合も簡易監査の場合も、監査人は株主総会によって選任される（債務法730条1項）。1またはそれ以上の自然人、法人またはパートナーシップを監査人として選任することができるが（債務法730条2項）、監査人のうち少なくとも1人はスイス居住者であるか、スイスに主たる事務所または従たる事務所を有していなければならない（債務法730条4項）。公監査機関（Finanzkontrollen der öffentlichen Hand）またはその被用者も、債務法の要件を満たす限り、監査人として選定されることができるが、独立性に関する規定が準用される（債務法730条3項）。監査人は、3事業年度以内の期間で選定されるが、再任は可能である。任期は、最終年度の年度決算書の承認時に終了する（債務法730a条1項）。辞任したときは、監査人はその理由を取締役会に通知しなければならない、取締役会は次の株主総会にその理由を知らせる（債務法730a条3項）。株主総会は、監査人をいつでも解任することができ、その解任

15) これにより、95%以上の会社が簡易監査によることができるようになったと指摘されている（Nussbaumer [2013] S.20. なお、Nussbaumer [2011] S.65は90%超と述べていた）。約97%とするものもある（Zihler [2011] S.671）。

16) これらの規定は有限会社（債務法818条1項）、協同組合（906条）などについても準用されている。

は即時に効力を生ずる（債務法 730a 条 4 項）。

取締役会は監査人が求めるすべての文書および情報を、しかも要求されたときは書面で、監査人に提供する（債務法 730b 条 1 項）。監査人は、法律によって開示が求められる場合を除き、会社の事業上の秘密を守らなければならない、それは株主総会に対して通知し、また情報を提供する際にも同様である（債務法 730b 条 2 項）。監査人はすべての監査業務を文書化し、監査報告書その他の重要な文書を最低 10 年間保存しなければならない。電子データもその期間は見読可能な状態しておかなければならない（債務法 730c 条 1 項）。文書は、法令の規定に従っていることを効率的な方法で確認できるようにしなければならない（債務法 730c 条 2 項）。

年度計算書類について、該当するときは連結計算書類についても、監査人の通常監査または簡易監査を受けなければならない会社では、年度計算書類および連結計算書類が株主総会で承認され、利益処分決議がなされる前に、監査人の監査報告書が提出されなければならない（債務法 731 条 1 項）。要求されている監査報告書が提出されなかったときは、年度計算書類および連結計算書類の承認決議ならびに貸借対照表利益の分配決議は無効である。監査人の出席を定める条項に違反した場合には、それらの決議は取り消しうるものとなる（債務法 731 条 2 項）。

定款の定めまたは株主総会の決議によって、監査人の組織の詳細を定め、監査人の任務の範囲を拡張することができるが（債務法 731a 条 1 項）、取締役会の任務または監査人の独立性に悪影響を与える任務を与えることはできない（債務法 731a 条 2 項）。

他方、簡易監査の通常監査との相違点としては以下のような点を挙げることができる。

第 1 に、監査を行うことができる専門家の範囲に差がある。監査人監督法¹⁷⁾

17) Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren, SR 221.302.

の下では、公認監査人 (eine zugelassene Revisorin oder einer zugelassenen Revisor) と公認監査専門家 (eine zugelassene Revisionsexpertin oder einer zugelassenen Revisionsexperten) という2種類の監査専門職業人が区別されており (4条から6条)、いずれも簡易監査を行うことができるが、公認監査専門家のみが通常監査¹⁸⁾を行うことができる (債務法 727b 条2項、727c 条)。また、公認監査人は、連邦監査監督庁による検査の対象とはならないが、簡易監査を行う公認監査人は、内部管理体制を構築しないときには、第三者による品質管理レビュー (ピアレビュー) を受けなければならない¹⁹⁾。

第2に、後述3. で詳細に紹介するが、簡易監査と通常監査とでは、独立性規制に差がある。簡易監査においては被監査会社の記帳への関与および被監査会社に対する非監査サービスの提供が、一定の条件の下で、広く認められる。

第3に、通常監査の場合は、監査責任者は、7年を超えて、その職務をしてはならず、同じ職務は3年の中断後でなければ引き受けてはならない (債務法 730a 条2項)。他方、簡易監査については、このようなローテーションは要求

18) 社会的重要度の高い会社の監査人に就任するにはさらに加重された要件が定められている (債務法 727b 条1項、監査人監督法7条以下)。

19) 監査監督令 (Revisionsaufsichtsverordnung, RAV) の下では、監査事務所は内部品質管理体制を導入するか (この体制を設け、その十分性と実効性をモニターしている監査事務所は、連邦監査監督庁 (Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde (RAB)) の承認を得るものとされている)、自主規制として、その監査業務について外部の専門家による評価を定期的に受ける体制 (ピアレビュー体制) を導入するかのいずれかをしなければならないこととされているが、同49条2項は、簡易監査のみを実施する1人監査事務所について2016年8月31日まで猶予を認めていた。これは、内部品質管理体制のためには、2人以上の有資格者が存在しなければならないため、1人監査事務所についてはピアレビューを受けるという選択肢しかないためであった。しかし、監査業界は自主規制としてのピアレビュー体制を提供することができず、内部品質管理体制を導入するには、残されている時間が短すぎるという理由で、連邦参事会により、同項は、2016年8月17日に、改正され、強制適用が1年延長された (<<https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-63220.html>>; <<http://www.ejpd.admin.ch/ejpd/de/home/aktuell/news/2016/2016-08-170.html>>)。これにより、約1500の監査事務所が影響を受けると推測されている。

されていない^{20,21)}。通常監査におけるローテーションは、一般論として、法的にみると明らかにはならないような²²⁾、会社に対する高い親近性を避けることを意図したものであり、同じ監査責任者が長期間にわたって関与することの独立性に対する影響に鑑みたものである²³⁾。もっとも、学説においては、同一人が長期にわたって監査責任者であることが会社に対する過度の親近性を生じさせ、その結果、独立性を損なうといえるのかという点については疑問が呈されている²⁴⁾。

第4に、監査の範囲に差がある。通常監査においては、監査人は、年度計算書類、該当する場合にはさらに連結計算書類が法令の規定、定款または選択した1組の財務報告基準に従っているかどうか、取締役会が株主総会に提出する貸借対照表利益の分配に関する議案が法令の規定および定款に従っているかどうか、ならびに、内部統制体制が存在するかどうかについて監査しなければならない（債務法728a条1項）。取締役会の業務執行は監査人による通常監査の対象ではない（債務法728a条3項）。

他方、簡易監査においては、監査人は、年度計算書類が法令の規定または定款に従っていないこと、および、取締役会が株主総会に提出する貸借対照表利

20) ただし、(簡易監査を受ける)子会社の監査人と(通常監査を受ける)親会社の監査人とが同一である場合または同じ監査人グループに属する場合には、簡易監査を行う監査人についてもローテーションが要求される(Botschaft [2004] S.4013 ;Sanwald/Huser [2009] S.463 ;Widmer/Sanwald [2014a] § 13 N169 (S.435))。

21) もっとも、中小企業の監査の場合であっても、同一人が監査責任者を長期にわたって継続することは独立性の原則とは整合的ではないという指摘もある(Bourqui/Bourqui [2007] S.433-434 ; Sanwald/Huser [2009] S.463 ; Widmer/Sanwald [2014a] § 13 N170 (S.436))。もっとも、たとえば、Bertschinger は問題はないとするし(Bertschinger [2012] S.1226-1127 ; Bertschinger [2013b] S.317)、議論の余地があるとする論者もいる(Peter/Cavadini/Dunant [2008] Art.730a N.27)。

22) Bertschinger [2013] S.317

23) Eberle/Lengauer [2016] Art. 729 N105 (S.688)。2004年白書によれば、高い個人的親近性や過度の信頼から生ずるリスクを防止するために、監査責任者のローテーションが通常監査には導入された(Botschaft [2004] S.4030)。

24) Widmer/Sanwald [2014a] § 13 N70 (S.401)。

益の分配に関する議案が法令の規定または定款に従っていないことを示す状況があるかどうか（ob Sachverhalte vorliegen, aus denen zu schliessen ist）²⁵⁾を監査すれば足りる（債務法729a条1項）。通常監査の場合と同様、取締役会の業務執行は監査人による簡易監査の対象ではない（債務法729a条3項）。

第5に、監査手続きに差がある。この詳細については、後述4.で紹介するが、簡易監査においては、質問、分析的手続きおよび適当な詳細監査手続き（angemessene Detailprüfungen）を行うことに限定される（債務法729a条2項）²⁶⁾。

第6に、監査報告に差がある。まず、通常監査においては、長文式監査報告書（umfassender Revisionsbericht）を取締役に對して、要約監査報告書（zusammenfassender Revisionsbericht）を株主總會に對して、それぞれ提出しなければならないのに対し（債務法728b条1項）、簡易監査においては、要約監査報告書を株主總會に提出することのみが求められている（債務法729b条1項）。

また、通常監査の監査報告書においては積極的保証が表明され、簡易監査の監査報告書においては消極的保証が表明されるという差異のほかにも、要約監査報告書の記載事項に違いがある。すなわち、通常監査の場合、a. 監査結果の評価、b. 独立性に関する情報、c. 監査に従事した者およびその者の専門家としての資格についての情報、ならびに、d. 年度決算書および連結決算書が

25) これは、簡易監査は、財務諸表には重要な虚偽記載が含まれていないことについて中位の保証を与えるものであり、レビューと同様、消極的保証が表明されるというものだからである。

26) 簡易監査については、2007年に、スイス会計士會議所（Treuhand-Kammer）が、国際レビュー業務基準第2400号（改訂）「過去財務諸表のレビュー業務」が定めるレビューについての規律を踏まえて、簡易監査基準（Standard zur Eingeschränkten Revision）を策定している（2015年に改訂）。もっとも、主に質問と分析的手続きが実施され、確認、立会または内部統制体制のテストが要求されず、不正その他の法令違反を発見するための質問やテスト手続きを実施する必要はないという点では、簡易監査はレビューと共通するが、簡易監査基準では、適当な詳細監査手続きとして、その状況において必要と考えられる会社の文書についての一定の実証手続きが要求されている。

無限定または限定付きで承認されるべきか、不承認とされるべきかについての勧告を含まなければならない（債務法 728b 条 2 項）。他方、簡易監査の場合には、 α 監査の限定的性質（簡易監査の限界）への言及、a. 監査結果の評価、b'. 独立性に関する情報、該当する場合には、記帳への関与およびその他被監査会社へ提供したサービスについての情報、ならびに、c. 監査に従事した者およびその者の専門家としての資格についての情報を少なくとも記載すべきものとされている（債務法 729b 条 2 項）。すなわち、簡易監査の特質に鑑みて、 α という記載事項が追加され、上記第 2 点との関係で、該当する場合には、記帳への関与およびその他被監査会社へ提供したサービスについての情報の記載が要求される一方で²⁷⁾、d. 年度決算書および連結決算書が無限定または限定付きで承認されるべきか、不承認とされるべきかについての勧告を記載するものとはされていない。これとの関連で、通常監査が行われた場合には、監査人は株主総会に出席しなければならないのが原則であるが、株主総会は全員一致の決議で、監査人の出席を要しないとすることができるとされている（債務法 731 条 2 項）。他方、簡易監査の場合には、監査人の株主総会出席義務は定められていない。

第 7 に、通告義務に差がある。通常監査の場合に、監査人は、第 1 に、法令、定款または社内規則（Organisationsreglement）違反があることを発見したときには取締役会に対し書面で通告しなければならない。第 2 に、法令または定款違反の事実が重大であるとき、または、監査人が書面でした通告に基づいて取締役会が適切な措置を講じないときには、監査人は株主総会に法令または定款違反の事実を通告しなければならない。第 3 に、会社が明白に（offensichtlich）債務超過であり、かつ、取締役会がそれを裁判所に通告することを怠っているときには、監査人が裁判所に通告するものとされている（債務法 728c 条）。これに対して、簡易監査の場合には、会社が明白に債務超過であり、かつ、取締

27) なお、簡易監査の場合にも、その実施の過程で、監査人が一定の事実気付いたときには、行うことが現実的でない場合を除き、その事実を記載し、それから生じうる影響額を明らかにしなければならない。

役会がそれを裁判所に通告することを怠っているときに、監査人が裁判所に通告するものとされているのみである（債務法729c条）。

このような相違が設けられている趣旨は以下のようなものであると考えられている。

まず、2004年白書では、1991年改正後債務法の下での監査（Einheitsrevision）を明白かつ包括的に簡素化するもの（Vereinfachung）として、簡易監査は位置付けられていた²⁸⁾。そして、簡易監査の導入の背景には、中小企業にとって、監査は高価であってはならないという発想が示されていた²⁹⁾。また、公益の観点から中小企業に監査を要求する必要性は高くないことも認識されていた³⁰⁾。

議会における審議の過程においても、簡易監査は中小企業の利益のために認められたものであって、監査手続きおよび監査範囲ならびに監査人に求められる専門家要件が通常監査に比べて大幅に削減されている³¹⁾、簡易監査は小規模企業の懸念に応えたものであり、簡易監査においては要求事項が少なく、財務的にはきわめて異なる前提に基づいている³²⁾、コストの節約という点がきわめて重要である³³⁾、簡易監査は中小企業の要望に応えたものであり、通常監査に比べてそのコストははるかに低い³⁴⁾などと指摘されていた。

3 簡易監査における監査人の独立性

(1) 原則主義的規制

通常監査について、債務法728条1項は、被監査会社の取締役会の構成員で

28) Botschaft [2004] S.3970, S.3984, S.3989 und S.3992. *See also* Watter/Maizar [2011] N22 (S.425-426); Böckli [2007] N23; Isufi [2010] S.13.

