

中小会社の計算書類の信頼性の確保： ドイツ (1)

弥 永 真 生

- 1 任意監査とベシャイニグング
- 2 信用制度法18条
- 3 『税理士および税務代理士による決算付記および監査付記』
- 4 任意監査
- 5 『経済監査士による年度決算書調製に関する諸原則』
- 6 『税理士による年度決算書の調製に関する諸原則』についての連邦税理士会の通達』
- 7 年度決算書の調製に関する原則の収斂への動き
- 8 ドイツ経済監査士協会基準書第7号と『年度決算書の調製に関する諸原則』についての連邦税理士会のリリース』
 - (1) 『基準書第7号』
 - 1) 調製業務についての通則
 - 2) 3種類の調製業務
 - 3) 業務の引受け
 - 4) 業務実施における通則的要求事項
 - 5) 評価を伴わない調製についての要求事項
 - 6) 信頼性評価を伴う調製についての要求事項
 - 7) 包括的評価を伴う調製
 - 8) 文書化
 - 9) 完全性確認書
 - 10) ベシャイニグング
 - 11) 調製報告書
 - 12) ベシャイニグングの書式
 - (2) 『基準書第7号』と連邦税理士会『リリース』との相違点

1 任意監査とベシャイニグング

ドイツでは、商法典が定める法定監査とは別に、経済監査士、宣誓帳簿監査士および税理士（以下、まとめて、経済監査士等という）が、決算付記および

監査付記 (任意監査)¹⁾ならびにベシアイニグング (Bescheinigung)²⁾を付した年度決算書調製業務³⁾を提供してきた。ベシアイニグングは、年度決算書作成の基礎となった証憑、帳簿および棚卸台帳 (Bestandsnachweis) などの原則準拠性 (Ordnungsmäßigkeit) を評価することによって、年度決算書の信頼性を担保するものである。

2 信用制度法18条

1961年に、信用制度法⁴⁾が制定され、その18条が、1万ドイツマルク超の信

-
- 1) 理論的には、税理士やその他の職業人も任意の(決算)監査 (freiwillige Abschlussprüfung) を行うことができることに異論はない (Goerdeler (1979) S.149, 151; IdW (1981) S.129; Habersack/Schürnbrand (2010) Rn.29; Wollburg (2013) Rn.5; Ebke (2013) § 316 HGB Rn.12; Koslowski (2015) Rn.12)。また、たとえば、BStK (2012b) は、ドイツにおいて税理士は任意監査を行うことができると指摘している。日本語文献としては、高田 (1985) および本多 (1986) 参照。財務諸表指令法第2次政府案 (Entwurf eines Gesetzes zur Durchführung der Vierten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinie-Gesetz)) (BT-Drs 10/317) の理由書に引用された委託調査の結果によると、1978年時点において、調査に応じた中規模または大規模の有限会社のうち、年度決算書につき何らかの形 (irgendine Form) の監査 (Prüfung) を受けていたものは86.2%に上ったが、そのうち、税理士または税務代理士によって監査がされていたものは約6分の1であった (S.121)。
 - 2) ベシアイニグングについては、坂本 (2012) および坂本 (編著) (2016) が詳細に紹介している。
 - 3) 商法典264条1項との関連での同242条によって、商人または資本会社の法律上の代表者が年度決算書の作成義務を負っており、年度決算書の作成義務を負う者は、選択権の行使に関する決定をしなければならない。しかし、作成に関連する決定および法律行為は行わなければならないものの、作成にとって必要な作業、すなわち、年度決算書の「調製」は第三者、経済監査士等のような外部の専門家に委託することができる (『ドイツ経済監査士協会基準書第7号 年度決算書の調製に関する諸原則』1項および『年度決算書の調製に関する諸原則についての連邦税理士会のリリース』1項もこのように指摘している)。そして、年度決算書の調製を第三者に委託することができる範囲および第三者の業務の範囲は、法律上、規制されておらず、顧客と経済監査士等との間で自由に取り決めることができる (Halbig (2005) S.5)。
 - 4) Gesetz über das Kreditwesen vom 10. Juli 1961 (BGBl I S. 881)。

用供与の際には、原則として、顧客から「年度決算書」を徴求することを金融機関に義務づけたことによって、経済監査士等による証明業務が金融機関の監督制度に組み込まれることになり、信用供与を受ける企業にとって重要なものとなった。その後、数回の改正を経て、現在の信用制度法18条⁵⁾は、「金融機関は、一の受信者の財務状況を、とりわけ年度決算書の提出によって開示することを求める場合にのみ、その者に合計75万ユーロまたは〔欧州連合〕規則575/2013の4条1項71号によって当該機関にとって算入可能な自己資本額の100分の10を超える信用を供与することができる。設定された担保および保証人に照らして、そのような開示を要求すべき根拠が明らかでない場合には、当該金融機関は開示を要求することを差し控えることができる。当該金融機関は、1 貸付が、当該受信者が自己の用に供している居住用不動産上の抵当権によって担保され、2 貸付が、抵当貸付法16条1項および第2項の意味にいう、担保物件の担保価値の5分の4を超えておらず、かつ、3 当該受信者が約定通り、利息を支払い、元本を弁済している場合には、与信後の開示を要求することを差し控えることができる。」と定めている⁶⁾。

連邦信用制度監督局の1964年3月11日付通達⁷⁾は、信用制度法18条について

- 5) 信用制度法案17条は、「金融機関は、一の受信者の財務状況を、とりわけ年度決算書の提出によって開示することを求める場合にのみ、その者に合計1万ドイツマルクを超える信用を供与することができる。設定された担保および保証人に照らして、そのような開示を要求すべき根拠が明らかでない場合には、当該金融機関は開示を要求することを差し控えることができる。」とし、これが、当初の信用制度法18条となった。法案理由書では、「本要求事項は、金融機関が、借主の信用力の評価を文書に基づいて、十分に検証することを確保しようとするものである。すべての金融機関に適用される、この法律上の義務は、金融機関の顧客に対する立場を強化し、かつ、受信者が、競争を通じて、より寛大な取扱いに目を向けさせ、金融機関にその検証を断念させるよう仕向けることを防止することを狙っている」とその趣旨は説明されている。なお、法案理由書は、「『年度決算書』という表現は、与信の前に、直近の年度決算書を入手することを求めるのみならず、与信が続く限り、その後の決算書の提出も求めなければならないことを意味している。この規定は、信用を適正にモニターすること（eine ordnungsmäßige Kreditüberwachung）を確保するものでもある」と指摘していたし（BT-Drs. III/1114, S.35）、連邦信用制度監督局もそのような解釈を示してきた（Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen（1962）（1963））。

て、同条は、提出された年度決算書の経済監査士による証明 (Testierung) を規定していないが、同条との関係では、受信者自身が作成した貸借対照表だけでは十分ではなく、可能であれば、経済監査士、宣誓帳簿監査士または税理士の証明書 (Testat) が徴求されるべきである、また、受信者の年度決算書について、法律上の義務に基づいて、または任意に、決算監査人の監査が行われる限り、金融機関は監査証明が付された貸借対照表を徴求しなければならない、という解釈を示した。

3 『税理士および税務代理士による決算付記および監査付記』

この通達などを背景として、連邦税理士会は、1992年9月21日/22日付で、『税理士および税務代理士による決算付記および監査付記』という指示書 (Hinweis) を発出した⁸⁾。この文書では、以下のような見解が示されていた。

税理士および税務代理士 (職業従事者) は、年度決算書の作成または監査に

6) 他方、75万ユーロ未満の信用供与の場合について、受信者にその財務状況の開示を求めるかどうか、とりわけ年度決算書の提出を求めるかどうかは、金融機関の自主的な判断に委ねられている。もっとも、たとえば、1984年12月20日付の第3次信用制度法改正法により、財務状況の開示を求めることが要求される閾値が10万ドイツマルクに引き上げられたことについて、権威ある注釈書では、「もちろん、これは、一般的に、より少ない規模の与信の場合において、責任を負う業務執行者に対し財務状況の開示を要求することを排除するものではない」とされていた (Reischauer/Kleinhans (1963-/Stand 1990), § 18 S.7)。また、パーゼルⅡが前提とする「企業の信用格付」にあたって、「年度決算書の信頼性」がより求められるようになり、2002年12月31日に終了する営業年度末に向けて、貯蓄銀行その他の金融機関から、「記帳された数値がそれ自体として信頼性を有するものである旨の宣言を付した、調製した年度決算書を提供すること (die erstellten Jahresabschlüsse mit einer Erklärung zu versehen, dass die Zahlen aus der Buchhaltung in sich plausible sind)」を要請する文書が出された (Ehler (2004) S.4209)。これにより、金融機関に提出される多くの年度決算書について、少なくともその信頼性をチェックすることが想定されるようになった。このような動きを背景として、法定の閾値は25万ユーロであったにもかかわらず、たとえば、Halbig は、「信用制度法18条に関して、いまや、与信が25万ユーロ未満の場合でも、金融機関は、この規律を、より頻繁に適用しようとすることに留意しなければならない」 (Halbig (2005) S.7) と指摘していた。

7) Rundschreiben des Bundesaufsichtsamtes für das Kreditwesen vom 11.3.1964 (I2-237).