29) Botschaft [2004] S.3992.

30) Botschaft [2004] S.3992. *See also* Camponovo/Camponovo [2014] S.3

31) Amtliches Bulletin, Nationalrat, 2005 N 64 [Huber], N 67 [Baumann]; Amtliches Bulletin, Ständerat, 2005 S 619 [Germann].

32) Amtliches Bulletin, Nationalrat, 2005 N 65 [Aeschbacher].

33) Amtliches Bulletin, Nationalrat, 2005 N 67 [Baumann].

34) Amtliches Bulletin, Nationalrat, 2005 N 74 [Thanei].

あることその他意思決定の職務を担っていることまたは被監査会社との間に雇用関係があること、被監査会社の株式資本に対する直接的または重要な間接的参加または被監査会社に対する重要な債権債務、監査責任者と被監査会社の被監査会社の取締役会の構成員その他意思決定の職務を担っている者または主要株主との間の緊密な関係、記帳への関与その他の監査人が自己の作業をレビューするリスクを生じさせるサービスの提供、経済的依存性をもたらす任務の引受、市場における条件によらない契約または監査人側に監査結果についての利害を生じさせる契約の締結、価値のある贈り物または特権の受領は、とりわけ独立性と両立しないと定めている³⁵⁾。そして、独立性に関する規定は監査責任者その他監査に関与するすべての者に適用されると定められ、監査人がパートナーシップまたは法人であるときには、独立性に関する規定は最高経営機関または管理機関の構成員および意思決定権限を有する者にも適用される（債務法728条3項）。監査人の被用者のうち監査に関与しない者も被監査会社の取締役会構成員であってはならず、意思決定を行ってはならない（債務法728条4項）。独立性の要件を満たさない者が監査人、監査に関与する者または監査人の最高経営機関もしくは管理機関の構成員もしくは意思決定権限を有する者と緊密な関係にあるときには、監査人の独立性は認められない（債務法728条5項）。そして、独立性に関する規定は被監査会社または監査人と同じ経営の下にある会社に適用される（債務法728条6項）。

35) また、監査監督法11条は、国の監督を受ける監査事務所は、社会的影響度の高い事業体に監査サービスを提供する場合には、1つの企業集団から受ける監査および非監査サービスの年間報酬が、当該監査事務所の1年間の報酬総額の10%を超えてはならない、会社において意思決定する立場にあった者または会計上級職にあった者が監査事務所に転職し、監査事務所において上級職に就いた場合には、その監査事務所は当該会社に対して当該転職から2年間は監査サービスを提供してはならない、会社における会計に関与していた者が監査事務所に転職したときには、当該転職から2年間は当該会社に対する監査サービスをその者は担当してはならないとしている（1項）。また、社会的影響度の高い事業体は、過去2年以内に、その会社に対する監査サービスを担当していた者または監査事務所において意思決定する立場にあった者を雇用してはならないと定めている（2項）。

これに対して、簡易監査の監査人は、独立性を有し、監査意見を客観的に形成しなければならないとされ、実質的または外観的独立性は損なわれてはならないとのみ定められている（債務法729条1項）。このように原則のみが簡易監査については定められている³⁶⁾。

しかし、通常監査と簡易監査とでは、独立性を要求する規定の目的は当然同じである³⁷⁾。通常監査についても、簡易監査についての債務法729条1項と全く同じ規定が設けられており、監査人は独立性を有し、監査意見を客観的に形成しなければならないとされ、実質的または外観的独立性は損なわれてはならないとされている（債務法728条1項）³⁸⁾。すなわち、簡易監査だからといって、軽い独立性（《Unabhängigkeit light》）——この概念は不明確であり、実用的ではないが——ということはない。記帳への関与その他のサービスの提供を一定の要件の下に認める729条2項の反対解釈として、それ以外の通常監査における独立性に関するルールは簡易監査にもあてはまるというのが通説³⁹⁾および——少なくとも抽象論のレベルでは——判例がとる立場であり⁴⁰⁾、連邦監査監督庁もそのように主張している⁴¹⁾。

もっとも、連邦通常裁判所と連邦行政裁判所との間では、一般論としては同じであっても、具体的な適用のレベルでは、見解に若干の差異がみられる。す

36) Widmer/Sanwald [2014a] § 13 N 187 (S.439) ; Haas/Schacher [2014] ; Camponovo/Camponovo [2014]; Nussbaumer/Feller [2014].

37) Botschaft [2004] S.4026.Widmer/Sanwald [2014b] S.1094.

38) たとえば、Eberle/Lengauer も、2005年監査法は、一般的に独立性に関するルールを厳格化し、通常監査と簡易監査における独立性規制の目的は必然的に同じであり（naturgemäss）、それゆえに債務法728条および729条が定める一般条項は同一の文言となっていると指摘している（Eberle/Lengauer [2016] Art.729 N30 (S.655)）。

39) 債務法728条2項は簡易監査においてもガイドライン（Leitlinie）として機能すると考えられている。Bourqui/Bourqui [2007] S.433 ; Zihler [2007] S.18 ; Peter/Cavadini/Dunant [2008] Art. 729 N 2 und 6 ; Böckli [2008] S.129 ; Böckli [2009] § 15 N 607 ; Perrin/Wagner [2010] S.104 ; Oertu/Hänni [2012] Art. 729 N 2 ; Renggli/Kissling [2012] 375 ; Bertschinger [2013b] S.267 ; Watter/Rampini [2016] Art. 729 N 2 und 4 (S.1453). See also Botschaft [2004] 4026 ; RAB [2012] S.40.

なわち、連邦通常裁判所は、簡易監査における独立性の要求につき、連邦監査監督庁や連邦行政裁判所ほどは厳格な立場をとっているわけではないように思われるとも指摘されている⁴²⁾。これに対し、連邦行政裁判所は、債務法729条2項が記帳への関与およびその他のサービスの提供を認めている点⁴³⁾および監査責任者のローテーションが要求されていない点⁴⁴⁾において簡易監査は通常監査と異なるもののその他の点では独立性の要求につき変わりが無いという立場をとっているようである。

多数説も連邦行政裁判所と同様の理解を示し⁴⁵⁾、*EXPERTsuisse*の代表も、簡易監査における容易化(Erleichterungen)は監査の範囲および強度ならびに監査人の資格に影響を与えるものであり、独立性の要求に対しては影響を与え

40) 連邦通常裁判所2012年5月8日判決(BGer 2C_927/2011 vom 8. Mai 2012)(Erwägung 3.2.2)および2013年6月20日判決(BGer 2C_709/2012 vom 20. Juni 2013)(Erwägung 4.3)など。See Widmer/Sanwald[2014a] § 13 N 188(S.439-440),Widmer/Sanwald[2014b]S.1094. 比較的最近でも、連邦通常裁判所2015年6月1日判決(BGer 2C_125/2015 vom 1. Juni 2015)(Erwägung 4.2:《nicht grundlegend anders》);連邦行政裁判所2015年10月8日判決(BVGer Nr.B-4868/2014 vom 8. Oktober 2015)(Erwägung 5.5:《grundsätzlich dieselben》)および同2015年12月15日判決(BVGer Nr.B-2632/2014 vom 15. Dezember 2015)(Erwägung 3.2.1:《grundsätzlich kein Unterschied》)などが、一貫して、通常の監査と簡易監査との間で独立性の要求について、本質的な違いはないとの判断を示している。

41) e.g.RAB [2016] S.39; RAB [2015] S.34.

42) Böckli [2014] S. 1086; Eberle/Lengauer [2016] Art.729 N28 (S.654).

43) 連邦行政裁判所2011年4月20日判決(BVGer Nr. B-6373/2010 vom 20. April 2011)(Erwägung 2.5.4);同2011年10月5日判決(BVGer Nr.B-1355/2011 vom 5. Oktober 2011)(Erwägung 4.2.2);同2011年11月3日判決(BVGer Nr. B-4465/2010 vom 3. November 2011)(Erwägung 4.4.2);同2012年5月3日判決(BVGer Nr. B-5065/2011 vom 3. Mai 2012)(Erwägung 3.7);同2012年6月13日判決(BVGer Nr. B-8823/2010 vom 13. Juni 2012)(Erwägung 5.4.1);同2012年7月27日判決(BVGer Nr. B-853/2011vom 27. Juli 2012)(Erwägung 4.2.4);同2012年9月6日判決(VGer Nr. B-739/2011 vom 6. September 2012)(Erwägung 3.2.3);同2013年6月19日判決(BVGer Nr. B-2274/2012 vom 19. Juni 2013)(Erwägung 5.3)など。

44) 前掲連邦行政裁判所2012年9月6日判決(Erwägung 3.2.3)。

45) Perrin/Wagner [2010] S. 104; Widmer/Sanwald [2014a] § 13 N 187 (S.439).

ないと述べたことがある⁴⁶⁾。

もっとも、小規模会社における状況を解釈にあたって考慮に入れるべきであるという有力説も存在する⁴⁷⁾。とりわけ、債務法728条2項1号にいう他の意思決定の職務、同項2号にいう重要な間接的資本参加および重要な債権債務、同項3号にいう緊密な関係、同項5号に経済的依存性⁴⁸⁾、同項6号にいう「市場における条件によらない」、同項7号にいう価値のある贈り物または特権の受領のような漠然とした法概念の解釈においては、通常監査の場合に比べて、簡易監査の場合には緩やかに解すべきであるとの主張も存在する^{49,50)}。監査を受けることを要求する基本的なコンセプトは被監査会社の経済的な重要性に依存するのであるから、通常監査の場合に比べ、簡易監査においては、独立性が欠如しているという外観は、より大きな警戒心をもって受け容れられる傾向があると見る見解もある⁵¹⁾。また、*Bertschinger* は、簡易監査を行う監査人の独立性は、債務法729条2項を別としても、さらなる制約に服するという見解を

46) Bürgy は、独立性なしには、監査意見は事実 (Realität) の厳密な検査に合格しないと述べている (Bürgy [2014] S.1052)。See also Haas/Schacher [2014] S. 1061.

47) Böckli [2009] § 15 N 607 ; Böckli [2014] S. 1086.

48) 連邦監査監督庁の見解によれば、経済的依存性については、簡易監査においては、自己監査の禁止が緩やかであることから、通常監査の場合に比べ、他の会計サービスに対する報酬を受け取る傾向があり得る。そして、ある被監査事業体 (すべての連結会社を含む) から受ける報酬が過去5年間の平均報酬収入額の10%を超える場合には、経済的依存の懸念がある。少なくとも20%を超えるような場合には、経済的独立性は認められない (RAB [2013] S.4)。

49) Montavon/Wichser [2009] S.177 und 183 ; Oertli/Hänni [2012] Art. 729 N 2 ; Bertschinger [2012] S.1226-1227 ; Bertschinger [2013b] S.319 ; Watter/Rampini [2016] Art. 729 N. 5. 簡易監査の場合には、被監査会社の持分の10%から20%を保有してもよいし、1つの被監査会社から受ける報酬が監査事務所が受ける30%または60%に達してもよいという見解もある (cf. RAB [2014] S.34)。For details, see also Haas [2014]。

50) ただし、このような解釈を判例は明示的に退けている (たとえば、前掲2012年9月6日連邦行政裁判所判決 (Erwägung 3.2.3) ; 前掲2012年5月8日連邦通常裁判所判決 (Erwägung 3.5.1.))。

51) Bertschinger [2012] S. 1227 ; Bertschinger [2013b] S. 318.

示している⁵²⁾。さらに、*Camponovo/Camponovo* は、立法者意思に照らし、債務法729条2項は簡易監査には準用されないと主張している⁵³⁾。

いずれの立場によるにせよ、監査人の独立性に係る要求事項との関係では、法律における不確定概念（たとえば、緊密な関係、重要な間接的持分など）が多く用いられており、ケース・バイ・ケースで判断されるべきことになりはしない。通常監査が行われる場合であっても、簡易監査が行われる場合であっても、法律における不確定概念には、すでに裁量の余地が存在する⁵⁴⁾。

なお、債務法729条は、旧債務法727c条とは異なり、被監査会社の取締役会、多数派株主または株主からの独立性についても被用者としての地位を有してはならないことも明示的には定めていない。しかし、このことから、立法者が簡易監査については旧727c条および727d条よりも緩やかな独立性に関するルールを採用したと解釈すべきではないと指摘されている⁵⁵⁾。たしかに、2004年白書においては、旧債務法においても、小規模企業の状況を考慮に入れて、独立性に関する要求事項は定められていたと指摘されており、新たな規律においては、通常監査と簡易監査とはある程度（*bis zu einem gewissen Grad*）要求事項に差を設けているとされていた⁵⁶⁾。しかし、白書では、簡易監査においても、監査人が依存性とバイアスを有しているという外観が生じさせるような事実が存在してはならない、さもなければ監査は第三者にとってのその価値を失うと指摘されていた⁵⁷⁾。

そして、簡易監査についての債務法729条には、債務法728条3項から6項

52) Bertschinger [2013b] S. 321.

53) *Camponovo/Camponovo* [2014] S.628.

54) Eberle/Lengauer [2016] Art.729 N32 (S.655).

55) Eberle/Lengauer [2016] Art.729 N3 (S.642) und N24-27 (S.652-653). *Eberle/Lengauer* は、立法資料において、簡易監査については独立性の要求が緩やかでよいという見解は示されていないとして、*Camponovo/Camponovo* [2014] S. 632における指摘は不適切であるとする。

56) Botschaft [2004] S.3999.

57) Botschaft [2004] S.4000.

のような規定は設けられていないが、独立性に関する規定の適用がある人的範囲は、簡易監査の場合も通常監査の場合と同じであると解されている⁵⁸⁾。

(2) 被監査会社の記帳への関与その他のサービスの提供

簡易監査の場合には、被監査会社の記帳への関与その他のサービスの提供が許される。一定の方策を講じ、かつ、監査報告書にその旨を記載することにより、記帳業務を含む助言業務を行うことができる。自己監査のリスクがある場合には、適切な組織的および人的な措置を講じることによって、信頼性ある監査を確保しなければならない(債務法729条2項)。これは、監査人の外観的独立性を損なう面を有するが⁵⁹⁾、ワンストップ・サービス(Dienstleistungen aus einer Hand)⁶⁰⁾に対する中小企業の必要に鑑みて定められたものである⁶¹⁾。

現在の債務法729条2項1文は、国民議会に連邦参事会から提出された原案通りの規定であるが、記帳への関与を認めるかどうかについては、国民議会の法律問題委員会および本会議において激論が戦わされた⁶²⁾。まず、法律問題委員会においては⁶³⁾、729条2項1文を「被監査会社に対するサービスの提供は

58) Montavon/Wicher [2009] S.183; Peter/Cavadini/Dunant [2008] Art.729 N11 (S.1231); Bertschinger [2013] S.318; Widmer/Sanwald [2014a] § 13 N 189 (S.440)。ただし、Camponovo/Camponovo [2014] S. 644。

59) Feller [2012a] S.160 ; Widmer/Sanwald [2014a] § 13 N190 (S.440)。See also Linder/von der Crone [2007] S.501。

60) Botschaft [2004] S. 4026。国民議会では、これとの関連で、「受託者モデル(treuhändermodelle/modèle fiduciaire)」への言及がなされている(Amtliches Bulletin, Nationalrat, 2005 N 84 [Burkhalter] [Egerszegi])。もっとも、議会における議論では、受託者モデルは一定規模以上の監査事務所でなければ妥当しないことについては共通の理解があったと推測される(Kommission für Rechtsfragen des Nationalrates, Protokoll, 13/14. Januar 2005, S. 19 und 20 ; Amtliches Bulletin, Nationalrat, 2005 N 83 [Aeschbacher])。

61) Eberle/Lengauer [2016] Art. 729 N85 (S.676) は、実務の便宜のための妥協(Kompromiss im Interesse Der Praktikabilität) と評している。

62) 他方、全州議会では、法律問題委員会においても本会議においても、国民会議で可決された729条の文言に対する修正は提案されなかったようである。See Amtliches Bulletin, Ständerat, 2005 S 627 [Inderkum]。

記帳への関与を除き許される。」とする修正案が提出されたが、原案が11対9という僅差で支持された⁶⁴⁾。本会議においては、自己監査のリスクがあること⁶⁵⁾、監査人の独立性を確保するという債務法改正の目的を貫徹すべきこと、記帳への関与を認めることによるコスト削減は必ずしも大きいとは考えられないこと⁶⁶⁾が修正案を支持する議員から指摘された。これに対して、原案支持の立場からは、従来の実務を踏襲するものにすぎないこと、監査人の記帳への関与を認めないと、中小規模の会社にとってのコストの著しい増加を招くこと、および、729条2項2文により、適切な組織的および人的な措置を講じることが求められることによって、バランスのとれた解決が図られていると評価できることなどが指摘された^{67,68)}。

どのように監査人が被監査会社の記帳に関与し、その他の関連サービスを提供するかは、監査事務所がその使用人に対する一般的なガイダンスにおいて定め、監査責任者が監査業務にあたってそれを適用しなければならない。連邦監査監督庁は、監査事務所は、品質保証および独立性の遵守に関する職業上の要求事項に従って、指示、プロセスおよびコントロールを定めなければならない、記帳への関与および他の関連サービスの提供に関しても定めなければならないとしている。そして、少ない割合の場合には、独立第三者による外部的モニタリングが適切であり得るとしている⁶⁹⁾。

法は、監査事務所レベルでの方策と監査業務に関与する個人レベルでの方策

63) *For details, see* Kommission für Rechtsfragen des Nationalrates, Protokoll, 13/14. Januar 2005, S. 16–20.

64) Amtliches Bulletin, Nationalrat, 2005 N 84 [Burkhalter]. *See also* Protokoll Kommission für Rechtsfragen des Nationalrates, 13/14. Januar 2005, S.20.

65) Amtliches Bulletin, Nationalrat, 2005 N 83 [Aeschbacher].

66) Amtliches Bulletin, Nationalrat, 2005 N 83 [Sommaruga].

67) Amtliches Bulletin, Nationalrat, 2005 N 83 [Hochreutener] [Blocher], N 84 [Burkhalter]. *See also* Kommission für Rechtsfragen des Nationalrates, Protokoll, 13/14. Januar 2005, S. 18.

68) 本会議では、会派としては、たとえば、スイス自由民主党（FDP）およびスイス国民党（SVP）が原案に、社会民主党（SP）が修正案に、それぞれ賛成し、90対53で（Amtliches Bulletin, Nationalrat, 2005 N 84）、原案が可決された。

の両方を講じることを求めている。記帳および他のサービスの提供にあたって、事務所レベルで、独立性が確保されるように、組織的方策⁷⁰⁾および人的方策は講じられなければならない⁷¹⁾。簡易監査の枠組みでの活動から分離されなければならない⁷²⁾。そして、これらの要件は監査業務ごと⁷³⁾に累積的に満たされなければならない。

記帳その他の関連サービスの業務と簡易監査とは同一人または同一グループによって実施されてはならない⁷⁴⁾。明確かつ実効的な役割の分担が確保されなければならない⁷⁵⁾。すなわち、組織的分離との関連では、事務所レベルの品質管理手続きの枠組みにおいて、監査事務所は、監査部門と記帳に関与しその他の関連サービスを提供する被用者が属する部門の業務管理が同一人または（全部または一部が）同一の者の集団によってなされないようにしなければならない⁷⁶⁾。組織的分離は監査業務ごとに行うことができる。個人は、両方の部門に属することができるが、同一の被監査事業体のために同時に業務を行ってはな

69) RAB[2013] S.1. *See also* Renggli[2012] S.291; Widmer/Sanwald[2014a] § 13 N208 (S.447).

70) Renggli [2012] S.294-295; Widmer/Sanwald [2014a] § 13 N 204 (S.445).

71) Bertschinger [2012] S.1229; Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2014] S. 129.

72) *Standard zur eingeschränkten Revision 2015*, Anhang B, Unabhängigkeit, lit. a, S.44-45. 2007年独立性ガイドライン (*Richtlinien zur Unabhängigkeit*) (Treuhand-Kammer [2007]) の Teil VIII Buchführung sowie weitere Dienstleistungen, Abschnitt C Eingeschränkte Revision も参照。

73) *See* Feller [2012a] S.161.

74) Botschaft [2004] S.4026.

75) Widmer/Sanwald [2014a] § 13 N 206 (S.445). RAB [2011]; Böckli [2008] S.129; Böckli [2009] § 15 N 498. 過度に厳格な分離に対して否定的な態度を示すものとして、たとえば、Bertschinger [2012] S.1229; Hegetschwiler [2007] S.340-341がある。

76) 連邦監査監督庁によれば、コンツェルン関係については、独立性に関する規定は、監査人と共通支配下にある会社に及ぶ。言い換えるならば、法の要求事項を、禁止されている活動を法的には別個の会社によって行うことによって潜脱することはできない。法的に独立した会社によって行われる場合にも、明確かつ実効的な組織的および人的分離がなされなければならない (RAB [2013] S.3). *See also* Renggli [2012] S.293; Bertschinger [2013b] S.318; Widmer/Sanwald [2014a] § 13 N209 (S.447).

らない。さらに、記帳に関与し、その他のサービスを提供し、またはその部門を管理する個人は監査に関与しまたは監査部門を管理する者に対して指示する権限を有してはならず、その逆も許されない。指示に従うことを排除することは規則で正式なものとするができる。また、人的分離との関連では、監査業務レベルの品質管理手続きの一環として、監査事務所は記帳業務を行いまたはその他の関連サービスを被監査事業体に提供する者が当該会社のための監査業務に関与しないことを確保しなければならない⁷⁷⁾。

したがって、1人監査事務所は、簡易監査に加えて記帳に関与したり、その他の関連サービスを提供することはできない⁷⁸⁾。

議会における議論においては、監査人は記帳と監査を同時に行うことはできないということが強調され、関与という概念は比較的狭く解釈されていた⁷⁹⁾。連邦監査監督庁および学説は、監査人に対する全面的なアウトソーシングという意味における全くかつ自律的な記帳の監査人による実施は許されないという見解をとっている⁸⁰⁾。他方、*EXPERTsuisse*（スイス監査・税務・受託専門家協会）は、決算およびそこに含まれる裁量について取締役会と議論し、取締役会が関連する判断を行っている限り、監査事務所の受託部門による記帳の実行は許容されるという見解を示している⁸¹⁾。連邦監査監督庁にせよ

77) RAB [2013] S.3 ; Renggli [2012] S.277 ; Renggli/Kissling [2012] S.359 ; Widmer/Sanwald [2014a] § 13 N208 (S.447).

78) RAB [2011] ; Pfiffner [2008] N 2084 ; Böckli [2008] S.129 ; Böckli [2009] § 15 N 498 ; Montavon/Wichser [2009] S.178 ; Treuhand-Kammer [2011] ; Widmer/Sanwald [2014a] § 13 N208 (S.447) ; Watter/Rampini [2016] Art. 729 N11 (S.1256).