関する証明書（Testat）を発行する⁹⁾。税務支援業務は、帳簿および記録の作成、ならびに課税（Besteuerung）にとって重要な決算書作成時の支援を含む。したがって、年度決算書の作成は、税理士および税務代理士の職業上の業務である¹⁰⁾。職業従事者は、決算書の監査が法律により他の職業または機関に留保されていない限り、決算書を監査する権限も有している¹¹⁾。税理士法57条3項3号によれば、ベシアイニグング（Bescheinigung）は、貸借対照表および損益計算書が税法規定を遵守していることにつき発行することができ、他のベシアイニグングの発行も同様に認められる¹²⁾。

付記（Vermerk）とベシアイニグングとは、区別することが適切であると¹³⁾、以下のように述べている。

付記（決算付記および監査付記）は、年度決算書の作成または商法典上の（法定）決算監査（商法典316条以下）に適用されるべき諸原則が適用されている年度決算書の監査の際にのみに付することができる。

決算付記（Abschlussvermerk）を付すにあたっては、職業従事者は年度決算書が法令および定款の規定に適合し、かつ簿記が原則に準拠して実施されたことを判断するために必要なレベルの知識を得るために必要な監査手続を行わなければならない。（法定）決算監査に適用されるべき諸原則を適用していない場合には、ベシアイニグングのみ発行することができる¹⁴⁾。決算付記は、職業従事者が、依頼者から提供された簿記または職業従事者自らが行った簿記に基づいて、年度決算書を作成し、かつ当該年度決算書が法令の規定および場合によっては定款に合致していることを証明可能である場合にのみ作成することが

8) Abschlussvermerke und Prüfungsvermerke von Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten.

もともと、連邦税理士会は、すでに、1977年6月に同名の指示書を公表していた。

9) BStK (1992) 前文

10) BStK (1992) I. Einleitung, (1).

11) BStK (1992) I. Einleitung, (2).

12) BStK (1992) I. Einleitung, (3).

13) BStK (1992) 前文

14) BStK (1992) II. Allgemeines, (1).

できる。また、職業従事者が簿記または「監査対象の年度決算書の作成の際に監査業務を越えた関与をしている」場合には、監査付記ではなく決算付記のみを付与することができる。その際、職業従事者は、実施する監査手続の方法と範囲に関して、商法典上の法定監査に適用されるべき諸原則に従い、意見を表明する¹⁵⁾。

決算付記を付与する場合には、通常、決算報告書を作成する。この報告書中には、少なくとも簿記および年度決算書の原則準拠性に関する説明を記載する。また、要求した書類（Unterlagen）、情報および証拠（Nachweis）を入手できたかどうかを確かめる¹⁶⁾。

依頼者が簿記を行う場合には、「依頼者から提供された簿記に基づき、この年度決算書は私により調製された。簿記および年度決算書は、法令の規定（場合によっては、および定款）に合致している。」という文言を¹⁷⁾、職業従事者が簿記を行う場合には¹⁸⁾、「この年度決算書は私により調製された。また、私は、その基礎となる簿記も行っている。簿記および年度決算書は、法令の規定（場合によっては、および定款）に合致している。」という文言を¹⁹⁾、それぞれ、決算付記に含める。

決算付記の付与のための前提がみたされない場合、とりわけ、依頼内容が限定的であるためにみたされないような場合には、決算付記をすることができず、決算ベシアイニグング（Abschlußbescheinigung）のみを発行する。この場合には、業務の方法と内容がベシアイニグング自体から、またはベシアイニグングが指示する報告書から明瞭に読み取れなければならない²⁰⁾。

まず、監査に制約があり、報告書を作成する場合には、「依頼者から提供さ

15) BStK (1992) III. Abschlußvermerke und Bescheinigungen, (A) (1).

16) BStK (1992) III. Abschlußvermerke und Bescheinigungen, (A) (2).

17) BStK (1992) III. Abschlußvermerke und Bescheinigungen, (A) (3).

18) 職業従事者は、提供された証拠その他の資料の正確性と完全性につき十分な確信を有しなければならない。

19) BStK (1992) III. Abschlußvermerke und Bescheinigungen, (A) (4).

20) BStK (1992) III. Abschlußvermerke und Bescheinigungen, (B) (1).

れた簿記および資料ならびに依頼者より提供された情報に基づき、この年度決算書は、私により調製された。私は帳簿、資料および評価について限定された範囲において依頼に基づき監査した。本監査の方法、範囲および結果については、私の……日付の書面による報告書において報告されている。」という文言を、報告書を作成する場合には、「依頼者から提供された簿記および資料ならびに依頼者より提供された情報に基づき、この年度決算書は、私により調製された。私は帳簿、資料および評価について限定された範囲において依頼に基づき監査した。監査（たとえば、棚卸資産、債権の価値等の監査）は私の受嘱範囲外である。」という文言が、それぞれ、ベシヤイニグングに含められる。他方、監査が行われない場合には、「依頼者から提供された簿記および資料ならびに依頼者より提供された情報に基づき、この年度決算書は、私により調製された。簿記、資料および年度決算書の各項目の監査は私の受嘱範囲外である。」という文言を含める²¹⁾。

監査付記（Prüfungsvermerk）は、任意の決算監査に相当するものである。すなわち、依頼者が自ら、年度決算書を資本会社に適用される商法典が定める諸原則に基づき作成した場合に、商法典が定める法定監査の方法および範囲²²⁾の監査（商法典316条以下）を職業従事者が実施し、かつ、当該職業従事者が商法典319条2項および3項の独立性に関する規定（Inkompatibilitätsvorschriften）²³⁾を遵守することを前提とする。

任意の決算監査は法律上の規定に拘束されない。しかし、職業従事者が任意監査を受嘱した場合には、その公法上の立場に由来する信頼関係が生じる。年

21) BStK (1992) III. Abschlußvermerke und Bescheinigungen, (B) (2).

22) 商法典317条1項は、「年度決算書の監査においては、簿記もその対象に含まれなければならない。年度決算書およびコンツェルン決算書の監査は、法令の規定およびこれを補充する会社契約または定款の規定が遵守されているか否かという点に及ばなければならない。監査は、良心的な職務執行により、第2文に掲げられた規定についての誤謬および違反であって、それにより第264条第2項によって明らかにされるべき企業の財産、財務および収益の状況についての写像の表示に重要な影響を与えるものが明らかになるように行われなければならない。」と規定している。

度決算書の利用者は、職業従事者が、ドイツ経済監査士協会の監査基準²⁴⁾のような専門に関する諸原則を遵守し、自らは年度決算書を調製せず、またはその作成に関与せず、監査したのみであること、さらに依頼者の利益の代理人ではなく、その監査業務が、公平に (unparteilich)、客観的に (objektiv)、かつ偏

23) 法定監査について、商法典319条2項は「経済監査士または宣誓帳簿監査士は、それによって不公正の危険が生じる理由、とりわけ業務上、財務的または人的な関係がある場合には、決算監査人となることができない。」と定め、同条3項は、経済監査士または宣誓帳簿監査士が決算監査を行うことができない場合として、本人または本人が共同して職務を行う者が、①被監査会社に対する持分もしくはその他の重要でないとはいえない財務上の利益または被監査会社を結合しもしくはその持分の100分の20以上を有する企業への資本参加を有する場合、②被監査会社または被監査会社を結合しもしくはその持分の100分の20以上を有する企業の法律上の代表者、監査役会構成員または従業員である場合、③監査活動の他に、被監査会社に関して、監査対象事業年度内または確認の付記の付与までに、帳簿の作成または監査対象年度決算書の作成に関与する (mitwirken) こと、内部監査の執行に責任ある立場で関与すること、経営行為もしくは財務に関するサービス業務を提供すること、または、監査対象年度決算書に重要でないとはいえない程度の影響を与えるような独自の保険数理業務もしくは評価業務を提供する行為 (ただし、これらの行為が付随的な意義 (untergeordnete Bedeutung) のみを有するとはいえない場合に限る) のいずれかを行った場合 (経済監査士または宣誓帳簿監査士が法律上の代理人、従業員、監査役会構成員もしくは業務執行者である企業、またはその議決権の100分の20を超える部分を有する企業により、被監査資本金会社に提供された場合を含む)、④①から③により決算監査人となることのできない者を監査に際して使用すること、および、⑤最近5年間のいずれかの年において職業従事者としての活動から生じる収入総額の100分の30以上を被監査資本金会社および当該会社がその持分の100分の20以上を有する企業から得ており、かつ、当該年度においても同様のことが予期される場合 (ただし、過酷な場合 (Härtefall) を回避するために経済監査士会議所は期限を付した例外的許可を与えることができる) を挙げている。

なお、ドイツ経済監査士協会の職業法発展のための特別委員会 (Sonderausschuß für die Fortentwicklung des Berufsrechts) の1955年11月5日指針では、被監査決算書の作成に関与した (mitwirken) ことのみでは、偏頗のおそれは生じないとされていた。

24) IDW-Hauptfachausschuß, Fachgutachten 1/1988: Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen; IDW-Hauptfachausschuß, Fachgutachten 2/1988 (1989) : Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlußprüfungen; IDW-Hauptfachausschuß, Fachgutachten 3/1988: Grundsätze für die Erstellung von Bestätigungsvermerken bei Abschlußprüfungen, in: WPg 1988, S. 577-587 und WPg 1989, S. 20-36 これらの日本語訳としては、加藤 (1993) がある。

頗なしに（unbefangen）行われていることに信頼をおくことができなければならぬ²⁵⁾。そこで、任意の決算監査も、法定監査の内容と範囲に従って実施されるのが一般的であるが²⁶⁾、どのような者を監査人に選任できるかについては見解が分かれている（後述4参照）。

無限定の監査付記は、「簿記および年度決算書は、私の義務に基づいた監査によれば、法令の規定に合致している。年度決算書は、正規の簿記の諸原則を遵守したうえで、資本会社の財産、財務および収益の状況の実質的な諸関係に合致する写像を伝達している。状況報告書は年度決算書と一致している。」と記載される。無限定の監査付記は、場合によっては適切な方法で補足される（商法典322条2項（当時）²⁷⁾）。その限定および（意見）差控えについては、商法典322条3項（当時）²⁸⁾を適用する。

職業従事者が簿記または「監査対象の年度決算書の作成にあたって監査活動を越えた関与をしている」（商法典319条2項5号（当時）²⁹⁾）場合には該当しないものの、その他の商法典319条2項または3項に定められた場合には該当するときには、監査付記はできないが、監査のベシアイニグング（Prüfungsbescheinigung）を発行することができる³⁰⁾。この場合、商法典319条2項または3項に定められた1つ以上に該当する事実関係の存在について、ベシアイニグングの中で言及する。たとえば、

「私は、依頼に基づき監査を実施し、……（たとえば、被監査会社持分の所有）にもかかわらず、以下のベシアイニグングを発行する。:

簿記および年度決算書は、私の義務に基づいた監査によれば、法令の規定に

25) BStK (1992) IV. Prüfungsvermerke und Bescheinigungen, (A) (1).

26) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz (2000) § 316 HGB, Rn. 36; Kleindiek (2004) Anh. § 42, Rn. 57; Schulze-Osterloh (2006), § 41, Rn. 184.

27) 現在の商法典322条3項がこれに相当。

28) 現在の商法典322条4項がこれに相当。

29) 現在の商法典319条3項3号a) [付随的な意義のみを有する場合を除き、帳簿の作成または監査対象年度決算書の作成に関与する] がこれに相当。

30) BStK (1992) IV. Prüfungsvermerke und Bescheinigungen, (B) (1).

合致している。年度決算書は、正規の簿記の諸原則を遵守し、資本会社の財産、財務および収益の状況の実質的な諸関係に合致する写像を伝達している。」

というような文言が含まれる³¹⁾。

4 任意監査

やや古いが、たとえば、*Mirtschink* は、いわゆる任意監査 (sog. freiwillige Prüfungen) が実務上非常に頻繁に (sehr häufig) 実施されていると指摘している³²⁾。ここで、「任意」監査は法律によって要求されているものでもなく、法律によって規定されているものでもないものと位置づけられている³³⁾。

任意監査の場合にも、法定監査の場合と同じように、株主が監査人を選任するのが一般的であるが、定款で異なる定めをすることもできる。適切な場合には、定款によって、監査人の資格要件を定めることもできる。商法典316条以下に基づく法定監査の場合と同様に、商法典319条1項の要件³⁴⁾をみたす監査人を選任することが任意監査においても多いが、税理士や弁護士を監査人を選任することもできる³⁵⁾。また、*Mirtschink* によれば、商法典319条2項から4項までおよび319a条（社会的影響度の高い企業の決算監査人に関する規定）1項の原則に従って、監査人を選任することが一般的であるが、商法典319条または319a条は、任意監査には直接適用されないし、類推適用もされない³⁶⁾。商法典の文言からは直接適用の余地はないし、任意監査について法の欠缺があ

31) BStK (1992) IV. Prüfungsvermerke und Bescheinigungen, (B) (2).

32) Mirtschink (2006) S.203. See also Küffner (2006).

33) Goerdeler (197 23; Adler/Düring/Schmaltz (2000), § 316 HGB, Rn. 36; Ruhnke/Schmidt (2002) § 316 HGB, Rn. 81).

34) 経済監査士及び経済監査会社は、決算監査人となることができる。中規模の有限会社 (267条2項) または中規模の264a条の意味における人的会社の年度決算書および状況報告書については、宣誓帳簿監査士 (vereidigte Buchprüfer) および帳簿監査法人 (Buchprüfungsgesellschaft) も決算監査人となることができる。

35) Erle (1990) S.339; Goerdeler (1979) S.151; Hartmann (1986) S.65; Adler/Düring/Schmaltz (2000) § 316 HGB, Rn. 36; Kleindiek (2004), Anh. § 42, Rn. 57. また、不明確であるが、Schulze-Osterloh (2006), § 41, Rn. 184 も参照。

るわけではないので、類推適用の余地もないというのである。したがって、被監査会社と監査人との間で、自由に取り決めることができる³⁷⁾。監査契約は被監査会社の法律上の代表者もしくは代理人または個人商人自身と監査人との間で締結されるが、監査役会がある場合には、商法典318条1項4文に基づいて、監査役会が監査人を選任することができる³⁸⁾。いずれの場合にも、定款の定めがあれば、それに従うことになる。実務上は、法定監査の場合と同様、任意監査の場合にも、ドイツ経済監査士協会から公表されている『経済監査士及び経済監査会社の約款』³⁹⁾に基づいた監査契約が締結されることが多いが、当然のことながら、それに基づかないで、当該監査契約の内容を合意することができる。

任意監査を引き受ける監査人は、監査契約を引き受けることによって、法定監査を引き受ける監査人に相当する地位を得るわけではなく、任意の決算監査との関係では、監査人の権利義務はもっぱら監査契約によって定まることにな

36) Mirtschink (2006) S.205. 他方、経済監査士会議所 (WPK) の職業憲章 (Satzung der Wirtschaftsprüferkammer über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten Buchprüfers (Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer)) の31条1項2文は、任意監査の場合であっても、商法典322条における法律上の監査意見を含む確認付記を行う場合には、独立性の要件をみたさなければならぬとしている。また、たとえば、Hartmann (Hartmann (1986) S. 65) や Ebke (Ebke (2001), § 318 HGB, Rn. 21) も明確にそのような見解を示しているし、下級審裁判例にも同様の立場を示すものがある (OLG Düsseldorf, Beschl. vom 29. 3. 1995-3 Wx 568/94, WM 1995, 1840, 1841)。また、同様の見解を採っていると思われるものとして、Kleindiek (2004) Anh. § 42, Rn. 57; Schulze-Osterloh (2006) § 41, Rn. 184.

37) Mirtschink (2006) S.205. しかし、任意監査と法定監査とで、その目的と監査人が遵守すべき一般原則に差はないという見解が有力である (IDW, PS 220, Tz. 3; Wiedmann (2006), Abschnitt R. Rn. 15)。

38) 有力な見解は、これらの規定の直接適用を説いているが (Forster (1998) S. 44; Kropff (2004) Abschnitt H., Rn. 132; Adler/Düring/Schmaltz (2000) § 318 HGB, Rn. 147)、Mirtschink は、任意監査について法の欠缺はないので、直接適用も類推適用も認められないとする (Mirtschink (2006) S.205)。

39) Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften.

る。たとえば、法定監査の場合には、監査契約を締結すると、監査人は商法典320条2項3文により、被監査会社の親会社または子会社に対して監査に不可欠な全ての説明と証拠を求めることができることになるため、被監査会社とそれらの会社との間の合意が必要となるが⁴⁰⁾、任意監査の場合には、商法典の規定によって、この規律が及ぶことになるわけではない。また、商法典318条1項および6項による監査人の辞任および解任の規定は任意監査には及ばないし、裁判所による監査人の任命や変更（商法典318条3項4項）は⁴¹⁾法定監査について定められているものである。

被監査会社の定款や被監査会社に信用を供与しようとする者その他の利害関係者の希望に基づく要求事項が監査契約によって含められることはあるが、任意監査においては、監査報告も、もっぱら被監査会社との監査契約に基づく。たとえば、監査が、商法典316条以下の法定監査と同じ性質および範囲でなされるという合意がある場合には、通常、監査報告書の発行と確認の付記、適当な場合には拒絶の付記とがなされる。

監査報告書が提出される場合には、その内容と様式は、法定監査についての商法典321条の定めに基づくことになり、職業人の見解や学説によれば、法令上の最低限の記載事項とされている事項を含まない報告書を合意することはできないと解されている⁴²⁾。もっとも、被監査会社に適用される会計ルールのため（付属説明書の作成が要求されない会社や経営者報告書の作成が要求されない会社がある⁴³⁾、監査報告書の個々のセクションのうちに不要なものが存在しうる。法定監査の場合と同様、任意監査の監査報告書には、通常、当該監査

40) Vgl. Zimmer (2002) § 318 HGB, Rn. 19; Kleindiek (2004) Anh. § 42 GmbHG, Rn. 59 (追加監査との関係)。

41) Hartmann (1986) S. 66; Kleindiek (2004) Anh. § 42 GmbHG, Rn. 58; Mattheus (2002) § 318 HGB, Rn. 112; Schulze-Osterloh (2006) § 41 GmbHG, Rn. 184.

42) Grewe (2006) Abschnitt Q. Rn. 813; IDW, PS 450, Tz. 20; Adler/Düring/Schmaltz (2000) § 321 HGB, Rn. 228; Winkeljohann/Poullie (2006) § 321 HGB, Rn. 126.

43) Adler/Düring/Schmaltz (2000), § 321 HGB, Rn. 228; Winkeljohann/Poullie (2006) § 321 HGB, Rn. 126 und 127.