79) Amtliches Bulletin, Ständerat, 2005 S 627 [Inderkum]. しかし、経済受託者会議所は、議会における討論からは、法律の文言の解釈について、発言者の間にはかなりの相違があり、このような背景をふまえると、監査人による計算書類の作成を議論することは少なくともミスリーディングであると指摘している (Treuhand-Kammer [2011] S. 1002. See Haas/Schacher [2014] S. 1068). 国民議会（法律問題委員会・本会議）における討論については、Widmer/Sanwald [2014a] § 13 N 192 (S.441) ならびに Kommission für Rechtsfragen des Nationalrates, Protokoll, 13/14 Januar 2005, S. 16-20 および Amtliches Bulletin, Nationalrat, 2005 N 83-84 参照。

EXPERTSuisse にせよ、取締役会が裁量を行使する責任を負っているということが決定的に重要であるという姿勢をとっており、おおよそ一致している⁸²⁾。

いずれにせよ、記帳への関与は、計算書類の作成を補助すること (Unterstützung) を超えてはならないと解されている⁸³⁾。

監査人の記帳への関与は単発的な助言にとどまらないことがあり⁸⁴⁾、監査責任者は、許容される関与をケース・バイ・ケースで定めなければならない⁸⁵⁾。計算書類に影響を与えるすべての重要な判断は、被監査会社の取締役会がしな

80) RAB [2011] ; Pfiffner [2008] N 2083 ; Böckli [2008] S.129 ; Böckli [2009] § 15 N 497 ; Zihler [2011] S.18 ; Bertschinger [2012] S. 1227 ; Renggli [2012] S.277 ; Renggli/Kissling [2012] S.379 ; Watter/Rampini [2016] Art. 729 N 8 (S.1455) ; Bertschinger [2012] S.1228 ; Bertschinger [2013b] S.319 ; Widmer/Sanwald [2014a] § 13 N 200 (S.443-444) ; Watter/Rampini [2016] Art. 729 N 8 (S.1455). 経済受託者会議所は、アウトソーシングとの関係での概念的な漠然性があることを指摘し、法律に基礎を置く、組織的および人的な方策を十分に講ずることが重要であるとする (Treuhand-Kammer [2011] S.1001)。

81) Treuhand-Kammer [2011] S. 1003. 経済受託者会議所は、債務法 716a 条により、計算書類の作成の責任は取締役会にあるから、監査人は、記帳への関与およびその他のサービスの提供について詳細に説明しなければならないとする (Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2014] S. 127)。記帳および計算書類の作成の責任が「究極的に取締役会に残る」限り、監査人による決算整理仕訳は許容されるという Haas/Schacher [2014] S. 1068 の見解はこの点では妥当しない (Eberle/Lengauer [2016] S.677 Fn.121)。

82) Eberle/Lengauer [2016] Art.729 N86 (S.677)。もっともは、経済受託者会議所は、人的分離および組織的分離が確保されていればアウトソーシングは許容されるとしており、アウトソーシングの問題について異なる意見を有している。そして、経済受託者会議所は、取締役会が究極的な判断を自ら行い、その判断を監査人に委ねないことこそが分水嶺であるとする (Treuhand-Kammer[2011]. See also Widmer/Sanwald[2014a] § 13 N201(S.444))。

83) RAB [2011] ; Montavon/Wichser [2009] S.179 ; Widmer/Sanwald [2014a] § 13 N 200 (S.443). See also Bundesrat, Amtliches Bulletin, Nationalrat, 2005 N 83-84 [Blocher] und Amtliches Bulletin, Ständerat, 2005 S 627 [Inderkum]. もっとも、より緩やかに解釈する (より広く記帳への関与を認める) 見解も有力である (Bourqui/Bourqui [2007] S.433 ; Montavon/Wichser [2009] S.177 ; Watter/Rampini [2016] Art. 729 N 8 (S.1455))。

84) Böckli [2009] § 15 N497 ; Widmer/Sanwald [2014a] § 13 N 200 (S.443). 経済受託者会議所も、関与は、単発的な性質を有することも包括的な性質を有することもあるとしていた (Treuhand-Kammer [2011] S.1000)。

なければならない⁸⁶⁾。もっとも、具体的にどの様な範囲のサービスの提供が許容されないのかについては、学説が分かれている。計算書類の作成、したがって、貸借対照表、損益計算書および注記を規範に従って作成するために必要なすべての活動は、許容される記帳への関与であると解する見解がある⁸⁷⁾。しかし、減価償却、評価減、引当金、一定の費用の資本化、再評価、会計方針の変更などは取締役会に専属するはずである⁸⁸⁾。そして、債務法716a条1項3号にいう会計組織のみが会計システムとの関係で取締役会の委譲不能な職務に属するというように、より限定的に解釈する学説がある⁸⁹⁾。この立場からは、適用すべき会計上のルールとの関係での主要な会計組織を取締役会は決定しなければならないが、その他の業務、とりわけ、記帳は委譲できる業務執行であることになる⁹⁰⁾。

連邦監査監督庁は、計算書類作成の責任は、被監査事業体またはその取締役会にあり、監査人は、その責任を引き受けるという印象を与えるような仕事を引き受けないとする。監査人は、被監査事業体に記帳または会計上の裁量の余地（たとえば、減価償却、評価減、引当金、一定の費用の資本化、再評価、総額主義の例外、会計方針の変更など）があるときには、自ら行使するのではなく、その裁量の限界を教示することができるとする。そして、記帳への関与は、計算書類の作成を補助することに限定されるべきであり、これは被監査会社が計算書類の著者であり、霊的父親（geistiger Vater）であることを意味する⁹¹⁾。計算書類全体またはその主要な部分が監査人の使用人（かりに監査に関与していなくとも）によって作成された場合には、その法定監査人は、計算書類の実

85) RAB [2011].

86) Bertschinger [2012] S.1227.

87) Haas/Schacher [2014] S.1068. Eberle/Lengauer [2016] Art.729 N 87 (S.678) は、この見解は行き過ぎ（zu weit geht）であるとする。

88) Böckli [2009] § 15 N 497 ; Bertschinger [2012] S.1227.

89) Bertschinger [2012] S.1228.

90) Bertschinger [2012] S.1228. なお、経済受託者会議所は、許容されている補助者の選定を含むとする（Treuhand-Kammer [2011] S.1000）。

際の著者であり、事実上の責任を引き受けることになる」と指摘する⁹²⁾。

簡易監査基準は、計算書類についての責任は被監査会社の機関に留保されるとしており、さらに、監査人が業務執行の職務を遂行しているという外観を生じさせてはならないとする⁹³⁾。そして、リスクは、明確に被監査会社に伝達されるべきであるとされている。連邦監査監督庁は、記帳への関与およびその他の関連サービスの提供は、責任の所在を定め、かつ、被監査会社がリスクを負っていることを明確化した別個の発注書に基づいて実施される⁹⁴⁾。文書には、誰が計算書類について重要な役割を引き受けるかを示すことができるとする⁹⁵⁾。もっとも、取締役会が財務諸表作成について責任を負うことを認め、完全性確認書（Vollständigkeitserklärung）に署名し、かつ、コンファメーション・ノート（Auftragbestätigung）にその旨を記載したというだけでは不十分であり⁹⁶⁾、現実には、取締役会がその責務を引き受けることが、監査人がサービスを提供することが許容されるために必要である。

ところで、監査の過程において、監査人と被監査会社の経営者との間で情報交換や意見の交換が行われ、また、監査人から何らかの指摘が行われることが通常であると推測される。許容される関与と許容されない関与とは、債務法

91) *TREUHAND/SUISSE* は、人的および組織的分離が確保され、かつ、被監査会社が計算書類を理解し、その業務執行および意思決定機関によって承認されている限り、監査人は計算書類の霊的父親ではないとする（*TREUHAND/SUISSE* [2011]）。

92) RAB [2013] S.2. *See also* Widmer/Sanwald [2014a] § 13 N 200 (S.443).

93) *Standard zur eingeschränkten Revision 2015*, Anhang B, Unabhängigkeit, S. 43. *See also* RAB [2011]; Feller [2012a] S.161; Renggli [2012] S.277; Renggli/Kissling [2012] S.379,382-383; Widmer/Sanwald [2014a] § 13 N 199 (S.443).

94) RAB [2011]; Renggli [2012] S.277; Renggli/Kissling [2012] S.379, 49-50; Montavon/Wichser [2009] S.178; Widmer/Sanwald [2014a] § 13 N 205 (S.445). *See also* Anderegg [2013] S.37, und Feller [2012a] S.161.

95) 連邦監査監督庁は、個々の具体的な監査業務に関して、監査業務の受嘱および継続の判断における独立性の検討は監査調書に文書化しなければならないとする（RAB [2013] S.4）。*See also* Renggli [2012] S.290.

96) Widmer/Sanwald [2014a] § 13 N 199 (S.443). *See also* Feller [2012a] S.161.

716a 条 1 項 3 号および 6 号⁹⁷⁾、729 条 2 項、729b 条 1 項 3 文などの法的な枠組みをふまえて、ケース・バイ・ケースで判断されなければならない⁹⁸⁾。なお、通常監査においても、少なくとも問題の解決策を示すのでなければ⁹⁹⁾、独立性の要求に反することなく、決算監査の枠組みの中では助言や勧告をすることは認められると解されている¹⁰⁰⁾。

Eberle/Lengauer は¹⁰¹⁾、修正済の誤謬と未修正の誤謬の一覧を監査人が作成し、これを取締役に提供すること、これに基づいて、被監査会社の取締役会の見解によれば必要と考えられる勘定記入（科目の選択と額を含む）をすることを取締役会に促すことは許容されるとする¹⁰²⁾。また、監査事務所が計算書類のひな型を提供して、被監査会社がそれに基づいて、具体的な内容、たとえば、注記の記述を検討することは許容されるとする。

他方、監査人が、修正済の誤謬と未修正の誤謬の一覧において広範な判断と見積りを含む事項について具体的な金額を示すことは、独立性の観点から疑義があるとする。また、（おそらく、多くの包括的なポジションについて）未修正の誤謬のリストを検討し、それによりもっぱら計算書類の作成を支援することに疑義がないとはいえない¹⁰³⁾。分配可能額についての検討を被監査会社がまだ行いたいため、監査開始の時点では貸借対照表利益の分配予定額が定

97) 債務法 716a 条 1 項は、会社の経営のために必要な、会計の組織、財務統制および財務計画システム（3 号）や事業報告の作成、株主総会の準備および総会の決議の実施（6 号）などを、委譲できない（unübertragbare und unentziehbare）取締役会の職務であるとする。

98) RAB [2011].

99) 自己監査になってはならない（Peter/Cavadini/Dunant [2008] Art. 728 N 33 ; Widmer/Sanwald [2014a] § 13 N77 (S.404)）。

100) Handschin [1994] S.345 ; Wey [2006] S.336 ; Pfiffner [2008] N650 ; Peter/Cavadini/Dunant [2008] Art. 728 N 33 ; Pfiffner [2008] N 650 ; Eberle [2009a] S.213 ; Renggli [2012] 277 ; . Haas/Schacher [2014] S.1064 ; Widmer/Sanwald [2014a] § 13 N77 (S.404) ; Eberle/Lengauer [2016] Art. 728 N142-144 (S.313-315). 2007 年独立性ガイドライン 30 条も参照。ただし、Watter/Rampini [2016] Art. 728 N 33 (S.1344)。

101) Eberle/Lengauer [2016] Art.729 N89 (S.679).

102) See Renggli [2012] S.277 ; Renggli/Kissling [2012] S.379.

まっていないような場合も同様である。とりわけ、被監査会社が準備金の積立てまたは分配可能性およびそれに関する税務上の影響について専門的能力を有していない場合には、監査人が被監査会社の意思決定の職務をおこなっているという外観が生ずる¹⁰⁴⁾。

決算整理仕訳がなされていない計算書類が監査人に提出され、リストされた未修正の誤謬の帳簿記入を監査人に依頼するようなことは、監査人の独立性に反する。決算整理仕訳（減価償却、減損、引当金の金額の決定、借方・貸方の繰延）は、債務法716a条により取締役会の委譲できない職務であり¹⁰⁵⁾、また、監査人がこのようなことをすることは計算書類の作成に大きく寄与することになるからである¹⁰⁶⁾。

ところで、監査の過程における監査人と被監査会社の機関との情報交換は記帳への関与から区別されなければならない。監査の過程における情報の交換は監査手続きの一環である。とりわけ、簡易監査については、監査の手続きとし

103) 少なくとも、監査人が計算書類を作成しているという外観は生ずる（Eberle/Lengauer [2016] S.679 Fn.132）。しかし、Haas/Schacher は、取締役会が、少なくとも原則として、専門的にすぎない検出された誤謬を理解でき、それに帳簿記入に反映させる場合であっても、独立性は損なわれていないとする（Haas/Schacher [2014] S. 1064）。

104) 利益配当の可能性と帰結を教示することも、取締役会が最終的な判断を行う限り、問題はないという見解（Haas/Schacher [2014] S. 1064 参照）は、関与の形式的な側面のみに着目する危険性を有している（Eberle/Lengauer [2016] S.680 Fn.133）。Widmer/Sanwald は、法律が定める監査人の職務と取締役会の職務の分離が追求されなければならないとし（Widmer/Sanwald [2014a] § 13 N 199）、Eberle/Lengauer はこの見解を支持している（Eberle/Lengauer [2016] S.680 Fn.133）。

105) Zihler [2007] S.18 ; Peter/Cavadini/Dunant [2008] Art. 729 N 6 ; Pfiffner [2008] N 2083 ; Böckli [2009] § 15 N 497 ; FAQ [2011] ; Treuhand-Kammer [2011] ; Oertu/Hänni [2012] Art. 729 N 3 ; Widmer/Sanwald [2014a] § 13 N 198 (S.442) ; Watter/Rampini [2016] Art. 729 N 8 (S.1455)。

106) Haas/Schacher は、通例的な評価との関係での機械的または専門的な支援がある限り、決算整理仕訳および処理の選択肢を示す際の支援は、原則として、疑義があるとしているようである（Haas/Schacher [2014] S. 1065）。これは、被監査会社が暫定的な結論を出したうえで、通例の決算整理仕訳のうち誤謬があるわずかな一部分についてなされるときに認められ、監査人が包括的に、会社の決算整理仕訳を依頼された場合には認められない。

て質問と適当な詳細監査手続きが明示的に列挙されている（債務法729a条2項）。そのような監査手続きの実施は情報交換がなされる双方向のプロセスである。情報交換がなされる時点においては、通常、確定的で、もはや差し替えることができない計算書類は存在しない。むしろ、情報交換の後に、たとえば、計算書類の注記に一定の事項が記載され、確定的な計算書類が作成され、監査人の意見が表明されることになる。しかし、監査人自身が注記に示される情報を作成せず、被監査会社が文案を作成することを確保しなければならない。計算書類の作成の責任は被監査会社にあり、監査人による支援により監査人の専門的能力に被監査会社が依存することになってはならない¹⁰⁷⁾。このような条件の下でなされる、監査人による専門的支援は簡易監査の一環となり、記帳への関与またはその他のサービスの提供にあたらぬこととなる¹⁰⁸⁾。

なお、簡易監査を受けている子会社のうち、債務法727条1項3号により通常監査の対象となっている連結計算書類の連結の範囲に含まれているものとの関係では、記帳への関与が認められるのかという論点がある。連邦監査監督庁は、当該子会社が重要な子会社であるかどうか、また、当該子会社が簡易監査を受ける必要があるか、監査を受ける必要が全くないかにかかわらず、否定的である¹⁰⁹⁾。

(3) 他のサービスの提供

簡易監査においては、記帳への関与における自己監査の禁止を確保するための条件を遵守する限りにおいては、他のサービスを提供することができる¹¹⁰⁾。すなわち、記帳への関与の場合と同様、他のサービスの提供においても、被監査会社に責任があること、監査人は経営上の職務を引き受けないこと、他のサービスの提供に伴うリスクを被監査会社に伝達すること、および、適切な人的お

107) 2007年独立性ガイドライン30条。

108) Eberle/Lengauer [2016] Art.729 N 90 (S.681).

109) RAB [2011].

110) Bertschinger [2012] S. 1233

よび組織的な分離によって信頼性を有する監査を行うことが求められる¹¹¹⁾。

債務法729条2項は、自己監査のリスクがある場合に限定して適切な人的および組織的な分離を求めており、また、簡易監査の場合には、すべての非監査サービスについて人的および組織的な分離が必要であり、監査報告書において開示する必要があるとすると、通常監査の場合よりも厳格なルールが適用されることになり、同じように、自己監査のリスクがないサービスを提供する場合に、簡易監査と通常監査とは異なる方策を講じることが求められるとすることは適当ではない¹¹²⁾。したがって、人的分離および組織的分離が必要であるかどうか、監査報告書において開示する必要があるかどうかは、それらのサービスに自己監査のリスクが内在するかどうかに依存する¹¹³⁾。学説においては¹¹⁴⁾、税務目的での評価¹¹⁵⁾、税務申告書 (Steuer- und Abgabedeclarationen) 作成の支援または一般的なタックスプランニングに関する助言¹¹⁶⁾および法的助言¹¹⁷⁾が、監査人が提供するサービスの中で、自己監査のリスクがないと考えられる典型的なものとして挙げられることが多い¹¹⁸⁾。また、2007年独立性ガイドライン34条では、一般的な原則に従う限り、会社法、労働法その他の私法の事項についての助言や合併・買収の際の法的助言は原則として独立性

111) *Standard zur eingeschränkten Revision 2015*, Anhang B, Unabhängigkeit, lit. a, Buchführung und andere Dienstleistungen, S. 45

112) Eberle/Lengauer [2016] Art.729 N.93 (S.682).

113) *Standard zur eingeschränkten Revision 2015*, Anhang B, Unabhängigkeit, lit. a, Buchführung und andere Dienstleistungen, S.44. 2007年独立性ガイドラインの Teil VIII (Buchführung und andere Dienstleistungen) も参照。

114) 他方、連邦監査監督庁は、連邦監査監督庁は、自己監査の禁止との関連では、とりわけ、記帳への関与、評価、コーポレート・ファイナンスおよびそれに類似した活動、弁護および法的助言、税務および社会保障法領域におけるサービスの提供、内部監査の領域におけるサービスの提供、財務情報システムの開発と導入、臨時的な人材供給、第三者のためのポートフォリオマネジメント、リクルートというような業務には自己監査のリスクがあるとしている (RAB [2013]) (圈点一引用者)。

115) 2007年独立性ガイドライン35条。

116) 2007年独立性ガイドライン32条 (そのような評価は、たとえば、税務当局による外部的チェックに服することを根拠する)。

と両立すると考えられている。しかし、会計法または合併・買収などの取引は、法的助言そのものは計算書類と関連を有する事項に関係しないものの、それ以外については自己監査のリスクを有する可能性がある¹¹⁹⁾。そして、設立、資本増加および組織再編行為における特別監査（Spezialprüfungen）については、債務法729条2項の適用はないとするのが通説である¹²⁰⁾。

また、学説上、自己監査のリスクがあると考えられているものとしては、評価、資金調達方法の特定や予定されている取引の効果分析の形でのコーポレート・ファイナンスサービス¹²¹⁾、財務情報システム（会計システム）の開発または導入¹²²⁾、デューデリジェンス¹²³⁾、内部監査の領域におけるサービス¹²⁴⁾、監査事務所から被監査会社への一時的な人材派遣¹²⁵⁾およびリクルート¹²⁶⁾がある。監査人が提供する評価サービスが、計算書類に直接結びつかないこと¹²⁷⁾

117) 簡易監査基準も、税務および社会保障法領域（Bereich des Steuer-, Abgabe- und Sozialversicherungsrechts）における非監査サービスには自己監査のリスクがないという立場をとっている（Anhang B, Unabhängigkeit, lit. a, Buchführung und andere Dienstleistungen, S. 46）。なお、税務および社会保障法領域におけるサービスの例については、たとえば、Haas/Schacher [2014] S. 1066参照。

118) Eberle/Lengauer [2016] Art.729 N.94（S.682）。

119) Eberle/Lengauer [2016] Art.729 N.94（S.683）。

120) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2009b] S. 141；Amstutz/Mabillard [2008] Art. 15 FusG N 5；Gelzer [2012] Art. 15 FusG N 5；Böckli [2009] § 3 N 115a；Eberle/Lengauer [2016] Art.729 N.7（S.644）。また、たとえば、Gozzi [2009] S. 169（利益相反のリスクが大きいことから、合併監査人・分割監査人の独立性の要件を高めるべきであるとする）。ただし、Renggli/Kissling/Camponovo [2014] S. 530。

121) 2007年独立性ガイドライン33条。

122) RAB [2013] S. 3.

123) 2007年独立性ガイドライン33条。

124) RAB [2013] S. 2.

125) 2007年独立性ガイドライン38条。緊急事態の場合には、例外的に、被用者が被監査企業において記帳または財務を行うことが、その被用者が当該企業の指示の下で業務を行い、かつ、経営的職務を行わず、意思決定の役割を果たさないことを要件として、認められる。

126) 2007年独立性ガイドライン40条。計算書類に重要な影響を与える可能性のある者の紹介は、独立性と抵触し、許されない。

もあるし、計算書類に含まれる数値または情報に直接影響を与えること（たとえば、設備資産や無形資産の評価）もある。計算書類に直接関係しない評価サービスの提供であっても、自己監査のリスクがありえ、計算書類の数値または情報に影響を与える評価サービスには常に自己監査のリスクがある¹²⁸⁾。

(4) 組織的および人的方策

債務法729条2項は、記帳への関与またはその他のサービスを提供する場合に、監査の信頼性を確保するという観点から、組織的および人的な適当な方策を講じることを求めている。監査人は、そのような方策が事務所内部で講じられることを確保しなければならない¹²⁹⁾。法律には、どのような方策が適当であるか、また組織レベルまたは人的レベルとはどういうことなのかについての具体的な定めは設けられていないが¹³⁰⁾、2004年白書では、簡易監査の実施と記帳業務とは同一人または同一のグループによって行われてはならないと指摘されていた¹³¹⁾。また、このような方策には職業人団体¹³²⁾のガイドラインに従った内部的品質保証¹³³⁾へのコミットメントが含まれるとされていた¹³⁴⁾。

127) 2007年独立性ガイドライン32条は、自己監査のリスクがありうる場合には実施してはならないとする。売却するかどうかを検討するための判断材料としての遊休資産についての評価書の作成であっても、それに記載される価値が過大評価の兆候であり、その結果、計算書類に影響を与えることがありうる。

128) 2007年独立性ガイドライン33条にいう、金融デューデリジェンスとの関係では、他の企業の購入（買い手側のデューデリジェンス）と被監査企業の株式または資産の売却（売り手側のデューデリジェンス）とを区別することができる。売却に関するその他のサービスの提供は、その結果が究極的に直接計算書類に反映されるわけではないので問題が少ないが、買い手側のためのデューデリジェンスにおいては、取得価額が計算書類に反映されるので、監査人について自己監査のリスクが生ずる（Eberle/Lengauer [2016] S.684, Fn.148）。

129) Botschaft [2004] S. 4026.

130) RAB [2013] S. 1 ff.

131) Botschaft [2004] S. 4026.

132) たとえば、経済受託者会議所（現在の *EXPERTsuisse*）や *FIDUCIARY/SUISSE*。

133) RAB [2011] ; Renggli [2012] S.278 ; Widmer/Sanwald [2014a] § 13 N195 (S.442)。

ところで、組織的方策は個々の監査業務（ある事業体の監査人としての任務）レベルで講ずるべきなのか、事務所レベルで講ずるべきなのかという問題がある。*Haas/Schacher* は、2007年簡易監査基準との関係で、監査業務レベルで考えなければならないという解釈を示していたが¹³⁵⁾、2015年簡易監査基準は、信頼性を有する監査が確保されなければならないことを根拠に、監査業務レベルでの組織的方策が許容されることを明示的に定めている¹³⁶⁾。他方、*Widmer/Sanwald* は、事務所レベルでの組織的方策が必要であるとしている。これは、監査業務レベルで考えると、組織的分離が事実上適用されないことになるからである¹³⁷⁾。*Eberle/Lengauer* は、立法者が記帳への関与および他のサービスの提供の場合につき独立性の要求事項を減少させたこと¹³⁸⁾に照らし、また、中小企業の必要性をふまえた受託者モデルの許容¹³⁹⁾を踏まえると、独立性を遵守するための過度に形式的な安全策は退けられるべきであるとする¹⁴⁰⁾。連邦監査監督庁も、2015年8月に、被監査会社の記帳への関与および他のサービスの提供における安全策のカatalogを適応させ、組織的分離を監査業務レベルで行うことができるようにした¹⁴¹⁾。組織的方策においては、指示の権限と従属関係に着目しなければならない。監査サービスを提供する者と会計業務を提供する者とは、互いに指示をする権限を有してはならない¹⁴²⁾。この観点からは、内部規則、業務記述書または組織図は、実効性のある組織的方策を実装

134) Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde (RAB), Rundschreiben 1/2014 über die interne Qualitätssicherung in Revisionsunternehmen (RS 1/2014) vom 24. November 2014, Rz. 3. *See also* Treuhand-Kammer, Schweizer Qualitätssicherungsstandard 1 (QS 1).

135) Haas/Schacher [2014] S. 1068.

136) *Standard zur eingeschränkten Revision 2015*, Anhang B, Unabhängigkeit, lit. a, Buchführung und andere Dienstleistungen, S.45. Haas/Schacher [2014] S.1068 ; Feller [2012b] S.219 も監査業務レベルで講ずればよいとする。

137) Widmer/Sanwald [2014a] § 13 N 207 (S.446).