の目的、性質（任意監査であるという当該監査の性質⁴⁴⁾を含む）および範囲について記載される⁴⁵⁾。なお、*Mirtschink*によれば、被監査会社が有限会社である場合であっても、有限会社法42a条1項2文の規定⁴⁶⁾は任意監査には適用されない⁴⁷⁾。当該規定は、「年度決算書が決算監査人によって監査されるべき(*der Jahresabschluss durch einen Abschlussprüfer zu prüfen [ist]*)」場合について規定しているものであり、商法典319条1項という法定監査の場合を意味すると解すべきであるというのである。*Mirtschink*は、法定監査に限定しないのであれば、立法者は、「年度決算書が決算監査人によって監査される場合(*Wird der Jahresabschluss durch einen Abschlussprüfer geprüft*)」と規定すべきであったと指摘する⁴⁸⁾。実務上は、監査報告書は、社員にのみ提供されるのではなく、しばしば、外部の利害関係者に提供されるから⁴⁹⁾、その点では、法定監査の場合と違いはない。

商法典316条以下に従った法定監査と同じ性質と範囲を有する監査の場合には、監査の結果は確認または拒絶の付記という形で要約されるのが一般的であるが、これも、監査契約次第である。当該監査が法令上の要求事項をみたまない場合には、確認の付記(*Bestätigungsvermerk*)ではなく、ベシヤイニグン

44) これとの関連では、当該被監査会社の定款の関連規定に言及することが想定できる。

45) Vgl. IDW, PS 450, Tz. 51 ff.; Kuhner/Päßler (2005), § 321 HGB Rn. 67 ff., 90 ff.

46) 年度決算書が決算監査人によって監査されるべき場合には、取締役は、監査報告書の受領後遅滞なく年度決算書を経営者報告書および決算監査人の監査報告書とともに、〔株主に〕提供しなければならない。会社に監査役会が設置されているときは、その監査の結果についての報告書も同様に遅滞なく提供しなければならない。

47) *Mirtschink* (2006) S.207. ただし、多数説は、適用されるという見解である (Vgl. Bohl/Schamburg-Dickstein (2005) § 42a GmbHG, Rn. 10; Adler/Düring/Schmaltz (2000) § 42a GmbHG, Rn. 8; Kleindiek (2004) § 42a GmbHG, Rn. 3 (文言は反しない [Wortlaut steht nicht entgegen]); Schulze-Osterloh (2006) § 42a GmbHG, Rn. 5)。

48) Vgl. Bischof/Oser (1998) S.540 (ただし、株式法171条1項2文についての同様の問題設定について)。

49) 前述2でみたように、信用制度法18条1項に係る連邦信用制度監督局の解釈では法定監査と同じ性質と範囲を有する任意監査を法定監査と同様に扱っていた。

グ（Bescheinigung）を発行することを専門職業人の基準は求めている⁵⁰⁾。任意監査の場合の確認の付記の内容と様式は、商法典322条に基づいてなされる確認の付記のそれに基づいているが⁵¹⁾、会計についての規律が異なるため、法定監査の場合には含まれる事項が任意監査の場合には含まれないことがある⁵²⁾。また、商法典325条以下で求められているような開示は、任意監査については、法律上は求められない。しかし、年度決算書の公表および商法典325条以下に定められている選択肢に従った任意の開示は可能であり、しばしば行われる⁵³⁾。

なお、監査役会がある場合の決算承認会議における報告との関係での文書、または、他の形態での監査関連文書、たとえば、部分報告書、中間報告書、特別報告書、いわゆるマネージメント・レター、事前書面（Vorwegexemplare）、第三者に対する情報などは、任意監査の場合であれ、法定監査の場合であれ、大きな違いはない。そのような情報ツールの利用は、監査契約において、明示的に合意されることがあるが、事後的に特定の状況の下で、明示的または黙示的に合意されることもある。有限会社法42a条1項と同様に、株式法171条1項2文は法定監査を前提としているので⁵⁴⁾、任意監査の実施との関係では、監査人は、株式法171条1項2文に基づく監査役会の決算承認会議への出席義務やそこでの説明義務を負わない。しかし、監査人が監査役会へ報告することは、ルール（die Regel）であるべきである、少なくとも、コーポレート・ガバナンスの観点から適切であると *Mirtschink* は主張する⁵⁵⁾。

50) IDW, PS 400, Tz. 5. また、Goerdeler (1979) S. 156; Grewe (2006) Abschnitt Q. Rn. 812, 827; Hartmann (1986) S. 66; Adler/ Düring/Schmaltz (2000) § 322 HGB, Rn. 41; Lück (2005) § 322 HGB, Rn. 73; Pfitzer/ Orth (2002) § 322 HGB, Rn. 171 und 176.

51) Vgl. IDW, PS 400, Anhang 7.

52) Lück (2005) § 322 HGB, Rn. 75; Förschle/Küster (2006) § 322 HGB, Rn. 81; Pfitzer/ Orth (2002) § 322 HGB, Rn. 172 f..

53) Ellrott/Aicher (2006) § 325 HGB Rn. 10; Hütten (2005) § 325 HGB Rn. 35.

54) Bischof/Oser (1998) S.540; Hüffer (2006) § 171 AktG, Rn. 11. ただし、Kropff (2001) S. 483 は反対。vgl. Geßler (2006) § 171 AktG, Rn. 1 und 2.

5 『経済監査士による年度決算書調製に関する諸原則』

ドイツ経済監査士協会の会計・監査委員会（HFA）⁵⁶⁾は、1996年3月7日付で『経済監査士による年度決算書調製に関する諸原則』（『諸原則』）⁵⁷⁾を策定し、公表した。『諸原則』では、調製業務は、提供される信頼性（Verlässlichkeit）により、①監査手続を伴わない調製（Erstellung ohne Prüfungshandlungen）、②信頼性評価を伴う調製（Erstellung mit Plausibilitätsbeurteilung）および③包括的な監査手続を伴う調製（Erstellung mit umfassenden Prüfungshandlungen）に区別された。

末尾には、付録として、「年度決算書の調製の際の信頼性評価のための方策のカatalog」⁵⁸⁾が示され、64項目の手続が示されていた。

6 『税理士による年度決算書の調製に関する諸原則についての連邦税理士会の通達』

連邦信用制度監督局の1998年7月7日付通達9/98⁵⁹⁾は、「金融機関は、原則として、経済監査業従事者の関与により、または——銀行の判断により⁶⁰⁾——この目的に適した税理士業従事者の関与により、年度決算書の信頼性（Verlässlichkeit）が確証される場合にのみ、その他の資料をさらに参照することを差し控えることができる」と指摘した⁶¹⁾。

この通達やバーゼルⅡが前提とする「企業の信用格付」により年度決算書の信頼性がより求められるようになったことなどを背景として⁶²⁾、連邦税理士会

55) Mirtschink (2006) S.209. Vgl. Deutschen Corporate Governance Kodex, Ziff. 7.2.4.

56) ドイツ経済監査士協会が、HFAをAccounting and Auditing Boardと英訳しているの（Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (2004)）、会計・監査委員会と訳出した。

57) Grundsätze für die Erstellung von Jahresabschlüssen durch Wirtschaftsprüfer. HFA 4/1996, WPg 1997, S. 67.

58) *Maßnahmenkatalog zur Plausibilitätsbeurteilung bei die Erstellung von Jahresabschlüssen*

59) Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen (1998) .

60) 「判断における裁量の行使には一般原則が適用される」という注が付されている。

は、2001年10月22日/23日付で、『税理士による年度決算書の調製に関する諸原則についての連邦税理士会の通達』（『通達』）⁶³⁾を発売した。『通達』は、ドイツ経済監査士協会『経済監査士による年度決算書調製に関する諸原則』をベースに策定されたが、「その他の業務契約（限定的な監査による年度決算書の調製等）」を加えるとともに、簿記を顧客が自ら行っているか、税理士が行っているかの区分を設けて、異なる業務ごとの証明書の書式を提示した。

『通達』では、「税理士には、特に年度決算書を作成するという職業上の委任契約がある。さらに、税理士には、任意の決算監査を実施する権限が与えられている」として、商法典の下では監査を受ける義務を負わない「小会社」の年度決算書については、税理士も「任意監査」⁶⁴⁾を行うことができるが、年度決算書の作成と法定監査または任意監査とは両立しないという商法典319条2項5号(当時)⁶⁵⁾に定められた原則に留意しなければならないと指摘した。他方で、

61) 連邦信用制度監督局の通達9/98の発出前には、受信者の支払能力を判定するために、受信者から、税理士等による監査付記が付与された年度決算書が提供される場合には、信用制度法18条に適合すると理解されていた（1996年1月5日付連邦信用制度監督局告示[Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen (1996a)]。See Meeh (1993) S.223)。そして、1996年1月5日付告示の下では、年度決算書を税理士等が調製している場合には監査付記が認められなかったが、同年4月26日書簡(Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen (1996b))により、この制約が取り除かれたため、税理士等が年度決算書の作成に関与している場合でも、決算付記を伴う年度決算書の提出により、信用制度法18条に適合するものと解されることとなっていた(Meeh (1993) S.223)。

62) たとえば、Halbigは、「本当のところ、商事法上の諸原則を遵守して作成される年度決算書から算定される、水平的〔企業間—引用者〕および垂直的〔期間—引用者〕経営比較による比率および指数に基づいて、企業格付けが行われている。これによって、信用制度法18条の要求をめぐる円環が完成する」と指摘している(Halbig (2005) S.8)。また、連邦税理士会『年度決算書の調製に関する諸原則についての連邦税理士会のリリースに対するQ&A』においても、問8に対する答えとして、「信用制度法18条に基づく財務状況の公開の枠組みの中で、信頼性評価または包括的評価を伴う年度決算書のみを受けつけるという方向へ銀行の要求が進んでいる」とされ、「信頼性評価を伴う年度決算書を提出することは、銀行におけるよりよい格付けにつながりうる」と指摘されている。

63) Schreiben zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen durch Steuerberater.