138) Botschaft [2004] S. 3995.

139) Botschaft [2004] S. 4026.

140) Eberle/Lengauer [2016] Art.729 N99 (S.865).

141) RAB [2013] S. 3.

するものでなければならない。自らの責任で監査を実施し、監査人の報告書に署名するために、署名権限を有する者に権限が与えられなければならない¹⁴³⁾。また、ある学説によれば、監査部門と会計業務を提供する部門との間に、いわゆるチャイニーズ・ウォールがあってはならない¹⁴⁴⁾。むしろ、監査人は会計業務部門に対して問い合わせができるべきであるから、情報の流れは本質的なものである¹⁴⁵⁾。このため、監査事務所は、二重の受託（たとえば、監査業務と会計サービス業務の両方の受託）には、自明な高い賠償責任リスクが内在していることに常に留意しなければならない¹⁴⁶⁾。そして、記帳への関与およびその他のサービスの提供についての責任を明確化するために、監査人は、監査契約とは分けて、コンファメーション・レターを出すべきであるとされている¹⁴⁷⁾。また、追加的な業務の受嘱にあたっては特別な注意を払わなければならないが、代位認識（Wissenzurechnung）のリスクが存在する¹⁴⁸⁾。監査人が会計

142) RAB [2013] S.3 ; Oertu/Hänni [2012] Art. 729 N 3. 監査サービスを提供する者に会計業務を提供する者は指示する権限を有してはならないとするものとして、RAB [2011] ; Perrin/Wagner [2010] S.105 ; Bertschinger [2012] S.1229 ; Feller [2012] S.161 ; Renggli [2012] S.278 ; Renggli/Kissling [2012] S.359 und 371 ; Anderegg [2013] S.37 ; Haas/Schacher [2014] S. 1071 ; Widmer/Sanwald [2014a] § 13 N 207 (S.446)。しかし、Widmer/Sanwald は、簡易監査の実施者、それに関与する者または監査部門を指揮する者が記帳に関与する者に対して、指示する権限を有することが許容されるかについては必ずしも十分に議論されているとはいえないとする (Widmer/Sanwald [2014a] § 13 N 207 (S.446))。

143) Haas/Schacher [2014] S. 1071 ; Widmer/Sanwald [2014a] § 13 N 207 (S.446)。

144) これに対して、Böckli は、組織的分離として、チャイニーズ・ウォール (chinese walls) を設けることを挙げている (Böckli [2008] S.129)。

145) Bertschinger [2012] S. 1229。

146) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2014] S. 128 ; Eberle/Lengauer [2016] Art.729 N100 (S.866)。連邦通常裁判所2002年11月13日判決 (BGer 4C.200/2002 vom 13 November 2002, BGE 129 III 129) <http://relevancy.bger.ch/php/aza/http/index.php?lang=de&zoom=&type=show_document&highlight_docid=aza % 3A % 2F % 2F13-11-2002-4C-200-2002> および連邦通常裁判所1998年3月3日判決 (BGer 4C.506/1996 vom 3. März 1998) を参照。

147) Widmer/Sanwald [2014a] § 13 N 205 (S.445) ; Haas/Schacher [2014] S. 1071。

業務を引き受けるときには、その注意が経営機関が払うべき注意により評価されるリスクがある¹⁴⁹⁾。

組織的および人的な要求事項によれば、資格を有する被用者が複数存在することが求められる¹⁵⁰⁾。要求されている実効的な職務の分離は、記帳に関与する自営の監査人と1人監査事務所にとっては、不可能である¹⁵¹⁾。しかし、一定の条件の下で、監査事務所の所有者が受託業務を、1人の被用者が監査業務を行うことが許容される¹⁵²⁾。なお、たとえば、*Eberle/Lengauer* は、厳格すぎる解釈をすると、ワンストップ・サービスに対する中小企業の需要にこたえるために立法者が明示的に導入したにもかかわらず、監査人がそれを行うことができないという結果になりうると指摘している¹⁵³⁾。

(5) 経済的依存性

記帳への関与その他のサービスの提供に対する報酬を受けることから、限定監査の場合には、監査報酬と非監査サービス報酬との合計額が大きくなり、それが被監査事業体への経済的依存性をもたらす可能性がある。監査事業体（す

148) Hütte [1998] S. 210.

149) 前掲連邦通常裁判所2002年11月13日判決（BGE 129 III 129, 131）、前掲連邦通常裁判所1998年3月3日判決、および、監査人が同時に内部検査人としての職務を行っていた事案についてのザンクト・ガレン商事裁判所2007年11月15日決定（St. Gallen HG.2001.1 vom 15. November 2001）<http://www.gerichte.sg.ch/home/dienstleistungen/rechtsprechung/kantonsgericht/entscheide_2007/hg_2001_1.html>（Erwägung E 3 c）など参照。また、*Feller* は、監査人が、事実上、取締役会の立場に立つことになると指摘する（*Feller* [2012] S.161）。*See Hütte* [1998] S. 208.

150) *Treuhand-Kammer* [2011] S. 1003.

151) *Pfiffner* [2008] N 2084 (S.1152) ; *Eberle/Lengauer* [2016] Art.729 N101 (S.686).

152) *Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten* [2014] S. 127. ある論者は、会計業務を行っている者、多数派社員、所有者または経営者が監査業務を行っている者をいつでもくびにすることができるのであれば、それが問題でないとはいえない（nicht unproblematisch）としている（*Widmer/Sanwald* [2014a] § 13 N 207 (S.446). *See also Renggli* [2012] S.292).

153) *Eberle/Lengauer* [2016] S.686 Fn.167.

すべての連結会社を含む）から受ける報酬が過去5年間の平均報酬収入額の10%を超える場合には、経済的依存の懸念がある¹⁵⁴⁾。それを超えるような関係がある場合には、適切な安全策を品質管理システムに組み込まなければならない¹⁵⁵⁾。

(6) 監査報告書への記載

自己監査のリスクがあるため、監査人が被監査会社の記帳に関与した場合または被監査会社にその他のサービスを提供した場合には、それに関する情報を要約監査報告書に記載することが求められている（債務法729b条1項3号）¹⁵⁶⁾。このように、株主総会に提出される要約監査報告書に、記帳への関与およびその他のサービスを被監査会社へ提供した場合には、それについての情報を記載することが求められているのは、外観的独立性の観点から¹⁵⁷⁾であると理解されている。

どの程度の記載をすべきかについて学説は分かれており、一方では、被監査会社に対する非監査サービスはすべて完全に特定して記載すべきであるという見解がある¹⁵⁸⁾。この見解によると、通常監査の場合には開示することを要しない事項を簡易監査の場合には監査報告書に記載しなければならないことになる（債務法728b条2項参照）。他方、自己監査のリスクのあるような非監査サー

154) 2007年独立性ガイドラインのTeil IX Wirtschaftlichen Abhängigkeit, Abschnitt B Die einzelnen Aspekte, (3) 参照。Bertschinger [2013b] S320; Widmer/Sanwald [2014a] § 13 N 210 (S.447); Watter/Rampini [2016] Art. 729 N 9 (S.1455)。連邦監査監督庁は、少なくとも20%を超えるような場合には、経済的独立性は認められないとする（RAB [2013] S.4）。

155) Widmer/Sanwald [2014a] § 13 N210 (S.447)。

156) Botschaft [2004] S. 4026。なお、監査報告書に署名する監査責任者と被監査会社の記帳または被監査会社のための他の関連サービスに関与した者とが同一人であることは独立性と両立しない（RAB [2013]）。

157) Widmer/Sanwald [2014a] § 13 N 212 (S.448)。

158) Pfiffner [2008] N 1980 (S.1105-1106); Devaud [2014b] § 11 N 13 (S.355); Böckli [2009] § 15 N 609。

ビスのみを監査報告書には記載すれば足りるという見解も有力であり¹⁵⁹⁾、簡易監査基準も自己監査のリスクがあるものについてのみ開示を要求している¹⁶⁰⁾。監査人は、講じた組織的および人的な方策を監査報告書に特定して記載しなければならず¹⁶¹⁾、それは、「十分に詳細に (hinreichend detailliert)」記載すれば足りると解されている¹⁶²⁾。

なお、監査報告書に署名する者と記帳への関与その他のサービスを提供した者とが同一人であることは、独立性の要求と整合的ではないと考えられている。この場合には、第三者にとっては、記帳への関与その他のサービスを提供した者が監査に関与したという外観が生ずるからである¹⁶³⁾。

Bibliography

- Abolfathian-Hammer, Rosmarie [1992] *Das Verhältnis von Revisionsstelle und Revisor zur Aktiengesellschaft*, Stämpfli
- Anderegg, Peter [2013] Die eingeschränkte Revision—Aktuelles zur Prüfdokumentation und zur Qualitätssicherung, *TREX (Der Treuhandexperte)* 1/2013 (Jg.20, Heft 1): 36-38
- Airaghi, Gianluca [1996] *Unabhängigkeit und interne Schranken im Prüfungsunternehmen*, Verlag Paul Haupt
- Amstutz, Marc/von Bhicknapahari, Sikander [2005] Die Mythen der Revision, *Jusletter*, 9. Mai 2005
- Amstutz, Marc/Mabillard, Ramon [2008] *Fusionsgesetz (FusG), Kommentar zum Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung vom 3. Oktober 2003*, Helbing Lichtenhahn

159) Bertschinger [2012] S. 1223 ; Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2014] S. 129 ; Eberle/Lengauer [2016] Art.729 N103 (S.687).

160) *Standard zur eingeschränkten Revision 2015*, Anhang B, Unabhängigkeit, S.44.

161) Botschaft [2004] S. 4028.

162) Watter/Pfiffner [2016] Art. 729b N 8 (S.1474). 監査業務以外に提供されるサービスならびに組織的および人的方策をすべて列挙することは、実行不可能であり、したがって、監査報告書利用者にとっての価値を高めることなく監査報告書の明瞭性が損なわれることになる旨指摘されている。債務法 728b 条 2 項（通常監査において、株主総会に提出される要約監査報告書の記載事項）の文脈での同様の議論については、たとえば、Eberle [2009] S. 701ff 参照。

163) Renggli [2012] S.290 ; Widmer/Sanwald [2014a] § 13 N212 (S.448).

- Annen, Michael [2013] Vergleich eingeschränkte Revision zu Review nach PS 910, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg.87, Heft 12: 910–915
- Arnet, Marc/Mattig, Claudia [2013] Berichterstattung bei der eingeschränkten Revision, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg.87, Heft 12: 903–909
- Baer, Jakob [2007] Revision und Revisionsaufsicht, in : Forstmoser, Peter *et al.* (hrsg.), *Neuerungen im Schweizer Wirtschaftsrecht*, Niederer, Kraft & Frey: 45–52
- Behr, Gorgio [2006] Grundzüge des neuen Revisionsrechts, Überblick und internationaler Kontext, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg. 80, Heft 5: 306–309
- Bertschinger, Urs [2005] Verantwortlichkeit der Revisionsstelle—Aktuelle Fragen und Perspektiven, *Zeitschrift für schweizerisches Recht*, Band 124, II: 569–613
- Bertschinger, Urs [2012] Unabhängigkeit der Revisionsstelle bei der eingeschränkten und der ordentlichen Revision—Gleichauf und Differenz, *Aktuelle juristische Praxis (AJP)*, Jg.21, Heft 9 : 1221–1237
- Bertschinger, Urs [2013a] Honorardruck und Unabhängigkeit der Revisionsstelle, *Aktuelle juristische Praxis (AJP)*, Jg. 22, Heft 1: 16–32
- Bertschinger, Urs [2013b] Einschränkungen der Unabhängigkeit der Revisionsstelle bei der eingeschränkten Revision, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg. 87, Heft 8: 317–321
- Böckli, Martin [2014] Die Revisionsstelle in der eingeschränkten Revision, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg. 88, Heft 12: 1083–1088
- Böckli, Peter [1992] *Das neue Aktienrecht*, Schulthess
- Böckli, Peter [2004] *Schweizer Aktienrecht*, 3.Aufl., Schulthess
- Böckli, Peter [2006] Zum Vorentwurf für eine Revision des Aktien- und Rechnungsrechts, *Zeitschrift für Gesellschafts- und Kapitalmarktrecht (GesKR)* 1/2006: 4–28
- Böckli, Peter [2007] *Revisionsstelle und Abschlussprüfung nach neuem Recht*, Schulthess
- Böckli, Peter [2008] Zwanzig Knacknüsse im neuen Revisionsrecht, *Schweizerische Zeitschrift für Wirtschafts- und Finanzmarktrecht*, Jg.80, Nr.2: 117–134
- Böckli, Peter [2009] *Schweizer Aktienrecht*, 4.Aufl., Schulthess
- Böckli, Peter [2010] Die Schweizer Verwaltungsräte zwischen Hammer und Amboss, *Schweizerische Juristen-Zeitung*, Jg. 106, Nr. 1: 1–10, Nr. 2: 25–31
- Böckli, Peter/Huguenin, Claire/Dessementet, François [2004] *Le gouvernement d'entreprise—Rapport du groupe de travail en vue de la révision partielle du droit de la société anonyme*, CEDIDAC
- Bogdanov, Stefan [2007] *Neuordnung der Revisionspflicht bei KMU*, Masterarbeit, Universität St. Gallen, Nr. 99628828004
- Botschaft [2002] Botschaft zur Revision des Obligationenrechts (GmbH-Recht sowie Anpassungen im Aktien-, Genossenschafts-, Handelsregister- und Firmenrecht) vom 19. Dezember 2001 (BBl 2002 3148)

- Botschaft [2004] Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 23. Juni 2004 (BBl 2004 3969)
- Botschaft [2007] Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Aktienrecht und Rechnungslegungsrecht sowie Anpassungen im Recht der Kollektiv- und der Kommanditgesellschaft, im GmbH-Recht, Genossenschafts-, Handelsregister- sowie Firmenrecht) vom 21. Dezember 2007 (BBl 2008 1589)
- Bourqui, Claude/Bourqui, Dominique Paola [2007] Le contrôle restreint et sa fiabilité, *Schweizerische Zeitschrift für Wirtschafts- und Finanzmarktrecht*, Jg.79, Nr.6: 422-438
- von Büren, Roland/Stoffel, Walter A./Weber, Rolf H. [2007] *Grundriss des Aktienrecht*, 2.Aufl., Schulthess
- Bürgy, Dominik [2014] Unabhängigkeit—Worum es wirklich geht, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg. 88, Heft 12 : 1052-1005
- Bundesamt für Statistik [2010] Marktwirtschaftliche Unternehmen nach Wirtschaftsabteilungen und Grössenklasse—NOGA 2008 <[www.bfs.-admin.ch/bfs/portal/de/index/themen/06/02/blank/data.html](http://www.bfs.admin.ch/bfs/portal/de/index/themen/06/02/blank/data.html)>
- Camponovo, Rico A. [1997] Die Unabhängigkeit der Revisionsstelle. Gesetzgeberisches Leitbild und Beratungstätigkeit, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg. 71, Heft 12: 1145-1154
- Camponovo, Rico A. [2005a] Gesetzesentwurf zum neuen Revisionsrecht, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg. 79, Heft 4: 221-227
- Camponovo, Rico A. [2005b] Wann ist die offensichtliche Überschuldung offensichtlich?, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg. 79, Heft 8: 543-550
- Camponovo, Rico A./Camponovo, Sara A. [2014] Anschein der Unabhängigkeit bei eingeschränkter Revision, Der Konkretisierungsauftrag des Gesetzgebers, *Aktuelle juristische Praxis (AJP)*, Jg. 23, Nr.5: 627-648
- Camponovo, Rico A./von Graffenried-Albrecht, Monique [2008a] Änderungsbedarf in den Statuten-Fragen zum Optionssystem, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg. 82, Heft 1-2: 25-35
- Campanovo, Rico A./von Graffenried-Albrecht, Monique [2008b] Neues Revisionsrecht—offene juristische Fragen, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg.82, Heft 4: 204-214
- Devaud, Olivier [2014a] § 10 Eingeschränkte Revision, Gegenstand und Umfang der Prüfung, in: von Büren, Roland (hrsg.), *Schweizerisches Privatrecht*, VIII/10 (Handelsrecht, Die Revision), Helbing Lichtenhahn: 316-351
- Devaud, Olivier [2014b] § 11 Eingeschränkte Revision, Revisionsbericht, in: von Büren, Roland (hrsg.), *Schweizerisches Privatrecht*, VIII/10 (Handelsrecht, Die Revision), Helbing Lichtenhahn: 352-375
- Druey, Jean Nicolas [1988] Unabhängigkeit—ein knappes Gut, in: Helbling, Carl/Boemle, Max/Glaus, Bruno (hrsg.), *Revision und Rechnungslegung im Wandel, Festschrift für André*

Zünd, Schweizerische Treuhand- & Revisionskammer: 91–98

Druey, Jean Nicolas [1995] Die Unabhängigkeit des Revisors—Was besagt Art. 727c OR?, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg. 69, Heft 9: 703–708

Druey, Jean Nicolas [1996] Der Revisor als Batzenzähler?, in: Hertig, Gérard (hrsg.), *Die Führung der Gesellschaften und die Einhaltung der Regeln : Kolloquium Alain Hirsch*, Schulthess: 139–160

Druey, Jean Nicolas [2007] Die Unabhängigkeit des Revisors, *Schweizerische Zeitschrift für Wirtschafts- und Finanzmarktrecht*, Jg. 79, Nr. 6: 439–449

Duc, Nicolas [2006] L'autonomie des associés : droit dispositif et droit impératif, notamment à l'exemple de la révision des comptes, in: Portmann, Urs (hrsg.), *Le nouveau droit de la société à responsabilité limitée*, CEDIDAC: 89–145

Eberle, Reto [2009a] Der Wirtschaftsprüfer im Spannungsfeld zwischen Prüfung und Beratung—Wie wird die Prüfungsqualität durch das Erbringen von Beratungsdienstleistungen beeinflusst?, in: Hail, Luzi/Pfaff, Dieter (hrsg.), *Rechnungswesen und Revision in der Schweiz—Erkenntnisse aus Theorie und Praxis*, SKV-Verlag : 195–222

Eberle, Reto [2009b] Angaben zur Unabhängigkeit im Revisionsbericht, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg. 83, Heft 10: 701–708

Eberle, Reto [2010] Wieso ein Audit in der Schweiz nicht ein Audit ist, in: Leibfrid, Peter/Schäfer, Dirk (hrsg.), *25 Jahre Unternehmertum*, Versus: 297–305

Eberle, Reto/Derya, Egeli [2013] Revision von Nonprofit-Organisationen (NPO), in: Zöbeli, Daniel/Neubert, Luzius (hrsg.), *Externe Mandate von Nonprofit-Organisationen*, CEPS, Centre for Philanthropy Studies, Universität Basel: 63–73

Eberle, Reto/Lengauer, Daniel [2016] Art. 729a, in: Handschin, Lukas (hrsg.), *Zürcher Kommentar Obligationenrecht, Die Aktiengesellschaft, Revisionsstelle*, Schulthess : 689–730

Eberle, Reto/Zöbeli, Daniel [2014] Rechnungslegung für NPO nach Überarbeitung von Swiss GAAP FER 21, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg. 88, Heft 8: 626–629

Feller, Christian [2012a] Die Unabhängigkeit—eine entscheidende Grundvoraussetzung für die Revision, *TREX (Der Treuhandexperte)* 3/2012 (Jg. 19, Nr. 3): 160–162

Feller, Christian [2012b] Praktikable Umsetzung der organisatorischen Trennung bei Doppelmandaten, *TREX (Der Treuhandexperte)* 4/2012 (Jg. 19, Nr. 4): 218–223

Forstmoser, Peter/Meier-Hayoz, Arthur/Nobel, Peter [1996] *Schweizerisches Aktienrecht*, Stämpfli

Gelzer, Thomas [2012] Art. 15 FusG, in : Vischer, Frank/Martini, Claudia K./Müller, Roland M. (red.), *Zürcher Kommentar zum Fusionsgesetz, Kommentar zum Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz, FusG) vom 3. Oktober 2003 sowie zu den ergänzenden Erlassen (IPRG, Steuerrecht)*, 2. Aufl., Schulthess

Gozzi, Niccolo [2009] *Schutz der Aktionäre bei Fusion und Spaltung gemäss Fusionsgesetz*, Dike

- Haas, Christian [2014] *Gutachten betreffend die Unabhängigkeit der Revisionsstelle in der eingeschränkten Revision*, erstattet an die Treuhänd-Kammer, Basel, 10. 9. 2014
<[http : //www.expertsuisse.ch/mm/TK_Gutachten_Unabhngigkeit_ER_Chr__Haas_10_09_2014.pdf](http://www.expertsuisse.ch/mm/TK_Gutachten_Unabhngigkeit_ER_Chr__Haas_10_09_2014.pdf)>
- Haas, Christian/Schacher, Patrick [2014] Unabhängigkeit der Revisionsstelle, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg. 88, Heft 12: 1060–1071
- Häfeli, Rudolf [2004] Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg. 78, Heft 5: 373–376
- Häfeli, Rudolf [2006] Was bringt das neue Revisionsrecht den KMU?, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg. 80, Heft 5: 322
- Handschin, Lukas [1994] Zur Unabhängigkeit der Revisionsstelle: Beratung und Buchhaltungsarbeiten durch die Revisionsstelle für die revidierte Gesellschaft, *Schweizerische Juristen-Zeitung*, Jg. 90, Nr.20: 344–347
- Hegetschwiler, Hans [2007] Die Unabhängigkeit der Revisionsstelle nach neuem Recht, *TREX (Der Treuhändexperte)* 6/2007 (Jg.14, Heft 6): 338–342
- Heini, Stefan/Arnet, Marc [2014] Unsicherheiten in der Rechnungslegung bei der eingeschränkten Revision, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg.88, Heft 12: 1111–1117
- Heinzelmann, Karin [2013] Der eingeschränkte Revisionsbericht—einheitlich oder zufällig?, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg.87, Heft 4: 187–191
- Honold, Kersten Alexander [2000] Befreiung von der Abschlussprüfung, *Neue Zürcher Zeitung*, Nr.182 (8 August 2000): 21
- Honold, Kersten Alexander [2003] *Wirtschaftsprüfung und das Konzept der “Levels of Assurance” : Dienstleistungen mit einem weniger als hohen Mass an Gewähr als Alternativen zur Abschlussprüfung* (St. Gallen, Univ., Diss., 2002)
- Hütte, Klaus [1998] Fragen rund um die Haftung der Revisionsstelle aus nicht erkannten Veruntreuungen, *Schweizerische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht*, Jg. 70, Heft 4: 207–211
- Imark, Lukas/Fischer, Daniel [2006] Rechtsformunabhängige Revisionspflicht, Neuerungen für GmbH, Vereine und Stiftungen, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg. 80, Heft 5: 329–333
- Imfeld, Adrian [2005] Neuregelung der Revision—vor der Beratung im Nationalrat, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg.79, Heft 3: 127–130
- Isufi, Shqiponja [2010] *Beurteilung der Eingeschränkten Revision aus Sicht der leitenden Revisoren : eine empirische Untersuchung bei Aktiengesellschaften in der Deutschschweiz* (Univ. Zürich, Diss., 2010)
- Kaban, Robert/Müßig, Anke [2011] Ist ein Neuordnung der Abschlussprüfung notwendig?, in: Funk, Wilfried/Rossmann, Jonas (hrsg.), *Internationale Rechnungslegung und Internationales Controlling*, Springer: 277–304
- Kelterborn, Kaspar W./Bachhofen Keller, Sandra [2009] Swiss GAAP FER—Ein optimaler