ベシアイニグングを発行する場合には、監査手続を伴う作成が可能であるとし、税理士によるベシアイニグングについて、ドイツ経済監査士協会の『諸原則』に倣った定めをおいた⁶⁴⁾。したがって、1992年の指示書では監査付記とされていたものは任意監査と位置付けられ、決算付記はベシアイニグングに含められた。

また、連邦税理士会およびドイツ税理士連盟の会計問題ワーキンググループ（Arbeitskreis für Rechnungslegungsfragen, getragen von der Bundessteuerberaterkammer und dem Deutschen Steuerberaterverband e.V.）が、2003年8月には『信頼性評価を伴う年度決算書の調製に関するチェックリスト』⁶⁷⁾を公表した。

7 年度決算書の調製に関する原則の収斂への動き

2001年ごろから、ドイツ経済監査士協会と連邦税理士会との間で、ベシアイニグングを伴う年度決算書の調製に関する原則を一致させる動きが活発化した。

連邦税理士会は、まず、『通達』のうち、「信頼性評価を伴う年度決算書の調製」で「税理士が簿記している場合」のベシアイニグングの書式を、2003年11月17日/18日付で変更した。すなわち、信頼性評価を伴う年度決算書の調製のうち、税理士が簿記を行っている場合の書式を「前掲の年度決算書は、私/われわれが記帳した帳簿、提供された棚卸台帳、ならびに与えられた……の情報に基づき、商事法の規定および定款の規定を遵守して、私/われわれが調製したものである。私/われわれは、私/われわれに提供された財産目録の信

64) なお、本多（1986）は、決算付記または監査付記は、監査ではなく、何らかの形の監査にすぎないとし、また、決算書に対する「報告書でも保証書でも証明書でもない」という評価を与えている（124頁）。

65) 現在の商法典319条3項3号a）がこれに相当。

66) ただし、その他の委託契約（限定的な監査による年度決算書の調製等）について定めが設けられていた。

67) Checkliste für die Erstellung von Jahresabschlüssen mit Plausibilitätsbeurteilung.

頼性を評価した。その際に、私 / われわれは、その限りにおいて、年度決算書の原則準拠性に反するような事実関係を確認していない。」とした。この修正は、財産目録のどの部分の調製に税理士が関与し、かつ、財産目録のどの部分が税理士に提供されたかを明らかにするためのものである。

また、経済監査士会議所およびドイツ経済監査士協会が、税理士が簿記している場合における信頼性評価を伴う年度決算書の調製に関する書式について、自己監査の禁止にふれる業務が行われるという誤解を招きやすいと指摘した。そこで、連邦税理士会は、*Peemöller* の意見を求め、自己監査のリスクはないという見解が提示された⁶⁸⁾。しかし、この見解は、棚卸の概念を狭く解する立場に基づくものであり、棚卸は第三者が行うことができる実地棚卸のみならず、帳簿棚卸を含むため簿記業務には棚卸の準備業務の主要な部分が含まれると指摘し⁶⁹⁾、経済監査士会議所の理事会は、連邦通常裁判所のいわゆるアルバイラー判決⁷⁰⁾をふまえて、業務実施者が財産目録自体を作成していない限りにおいて、信頼性評価は許容されるという見方を示した⁷¹⁾。自己監査の禁止は、法定監査に限られず、任意監査にも及び、かつ、消極的形式で意見を表明する場合にも及ぶとした。

これを受けて、連邦税理士会は、2006年12月14日の協議に基づいて⁷²⁾、2007年1月26日に、税理士が簿記している場合における、信頼性評価を伴う年度決算書の調製の際のベシヤイニグングの書式を、「前掲の年度決算書は、

68) *Peemöller* (2005).

69) *See* FN-IDW (*IDW Fachnachrichten*) 2006, S.92-93.

70) *Urteil vom 21.04.1997, II ZR 317/95, ZIP 1997, 1162 (Allweiler-Urteil)*.

71) *Bescheinigung über die Erstellung von Jahresabschlüssen mit Plausibilitätsbeurteilung bei Führung der Bücher durch den WP/vBP, WPK-Magazine, 3/2006, S.24.*

72) *See Bescheinigung über die Erstellung von Jahresabschlüssen mit Plausibilitätsbeurteilung bei Führung der Bücher durch den WP/vBP, WPK-Magazine, 4/2006, S.37 and Bescheinigung über die Erstellung von Jahresabschlüssen mit Plausibilitätsbeurteilung bei Führung der Bücher durch den WP/vBP-weitere Entwicklungen, WPK-Magazine, 1/2007, S.19.*

私 / われわれが記帳した帳簿、提供された財産目録の一部ならびに与えられた……の情報を基に、商事法の規定および定款の規定を遵守して、私 / われわれが調製したものである。私 / われわれは、私 / われわれに提供された財産目録の一部ならびに私 / われわれに与えられた情報の信頼性を評価した。私 / われわれは、その限りにおいて、年度決算書の原則準拠性に反するような事実関係を確認していない。」と改め、これを経済監査士会議所およびドイツ経済監査士協会は受け入れた⁷³⁾。

他方、2006年9月6日に、ドイツ経済監査士協会の会計・監査委員会は、『経済監査士による年度決算書調製に関する諸原則』のうち、経済監査士が記帳または記帳への関与をしている場合の信頼性評価を伴う年度決算書の調製に対応するため、「Ⅱ 信頼性評価を伴う年度決算書の調製」の注釈のうち2、3および5を変更し、6を削除した⁷⁴⁾。

8 ドイツ経済監査士協会基準書第7号と『年度決算書の調製に関する諸原則』についての連邦税理士会のリリース』

ドイツ経済監査士協会と連邦税理士会との間ですり合わせが行われ、ドイツ経済監査士協会が、2009年11月27日付で、『年度決算書の調製に関する諸原則』(IDW S7) (『基準書第7号』)⁷⁵⁾を、連邦税理士会が、2010年4月12日 /13日付で、『年度決算書の調製に関する諸原則』についての連邦税理士会のリリース』(『リリース』)⁷⁶⁾を、それぞれ、公表した⁷⁷⁾。

73) Plausibilitätsbeurteilung: BStBK-Text kann verwendet werden, DStR-KR (*Deutsches Steuerrecht Kammer-Report*) 2007, 6.

74) 修正後の『経済監査士による年度決算書調製に関する諸原則』は WPg 2006, 1456 以下に所収されている。

75) IDW S 7 Grundsätze für die Erstellung von Jahresabschlüssen.

76) Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen.

『諸原則』（2006年9月6日）／連邦税理士会『通達』	基準書第7号／連邦税理士会『リリース』
A. 序文	1. 序文
B. 業務の種類（基本的類型）	2. 内容
	2.1 調製の一般的内容
	2.2 業務の種類
C. 業務の引受	3. 業務の引受
D. 業務の実施	4. 業務の実施
Ⅰ. 一般的要求事項	4.1 一般的要求事項
Ⅱ. 決算書類の信頼性の確保	4.2 特有の要求事項
1. 監査手続を伴わない調製	4.2.1 評価手続を伴わない調製
2. 信頼性評価を伴う調製	4.2.2 信頼性評価を伴う調製
3. 包括的監査手続を伴う調製	4.2.3 包括的監査手続を伴う調製
[連邦税理士会：4. その他の業務]	[連邦税理士会：4.2.4. その他の業務]
Ⅲ. 文書化	4.3 文書化
Ⅳ. 完全性確認書	4.4 完全性確認書
E. 報告書作成	5. 報告書作成
F. ベシヤイニング	5.1 ベシヤイニング
Ⅰ. 一般	5.1.1 一般
Ⅱ. 合意された業務範囲によるベシヤイニング	5.1.2 合意された業務範囲によるベシヤイニング
	5.2 調製報告書

(1) 『基準書第7号』

『基準書第7号』は、「経済監査士が自己責任の枠組みで年度決算書を調製する際の職業上の考え方を示したもの」（3項1文）と位置づけられ、「商法典325条2a項に定める個別決算書、コンツェルン決算書および中間決算書、ならびに決算書を構成する書類の調製にあたっては以下の諸原則を準用するものとする。」とされている（4項）。

1) 調製業務についての通則

年度決算書を調製する個々の業務には、簿記に基づく貸借対照表および損益計算書の作成が含まれ、必要な場合には、これに付随する付随説明書その他決算書を構成する書類（たとえばキャッシュフロー計算書、株主資本等変動計算書など）の調製も含むとされている（7項）。そして、調製には、必要な文書化、調製に関するベシヤイニングの発行、および、締結された合意によっては、調製報告書も含まれるとされている（8項）。

経済監査士は、選択権を生じさせる事実関係を依頼者に教示しなければならず、選択権や重要な裁量の余地の行使につき、決定の指定を受けるものとされている。ただし、会計方針の問題について、この範囲を超える助言をすることを特に合意することもできる（9項）。なお、年度決算書の調製は、状況報告書の起草についての助言と結びついてよいが、その調製と結びついてはならない（10項）。

2) 3種類の調製業務

『基準書第7号』では、年度決算書を調製する業務の範囲は法令によっては規律されておらず、原則として依頼者と受任者の間で自由に合意することができるが、経済監査士に提出される書類（証憑、帳簿および棚卸台帳）を評価する程度に応じて、調製業務を評価を伴わない調製、信頼性評価を伴う調製および包括的評価を伴う調製という3種類に区分できるとされている（11項）。もっとも、年度決算書の調製業務の範囲については法令上規律されていないので、調製業務にそれぞれの業務種類の範囲を超える手続を含めることができ、それに伴って経済監査士の責任も拡張する⁷⁸⁾（18項）。