- Rechnungslegungsstandard, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg. 83, Heft 6-7: 430-435
- Kleibold, Thorsten [2008] Berichterstattungen des Revisors nach neuem Revisionsrecht. Testate für die ordentliche und die eingeschränkte Revision sowie Spezialtestate, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg. 82, Heft 11: 906-910
- Kleibold, Thorsten [2013] Eingeschränkte Revision—uneingeschränkt prinzipienorientiert!, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg.87, Heft 12: 884
- Kleibold, Thorsten/Theobald, Oliver [2008] Kern-FER und eingeschränkte Revision. Aspekte der Prüfungsplanung, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg. 82, Heft 5: 390-394
- Koller, Heinrich [2006] Das gesetzliche Grundgerüst, Arbeitsteilung in Führung und Kontrolle in der Unternehmung, Das gesetzliche Grundrüst, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg. 80, Heft 11: 802-815
- Krähenbühl, Samuel/Zihler, Florian [2008] Handelsregisterrechtliche Praxis zum neuen Revisionsrecht, *REPRAX (zeitschrift zur Rechtsetzung und Praxis im Gesellschafts- und Handelsregisterrecht)* 2-3/2008: 62-75
- Küng, Joseph [1997] Kritische Bemerkungen zur Unabhängigkeit der Revisionsstelle in der Praxis, *Schweizerische Juristen-Zeitung*, Jg.93, Heft 16/17: 323-324
- Kunellis, Axel [2013] Praktische Anwendung der ISA in Deutschland: das Konzept der Wesentlichkeit (ISA 320 und ISA 450), *Die Wirtschaftsprüfung*, Jg. 66, Heft 16: 791-804
- Luterbacher, Thierry [1998] Die Pflicht zur Unabhängigkeit der Revisionsstelle, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg. 72, 5, Spezialnummer: 481-492
- Madörin, Bernhard [2008] *Revision und Revisionsaufsicht*, Stämpfli
- Marten, Kai Uwe/Quick, Reiner/Ruhnke, Klaus [2007] *Wirtschaftsprüfung*, 3.Aufl., Schäffer-Poeschel
- Meyer, Conrad [2007] Rechnungslegung für kleine und mittelgrosse Unternehmen in der Schweiz, in : *Jahrbuch Finanz- und Rechnungswesen 2007*, WEKA: 11-26
- Meyer, Max [1996] Thesen zur Unabhängigkeit der Revisionsstelle: die Bestimmungen des Aktienrechts im Vergleich zur 8. EG-Richtlinie, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg. 70, Heft 3: 159-162.
- Meier-Hayoz, Arthur/Forstmoser, Peter [1998] *Schweizerisches Gesellschaftsrecht*, 8. Aufl., Stämpfli
- Montavon, Pascal/Wichser, Jean-Marc [2009] *Droit suisse de la Révision & coresponsabilité des organes de la SA CO/LSR*, Juridique AMC
- Moro, Claudio [2010] Wirtschaftskrise und Revision, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg. 84, Heft 8: 443
- Müßig, Anke/Blumer, Andreas [2008] Eingeschränkte Revision. Würdigung vor dem Hintergrund der Erwartungslücke, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg. 82, Heft 11: 947-951
- Müller, Andreas/Dolensky, Christoph [2001] Die Unabhängigkeit als Fundament der

- Wirtschaftsprüfung, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg. 75, Heft 9: 807-812
- Naumann, Klaus-Peter/Feld, Klaus-Peter [2006] Die Transformation der neuen Abschlussprüferrichtlinie—Erwartungen des Berufsstands der Wirtschaftsprüfer an den deutschen Gesetzgeber, *Die Wirtschaftsprüfung*, Jg. 59, Heft 14: 873-885
- Nussbaumer, Christian [2011] Erleichterung für KMU, *Handelszeitung*, Nr.40, 6. Oktober 2011: 65 <<http://www.audit-treuhand.ch/cms/upload/PDF/Presse/Audit.pdf>>
- Nussbaumer, Christian [2013] Eingeschränkte Revision: Sparziel schon erreicht?, *Zürcher Wirtschrift*, 13 Juni 2013 : 20 <http://www.audit-treuhand.ch/cms/upload/PDF/ZH_Wirtschaft_Juni_2013.pdf>
- Nussbaumer, Christian/Feller, Christian [2014] Unabhängigkeit—Kritische Würdigung aus Sicht der Praxis, *Der Treuhanderxperte (TRESX)* 5/2014 : 270-272 <<http://www.audit-treuhand.ch/cms/upload/PDF/TRESX6.pdf>>, later appeared in *Der Schweizer Treuhänder*, Jg. 88, Heft 12 : 1105-1107
- Oertli, Reinhard/Hänni, Rolf [2012] § 729, in: Roberto, Vito/Trüeb, Hans Rudolf (hrsg.), *Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, Personengesellschaften und Aktiengesellschaft*, 2.Aufl., Schulthess
- Perrin, Bertrand/Wagner, Christophe [2010] L'indépendance dans le contrôle restraint, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg. 84, Heft 3: 103-108
- Peter, Henry/Cavadini, Francesca/Dunant, Olivier [2008] Art. 727, 727a, 727c, 729a, 729b, in: Tercier, Pierre/Amstutz, Marc (editors), *Code des obligations* II, Helbing Lichtenhahn: 1167-1180, 1185-1189, 1232-1239
- Pfiffner, Daniel C. [2008] *Revisionsstelle und Corporate Governance*, Dike
- Renggli, Karl [2009] *Systematische Anleitung zur Eingeschränkten Revision* <www.kmukom.ch/pix/files/Anleitung%20SER%20V2.01.pdf>
- Renggli, Karl [2010] Eingeschränkte Revision—Ein Erfahrungsbericht aus der Praxis, Verbesserungspotential und Handlungsbedarf liegt vor, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg. 84, Heft 3: 96-102
- Renggli, Karl [2012] Unabhängigkeit—Mitwirkung bei der Buchführung, in: Mathis, Andrea/Nobs, Rolf (hrsg.), *Treuhand und Revision*, Jahrbuch 2012, WEKA: 265-295
- Renggli, Karl/Kissling, Raphael [2012] *Die eingeschränkte Revision*, Scherrer Medien
- Renggli, Karl/Kissling, Raphael/Camponovo, Rico A. [2014] *Die eingeschränkte Revision*, 2.Aufl., KLV
- Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) [2011] *Unabhängigkeit der Revisionsstelle bei eingeschränkter Revision—Mitwirkung bei der Buchführung und Erbringung anderer Dienstleistungen* <<https://www.rab-asr.ch/de/zulassung/zulassung/95/107.html>>
- Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) [2012] *Tätigkeitsbericht 2011*
- Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) [2013] *Unabhängigkeit der Revisionsstelle bei der*

eingeschränkten Revision–Mögliche Schutzvorkehrungen bezüglich Mitwirkung bei der Buchführung und Erbringung anderer Dienstleistungen für die zu prüfende Gesellschaft

<https://www.rab-asr.ch/docs/Aktuell_Archiv/Archiv/Unabhängigkeit_der_Revisionsstelle_bei_der_eingeschränkten_Revision_d.pdf> (angepasst per 20 August 2015)

Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) [2015] *Tätigkeitsbericht 2014*

Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) [2016] *Tätigkeitsbericht 2015*

Rohrer, Claude/Schweizer, Daniel [2013] Prüfungsdurchführung an der Schwelle zur ordentlichen Revision, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg.87, Heft 12 : 893–898

Roth, Mark [2014] § 70 Arten der Revision, in : Fischer, Willi *et al.* (hrsg.), *Handbuch Schweizer Aktienrecht*, Helbing Lichtenhahn: 886–892

Ruhnke, Klaus [2006] Prüfung von Jahresabschlüssen nach internationalen Prüfungsnormen, *Der Betrieb*, Jg. 59, Heft 22: 1169–1175

Ruud, Flemming/Pfister, Jan/Hess, Nicole [2006] Aktuelle Entwicklungen in der Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung, in: Florian, Jörg S./Arter, Oliver (hrsg.), *Entwicklungen im Gesellschaftsrecht I*, Stämpfli: 259–277

Sanwald, Reto/Huser, Daniel [2009] Rotationspflichten und Abkühlfristen im neuen Revisionsrecht, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg.83, Heft 6–7: 461–468

Sanwald, Reto/Behr, Giorgio [2004] Neuordnung des Revisionsrechts, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg. 78, Heft 8: 579–590

Schacher, Patrick [2013] Die eingeschränkte Revision soll eine eingeschränkte Revision bleiben, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg.87, Heft 12: 899–900

Schultz, Günther [1988] Revision und Beratung in grösseren Treuhandgesellschaften, in: Schweizerische Treuhand- und Revisionskammer (hrsg.), *Der Revisor als Berater*, Schweizerische Treuhand- und Revisionskammer: 55–63

Schultz, Günther [1994] Qualifikation und Unabhängigkeit der Revision, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg.68, Heft 11: 981–984

Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2014] *Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung: Eingeschränkte Revision*, Treuhand-Kammer

Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2009a] *Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung: Abschlussprüfung*, Treuhand-Kammer

Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2009b] *Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung: Andere Prüfungen*, 2.Aufl., Treuhand-Kammer

Stenz, Thomas [2006] Der neue und differenzierte Prüfungsauftrag, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg. 80, Heft 5: 346–350

Stöckli, Hansjörg/Zaehner, Heinz [2006] Standard zur eingeschränkten Revision, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg. 80, Heft 6–7: 400–404

Stöckli, Hansjörg/Spiess, Dominik [2007] Die eingeschränkte Revision und ihre Chancen.

- Positionierung der eingeschränkten Revision, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg. 81, Heft 12: 927–929
- Suter, Benedikt [2009] Verzicht auf die (eingeschränkte) Revision der Jahresrechnung bei der AG und der GmbH, *Jusletter*, 25. Mai 2009
- Thétaz, Samuel [2013] L'indépendance de l'organe de révision et ses interactions avec le droit pénal, *Jusletter*, 29 avril 2013
- Treuhand-Kammer [2007] *Richtlinien zur Unabhängigkeit*
- Treuhand-Kammer [2011] Eingeschränkte Revision und Mitwirkung bei der Buchführung—
Positionspapier der Treuhand-Kammer, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg.85, Heft 12: 1000–1103
- TREUHAND/SUISSE [2011] Brief vom 4. Oktober 2011 (*zitiert bei* Renggli [2012] S.288)
- Vogt, Hans-Ueli/Fischer, M. Pascal [2006] Neue Haftungsrisiken für die Revisionsstelle aufgrund des neuen Revisionsrechts?, in: Weber, Rolf H. (hrsg.), *Verantwortlichkeit im Unternehmensrecht III*, Schulthess: 111–145
- Volkart, Rudolf [2008] Transparenz, Vertrauen und Kommunikation—„In der Kürze liegt die Würze“, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg. 82, Heft 12: 993–994
- Watter, Rolf [2002] § 727c, in: Honsell, Heinrich/Vogt, Nedim Peter/Watter, Rolf (hrsg.), *Basler Kommentar Obligationenrecht II*, 2. Aufl., Helbing Lichtenhahn
- Watter, Rolf/Maizar, Karim [2011] Vorbemerkungen zu Art.727 und 727a OR, in: Watter, Rolf/Bertschinger, Urs (hrsg.), *Basler Kommentar Revisionsrecht*, Helbing Lichtenhahn: 415–434
- Watter, Rolf/Rampini, Corrado [2016] § § 728, 729, in: Honsell, Heinrich/Vogt, Nedim Peter/Watter, Rolf (hrsg.), *Basler Kommentar Obligationenrecht II*, 5. Aufl., Helbing Lichtenhahn: 1332–1352, 1452–1456
- Watter, Rolf/Pfiffner, Daniel Christian [2016] § 729b, in: Honsell, Heinrich/Vogt, Nedim Peter/Watter, Rolf (hrsg.), *Basler Kommentar Obligationenrecht II*, 5. Aufl., Helbing Lichtenhahn: 1472–1482
- Weber, Marc [2013] Art. 47, in: Spühler, Karl/Tenchio, Luca/Infanger, Dominik (hrsg.), *Basler Kommentar zur Schweizerischen Zivilprozessordnung*, 2. Auflage, Helbing Lichtenhahn: 297–312
- Wey, Hans [2006] Verstärkte Anforderungen an die Unabhängigkeit, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg. 80, Heft 5: 334–338
- Widmer, Manus/Sanwald, Reto [2014a] § 13 Unabhängigkeit der Revisionsstelle, in: von Büren, Roland (hrsg.), *Schweizerisches Privatrecht*, VIII/10 (Handelsrecht, Die Revision), Helbing Lichtenhahn: 378–453
- Widmer, Manus/Sanwald, Reto [2014b] Enge Beziehungen zwischen Revisionsstelle und geprüftem Unternehmen, Abgrenzungsfragen im Bereich der Unabhängigkeit, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg. 88, Heft 12: 1094–1099
- Wind, Christian [1999] Die Grenzen der Beratung durch die Revisionsstelle, *Der Schweizer*

論説（弥永）

Treuhänder, Jg. 73, Heft 1-2: 81-86

Zihler, Florian [2007] Das neue Revisionsrecht des Obligationenrechts, *REPRAX (Zeitschrift zur Rechtsetzung und Praxis im Gesellschafts- und Handelsregisterrecht)* 3/2007: 1-24

Zihler, Florian [2011] Erhöhung der Schwellenwerte von Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg.85, Heft 9: 670-676

本研究は JSPS 科研費 JP25285026 の助成を受けたものです。

（やなが・まさお 筑波大学大学院ビジネス科学研究科企業法学専攻教授）