① 評価を伴わない調製

年度決算書調製の最低範囲となるのは、与えられた情報を考慮に入れ、提供

77) 比較的、近年でも、信用制度法18条1項に従った財務状況の開示であると評価されるためには、当該決算書について、信頼性評価を伴う調製または監査手続を伴う調製に係るベシヤニングングが発行されていなければならないと指摘されていた（Schmidt（2003）S.41）。See also Halbig（2005）S.12.そこで、ドイツ経済監査士協会の基準書第7号または連邦税理士会の2010年リリースが想定する証明書が付されている年度決算書のうち、信用制度法18条の要求に適合するものは、経済監査士等により「信頼性評価を伴って調製された年度決算書」および「包括的評価を伴って調製された年度決算書」であり、「評価を伴わずに調製された年度決算書」の提出では、経済監査士等が調製に関与している場合であっても、信用制度法18条にいう「財務状況の開示」にあたらなと理解されている。

78) 連邦税理士会『リリース』では、最後にかっこ書きで「他の業務（abweichende Aufträge）」とされている。

された証憑、帳簿および棚卸台帳から年度決算書を調製することであるとされ、これが評価を伴わない調製である。評価を伴わない年度決算書の調製業務にあたっては、経済監査士は法令上の規準⁷⁹⁾およびその枠内で存在する選択権行使に係る依頼者の指図に基づき、提供された書類から年度決算書を調製しなければならないとされている。

② 信頼性評価を伴う調製

信頼性評価を伴う年度決算書の調製業務は、経済監査士が固有の調製手続のほか、自己に提供された証憑、帳簿および棚卸台帳の信頼性を質問および分析的評価によって評価し、それらが原則に準拠していないことをある程度 の確証を持って排除するという特徴を有する。

③ 包括的評価を伴う調製

包括的評価を伴う年度決算書の調製業務は、経済監査士が固有の調製手続のほか、業務実施の範囲内で、年度決算監査に関連するドイツ経済監査士協会の監査基準にいう適当な方策によって、自己に提供された証憑、帳簿および棚卸台帳の原則準拠性について確信を得ることをめざすものである。

3) 業務の引受け

業務の引受けにあたっては、経済監査士は、引き受ける任務を一義的に画定するとともに、業務確認書の中で手続範囲を詳細に記載しなければならない⁸⁰⁾。経済監査士は、自己の手続を十分に具体化することなく調製業務を引き受けないものとする（13項）。年度決算書の調製業務においては、とりわけ、

79) 連邦税理士会『リリース』では、定款（Gesellschaftsvertrag）の定めも挙げられている

80) 連邦税理士会『リリース』では、「業務の初度引受けにあたっては、税理士は、引き受ける任務を一義的に画定するとともに、業務確認書の中で手続範囲を詳細に記載することが推奨される。業務内容に本質的な変更なしに業務が反復されるときは、あらかじめ書面で業務確認する必要はない。」とされている。

何を基礎として（簿記および棚卸ならびに提供された情報）および何を基準として（商事法および/または税法、特別法、定款、場合によりさらに詳細に特定する）年度決算書を調製するのかを定めるものとする（14項）。業務の引受けにあたって、経済監査士は、必要な書類と説明を完全に受けられるよう要請しなくてはならず、依頼者からの必要な情報の付与が確約されないときは、経済監査士は業務を引受けてはならない（17項）。

なお、経済監査士による調製への言及は、当該経済監査士によって全面的に調製された年度決算書との関連においてのみ行うことができる旨を業務契約書の中で定めるものとしてされている（16項）。また、調製報告書の作成を取り決めるときは、報告書作成の種類と範囲を具体化するものとする。報告書作成の種類と範囲が具体的に定められていないときは、経済監査士は、後掲の諸原則にいう職業上通常の様式で、自己の手續の範囲と結果について報告が行われる（15項）。

4) 業務実施における通則的要求事項

経済監査士による年度決算書の調製については、独立性、誠実性、守秘、自己責任および不偏性の原則が適用される（経済監査士規則43条1項）（19項）⁸¹⁾。年度決算書の調製は、任意のものであっても、監査またはレビュー（prüferische Durchsicht）を排除する。したがって、年度決算書を調製する経済監査士は、その意見表明において決算監査またはレビューを実施したかのような印象を喚起してはならない（20項）。

業務の種類に関わりなく、年度決算書の調製には、簿記および棚卸の諸原則ならびに適用されるべき計上方法および評価方法について与えられた規準に基づき、決算仕訳を行うことによって、法定されている貸借対照表および損益計算書ならびに必要な場合には付属説明書その他決算書を構成する書類を調製するために必要な手續が含まれる（21項）。実質上および形式上の選択権（計上

81) 連邦税理士会『リリース』では、税理士法57条。

選択権、評価選択権、表示選択権ならびに裁量に基づく判断）の行使に関して必要な決定は、年度決算書の調製には含まれない。調製にあたって存在する選択権は商人または法律上の代表者の要求に従って行使する（22項）。また、中小会社の年度決算書の作成および開示に係る簡便法の適用に関する判断についても、同様のことが当てはまる。商法典264a条にも公開法⁸²⁾の規定にも該当しない人的商事会社の年度決算書の調製にあたっては、それを超えて、資本金会社に適用される規定を、適用するかどうか、そして、どのような範囲で適用するかに関する業務執行社員の判断を求めるものとする（23項）。

さらに、経済監査士は、必要な場合には、年度決算書の調製、確定および開示の法定期間および状況報告書の調製および開示の法定期間について、ならびに年度決算書と状況報告書の監査を受ける義務について、依頼者に説明しなければならない（24項）。

年度決算書の調製には、正規の簿記の諸原則を含む、それに適用されるべき法令の規定、関連する定款の規定および関連する専門領域のリリースを知り、かつ、遵守することを必要とするとされ（27項）、経済監査士は、その実務において、報告書の作成を含む年度決算書調製業務の実施に際して、法令の規定と専門領域の規則が遵守されることが十分な確実性をもって保証されるような手はずを整えなければならない（25項）。また、経済監査士は業務を実施するために、それぞれの業務類型ごとについて必要となる、依頼者の企業の業種、法的枠組みおよび事業活動についての知識を必要とする（27項）。そのうえで、年度決算書の調製に際しては、経済性の原則と重要性の原則とを遵守するものとしてされている（26項）。

経済監査士は、識別した年度決算書中の許容されない評価や表示に関与してはならない。依頼者がそのような評価や表示を要求したときまたは必要な修正を拒んだときには、経済監査士は自己のベシャイニグングおよび場合によって

82) Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz-PublG) vom 15.8.1969 (BGBl. I S. 1189).

は調製報告書の中でその旨を適切な形で認めるか、または、当該業務を行うことを辞さなければならない。これが妥当するのは、とりわけ、事実上または法律上の状況に明らかに合致しないにもかかわらず、企業の事業活動が継続されるという前提のもとで資産や債務が評価されている場合である（29項）⁸³⁾。そして、経済監査士は、提供された書類の原則準拠性に関して疑義を有するに至ったときは、これを解明しなければならない。疑義が裏づけられたにもかかわらず、これに関する瑕疵が治癒されなかったときには、その結果生じる除外事項を、それが年度決算書にとって重要性を有する限り、ベシヤイニングにおいて表明する。依頼者が解明を拒んだときもしくは解明に必要となる書類の提供を拒んだとき、または適当な評価の実施を拒んだときは、経済監査士は当該業務を行うことを辞さなくてはならない（30項）。また、その影響の範囲を特定することができない重大な瑕疵が簿記、棚卸または業務の対象に含まれないその他の会計領域にあり、かつ、この瑕疵を依頼者が治癒しようとしないうち、または治癒することができないときは、ベシヤイニングを発行してはならない。このような場合には、依頼者に当該瑕疵を書面で通知するものとする（31項）。

5) 評価を伴わない調製についての要求事項

評価を伴わない年度決算書の調製の対象は、簿記および棚卸の諸原則ならびに適用されるべき計上方法および評価方法について与えられた規準に基づき、貸借対照表および損益計算書を調製し、ならびに場合により付属説明書その他決算書を構成する書類を調製することである（32項）。この際、経済監査士は自己に提供された書類を、その原則準拠性や信頼性を評価することなく用いる。そのための前提条件は、書類、および、それに基づいて調製される年度決算書の原則準拠性に疑義を抱く契機となる明白な兆候が存在しないことである。こ

83) 業務実施者の民事責任との関係で、継続企業の前提との関連で業務実施者の教示義務があるかどうかは重要な争点となりうる（続稿で取り上げる予定）。

の業務において、経済監査士は、得られた情報を考慮に入れたうえで、提供された書類から年度決算書を規範に従って調製することについて、および、その結果、自己が行う決算仕訳についてのみ責任を負う。その業務の枠内で経済監査士により発見されなかった書類および情報の瑕疵、ならびにその結果として生じた年度決算書に対する二次的影響は、経済監査士の責任を生じさせない(33項)。この調製業務は内部統制の適切性や機能の評価を対象とするものではなく、簿記の原則準拠性の評価も対象としない。とりわけ、棚卸および期間配分ならびに計上および評価を評価することは業務の範囲に含まれない(34項)。また、決算仕訳、たとえば減価償却、価額修正、引当金などの計算は、評価を加えることなく、提供された書類や与えられた情報に基づく(35項)。このように、評価を伴わない調製においては、証憑、帳簿および棚卸台帳の評価は依頼に基づいて実施しないが、経済監査士は専門家として、業務の実施に際して、直接気づいた、提供された書類の明らかな誤りを依頼者に指摘し、訂正の提案を行うとともに、年度決算書に適切に反映されるように注意を払わなければならない(36項)。

6) 信頼性評価を伴う調製についての要求事項

提供された書類の信頼性評価を伴う年度決算書の調製業務には、固有の調製手続に加えて、質問と分析的評価の実施を必要とする。信頼性評価は、年度決算書にとって重要なすべての点で、提供された証憑、帳簿および棚卸台帳の原則準拠性を否定する状況が認められないという判断を、ある程度の確証を持って経済監査士が下すことを可能にするためのものである(37項)。この業務において、経済監査士の責任は、自己に提供された書類の信頼性の評価にも及ぶ。したがって、経済監査士は、提出された書類が原則に準拠していないことをある程度の確証を持って排除できるようにするために、信頼性評価を実施しなければならない(38項)。

年度決算書の調製のために提供された書類の信頼性を評価するためには、通常、少なくとも、取引の把握と処理のために会計において適用しているプロセ

スを質問すること、

すべての主要な決算に係るアサーション（Abschlussaussagen）⁸⁴について質問すること、決算についての個々のアサーションを分析的に評価する（たとえば前年の数字との比較、指標比較）、年度決算書にとって重要な経営機関の決議または監査役会決議について質問すること、および、調製の過程で得られた情報と年度決算書の全体的印象を照らし合わせる必要がある（40項）。基本的に、質問は、業務実施のために必要な会計関連の内部統制システムに関する知見を得るために行われるものであって、独立した組織監査や機能監査は行わない（42項）。ここでは、個々の信頼性評価の種類（数値間の関係の評価、質問の結果および個別の事実関係）が互いの前提となり、影響を及ぼし合うことに留意すべきであり、行われるべき信頼性評価の範囲は、重要性の程度と当該決算に係るアサーションの瑕疵リスクとに依存して定まる（41項）。

提供された情報およびその他の書類をさらに踏み込んで評価することが必要となるのは、この情報が重大な瑕疵を含んでいる、または誤った情報を示す兆候があると考えられる根拠を経済監査士が有する場合に限られるが（39項）、経済監査士に与えられた情報やその判断から、調製されるべき年度決算書の根拠の原則準拠性に関して疑義が生じたとき、経済監査士はその疑義を究明しなければならない（43項）。経済監査士が信頼性評価の枠内で、または疑義を究明する中で、調製される年度決算書の基礎に瑕疵があると判断したときは、訂正の提案を行うとともに、年度決算書に適切に反映されるように注意を払わなければならない（44項）。

7) 包括的評価を伴う調製

提供された書類の包括的評価を伴う年度決算書を調製する業務については、経済監査士は、当該書類の原則準拠性に関して十分な確証を得なければならない

84) 経営者による、原則準拠性を有する年度決算書を作成するための要件を充足した旨の主張。

い。したがって、提供された証憑、帳簿および棚卸台帳の原則準拠性を評価するための手続を、提供された証憑、帳簿および棚卸台帳の原則準拠性について十分な確実性をもって判断することができるように計画し、実行するものとする（45項）。包括的評価を伴う調製には、簿記の原則準拠性および妥当性の評価、ならびに、会計関連の内部統制システムの有効性の評価が含まれる。この評価の結果に、簿記および棚卸台帳が十分な確実性を持って適切であり、法令の規定に沿った年度決算書をそれらに基づいて調製できると評価できるかどうかがかかっている（46項）。そして、年度決算書調製にあたっての、簿記を対象とする手続の範囲と強度（Intensität）は、瑕疵リスクに関して下した判断に応じて決定するものとする（47項）^{85）}。

包括的評価を伴う調製の業務を遂行するにあたって、経済監査士は年度決算監査に関連するドイツ経済監査士協会の監査基準にいう適当な方策により、自己に提供された証憑、帳簿および棚卸台帳の原則準拠性につき確信を得なければならない（49項）。たとえば、以下のような方策を実施しなければならない。

- ・ 企業の棚卸資産が年度決算書にとって重要性を有するときには、経済監査士は、実行可能である限りにおいて、実地棚卸に立ち会わなければならない。

- ・ 経済監査士は、自己に提供された書類が重大な瑕疵を含んでいないという十分な確証を得るために、債権および債務の残高確認書ならびに銀行および弁護士の確認書を取り寄せるかどうか判断しなければならない。

- ・ 資産および債務の評価のため、ならびに引当金の形成と評価のために、経済監査士は存在するリスクに関する情報を入手し、これを評価しなければ（einschätzen）ならない。このために、経済監査士は、リスクがある資産が財産目録の調製時に把握されるように手はずを整えなければならない。さらに、経済監査士は、とりわけ仕入やサービスに関する契約に不確実な債務や損失の危険があるかどうか調査しなければならない。

85) なお、経済監査士自身が簿記（連邦税理士会『リリース』では、「簿記またはその一部」とされている）を引き受けている限りでは、原則準拠性に関する評価をすることは問題がないとされている（48項）。

8) 文書化

経済監査士は、年度決算書の調製を適切に文書化しなければならない。調書において、または、文書化義務が果たされるのであれば、調製報告書において、調製にあたって行った手続を、実施した評価行為を含めて、その種類、範囲および結果ごとに文書化しなければならない（50項）。そして、年度決算書の作出に関する書類は、決算書作成企業の会計の不可欠の構成要素（決算書類）であり、当該企業に交付される。決算書類は、簿記および棚卸ならびに提供された科目からの年度決算書の作成が、そこから漏れなく跡づけられるように作成されなければならない（51項）。

9) 完全性確認書

年度決算書の調製を依頼された経済監査士は、依頼企業から完全性確認書（Vollständigkeitserklärung）を受領しなければならない（52項）。完全性確認書は、業務の種類を問わず、提供された情報（Informationen）の全体を対象とする（証憑、帳簿、棚卸台帳、情報 [Auskünfte]）。事実関係に応じて補足する。完全性確認書の書式は、個別のケースにおいて業務ごとに変更または補足されるべきである（53項）。年度決算書の調製との関連で完全性確認書を受領するにあたっては、通常、企業の担当機関にその確認の基礎として年度決算書の草案および決算書類ならびに場合によっては調製報告書の草案を提供することが前提条件となる（55項）⁸⁶⁾。

10) ベシャイニグング

ベシャイニグングには、経済監査士による年度決算書の調製についての書面による明瞭なアサーションが含まれる。提供された書類および与えられた情報との関連で異議または評価上の障害があるときは、その旨をベシャイニグング

86) なお、『基準書第7号』は、経済監査士による年度決算書の調製によって、簿記の担当機関が簿記の完全性および真実性についての法律上の責任を免れるものではないと指摘している（54項）。連邦税理士会『リリース』55項も同旨である。

において指摘するものとする。これは、書類が全体として範囲を確定できない瑕疵を有している場合や、評価可能でない場合には当てはまらない。そのようなケースではベシアイニグングを発行してはならない（57項）。

経済監査士は、自己の手續の種類および範囲が明らかになるベシアイニグングを伴う、自己が調製した年度決算書を提供しなければならず、経済監査士のレターヘッドがある用紙上の単なる署名、印璽および/または調製された年度決算書の再掲は許容されない(56項)⁸⁷⁾。そして、ベシアイニグングには、ベシアイニグングであることを表示すべきであり、少なくとも、表題、宛先、調製業務のタイプおよび、場合によっては、その他の事項、決算日または対象となる事業年度、法律上の代表者および経済監査士の責任、遵守すべき法令の規定および提供された書類、基準書第7号が定める諸原則を遵守している旨の言及、経済監査士の手續の結果ならびに日付、場所および署名を含む（58項）。

なお、法律上の代表者により作成された状況報告書が年度決算書に添付されるときは、状況報告書の作成およびその評価が経済監査士の調製業務の対象ではなかったことをベシアイニグングにおいて指摘するものとする（59項）。

ベシアイニグングの文言は依頼された業務に適應するものとしなければならず（後述するように業務の種類ごとに書式が示されている）、ベシアイニグングは、そのアサーションにおいて、経済監査士が依頼に基づいて引き受ける責任の範囲を超えてはならない。経済監査士は、依頼に基づいて、自己が調製した決算書の決算監査またはレビューを行わないので、確認の付記もレビューのベシアイニグングも発行することはできない（60項）。

まず、評価を伴わない年度決算書の調製においては、経済監査士が年度決算書を調製する根拠となった提供された書類の信頼性または原則準拠性を証明してはならず、踏み込んだ評価を引き受けていない書類や情報に基づいて年度決

87) 年度決算書の調製についてのベシアイニグングには、評価結果の説明を含んでいるときにのみ印璽できる。これは、通常、包括的な評価を伴う調製業務または信頼性評価を伴う調製業務の場合である。したがって、評価を伴わない年度決算書の調製業務の場合には、ベシアイニグングは印璽（Siegel）を伴ってはならない（67項）。

算書が調製されたことをむしろ明確にするものとする（61項）。

他方、信頼性評価を伴う年度決算書の調製業務においては、ベシャイニグングにおいて提供された書類（証憑、帳簿および棚卸台帳）の信頼性評価に言及すべきである。しかし、年度決算書の原則準拠性について肯定的な形式での報告を行ってはならず、自己に提供された書類の原則準拠性およびそれを基礎として自己が依頼に基づいて調製した年度決算書の原則準拠性に反するような状況を経済監査士が認めたか否かを述べるものとする。提供された書類が、その原則準拠性を著しく損なう瑕疵を有しているときには、経済監査士はその旨をベシャイニグングで指摘しなければならない（62項）。なお、経済監査士が簿記しており、商法典240条に基づいて調製されるべき財産目録の調製に関与しているときは、その旨をベシャイニグングにおいて言及すべきである。簿記の枠内で財産目録の一部も調製されるのが通常なので、財産目録全体の信頼性評価は考察の対象とならない。信頼性評価についての言及が許容されるのは、その成立に当該経済監査士が関与していなかった事実関係についてのみである。当該経済監査士に提供された証憑および有形資産棚卸の結果の信頼性評価に関してベシャイニグングにおいて言及する限り、懸念はない。簿記の原則準拠性に関してベシャイニグングの中において判断することは、このケースでは行ってはならない。さらに、用いるべきベシャイニグングの書式は、経済監査士が依頼に基づいて簿記の一部のみに関与したのか、それとも帳簿全体を記帳したのかに応じて定まる（63項）。

必要な場合、とりわけ、企業の機関による決議または商業登記簿の登記が前もって必要な事実関係を、経済監査士が調製した年度決算書の中にすでに考慮に入れている場合には、ベシャイニグングは補足されるべきである。前年度決算がまだ確定していない場合にも同様のことが当てはまる。ベシャイニグングの補足が必要となるのは、重要なリスクを究極的に評価することができないが、経済監査士の判断によれば、当該リスクが年度決算書において許容される形で表現されている場合である。そうした補足は、ベシャイニグング末尾の別個の段落に記載すべきである（64項）。

また、経済監査士が、依頼者の主張する個々の価額計上および/または簿記に対して重大な異議を提起しているときは、当該異議をベシヤイニグングに記載するものとする（65項）。そして、経済監査士により提起された異議がきわめて重大であり、そのために、提供された書類の信頼性または原則準拠性の全体に疑義をさしはさまざるを得ないときは、ベシヤイニグングを発行してはならない。これが検討の対象となるのは、たとえば、治癒することができない瑕疵を簿記が有している場合または事実上もしくは法律上の状況に反しているにもかかわらず、資産と債務が企業の継続を前提として評価されている場合である（66項）。

11) 調製報告書

年度決算書の調製に関する報告を行うことが推奨される（調製報告書 [Erstellungsbericht]）。年度決算書に関する報告書の名宛人は、調製業務を依頼した法律上の代表者であり、または場合により調製業務を依頼した個人商人である。調製報告書によって、実施した作業の種類および範囲をこれらの者に知らせる。この意味で、報告書は、業務関係から生ずる経済監査士の義務の履行を証明することにも役立つ。さらに、書面による報告書は、作業の結果、すなわち調製した年度決算書について、および、場合によっては依頼に基づいて実施した、提供された書類の原則準拠性および信頼性の評価結果を、名宛人に知らせる（68項）。報告書の様式は、商法典316条以下にいう決算監査または決算書のレビューが行われたかのような印象を喚起してはならない。このため、とりわけ、たとえば、「……の年度決算書の調製に関するベシヤイニグング」などと報告書を名付けることによって明確にするものとする（69項）。

調製報告書には、不偏性、完全性、真実性および明瞭性という一般的な報告の諸原則が適用される（70項）。報告書の作成とその内容は、原則として、締結された合意に従って定まる。ただし、その合意によって、提供された書類の瑕疵を含む、業務とその実施についてのすべての制約および経済監査士による重要な判断について経済監査士が報告することが妨げられてはならない（71

項)。調製報告書の導入部には、依頼者、業務範囲の画定および業務実施に関する記述をするものとする。その記述には、業務遂行の期間も含めなければならない。さらに、前提となる業務条件および完全性確認書にも言及するものとする（72項）。また、報告書には、年度決算書の基礎（簿記および棚卸、与えられた情報および選択権の行使に関する決定）およびそれに関する何らかの判断がある場合にはこれを記述する。さらに、調製作業の種類および範囲を示す。依頼された業務によっては、法的小および経済的な基礎を記述し、調製した年度決算書について説明する（73項）。

提供された証憑、帳簿および棚卸台帳の評価が業務に含まれているときは、一般に、その原則準拠性または信頼性の判断に報告を限定することができる。しかし、たとえば内部統制システムにおける重要な欠陥や体系的な記帳ミスといった特殊な事情を認知した場合には、上記に加えて、さらに詳細な説明をすることを検討しなければならない。このようなケースでは、場合により何らかの訂正措置を講じることを推奨することができる。評価を伴わない調製の場合に、提供された証憑、帳簿および棚卸台帳についての記載が必要となるのは、特殊な事情が確認されたときに限られる（74項）。

調製報告書または調書には、経済監査士がどの程度、棚卸の立会をしたか、またはそれ以外の形で評価したかを記録するものとする。さらに、報告書または調書には、残高確認書その他の確認書の入手について記載するものとする。経済監査士自身が簿記および/または財産目録調製を依頼されているときは、報告書にその旨を記載する（75項）。貸借対照表および損益計算書の個々の科目を、調製報告書の独立した1章に分類して記載し、これに加えて、経済監査士の作業の証拠、評価および範囲に関する説明を付すことが適切な場合がある（76項）。また、ベシャイニグングが補足を含んでいるときには、当該補足は「作業の結果およびベシャイニグング」の報告部にまとめて記述し、根拠を述べなければならない（77項）。

なお、調製業務の種類を問わず、年度決算書の作成との関連で、誠実義務に基づき、調製を行った経済監査士に依頼者に対する情報提供義務が生ずること

がある。この情報提供義務は、調製報告書その他の書面による適切な方法で履行されなければならない。この義務の範囲内で、経済監査士は、調製業務の実施の過程で発見した限りにおいて、企業の存立を危うくし、もしくはその発展を著しく損なうおそれがあり、または法律上の代表者もしくは使用人の法令もしくは定款に対する重要な違反を明らかにする事実について報告しなければならない（78項）。

12) ベシャイニグングの書式

『基準書第7号』の付録で、ベシャイニグングの書式が示されている。

第1に、経済監査士が簿記しておらず、かつ、簿記に関与もしていない場合⁸⁸⁾の「評価を伴わない年度決算書の調製に関するベシャイニグング」の書式⁸⁹⁾は、以下のようなものである（付録1.）。

調製に関する経済監査士のベシャイニグング

…… [会社名] 御中

われわれは依頼に基づき、ドイツ商事法の規定 [および定款の追加的な規定] を遵守し、…… [日付] から、…… [日付] までの事業年度に係る…… [会社名] の前掲 / 後掲の一貸借対照表、損益計算書 [および付属説明書] から成る一年度決算書を調製した。依頼に基づいてわれわれが監査

88) 元帳または元帳の記帳の一部を経済監査士等が行えば、経済監査士等による簿記となり、補助簿に関する業務を経済監査士等が行えば、経済監査士等による簿記への関与となる（ドイツにおいては、補助簿である賃金給与台帳の作成 / 賃金給与計算 (Lohn- und Gehaltsbuchhaltung/ Lohn-und Gehaltsabrechnung) が税理士の主要業務の一つであり、賃金給与台帳の記載内容が要約された形で仕訳帳に反映されるが、税理士が賃金給与計算 / 賃金給与台帳の作成のみを受嘱する場合は、税理士による簿記への関与にあたる）。もっとも、経済監査士等が元帳の記帳を代行することはまれであるといわれている（税理士について、Q&A (BStK (2011)) の問10に対する答え参照）。

89) 連邦税理士会『リリース』では、付録1、I.1. がこれに相当

していない提供された証憑、帳簿および棚卸台帳、ならびにわれわれに与えられた情報に基づいて当該調製を行った。ドイツ商事法の規定〔および定款の追加的な規定〕に基づく簿記ならびに財産目録および年度決算書の作成は、会社の法律上の代表者の責任である。

われわれは『ドイツ経済監査士協会基準：年度決算書の調製に関する諸原則（IDW S7）』⁹⁰⁾を遵守し、業務を実施した。これは、簿記および棚卸の諸原則ならびに適用されるべき計上方法と評価方法に関する規定に従った、貸借対照表および損益計算書〔および付属説明書〕の調製を含むものである。

第2に、経済監査士が簿記に関与している場合の「評価を伴わない年度決算書の調製に関するベシャイニグング」（付録2.）⁹¹⁾では、第2文が、「われわれが実施した手続の種類（たとえば賃金給与台帳の作成、固定資産一覧表など）」およびこれに加えて依頼に基づいてわれわれが監査していない提供された証憑、帳簿および棚卸台帳ならびにわれわれに与えられた情報に基づいて当該調製を行った。」となる点で異なる（下線部が相違部分）。

第3に、経済監査士が簿記しておらず、かつ、簿記に関与もしていない場合の「評価を伴わない年度決算書の調製に関するベシャイニグング」（付録1.）と比べると、経済監査士が簿記しておらず、かつ、簿記に関与もしていない場合の「信頼性評価を伴う年度決算書の調製に関するベシャイニグング」（付録3.）⁹²⁾では、第1パラグラフの第2文が、「依頼に基づいてわれわれは監査していないが信頼性に関しては評価した、提供された証憑、帳簿および棚卸台帳、ならびにわれわれに与えられた情報に基づいて調製を行った。」となる点で、

90) 連邦税理士会『リリース』によれば、当然のことながら、税理士の資格に基づいて業務実施する場合は、『年度決算書の調製に関する諸原則についての連邦税理士会のリリース』となる。

91) 連邦税理士会『リリース』では付録1、I.2. がこれに相当。

92) 連邦税理士会『リリース』では付録1、II.1. がこれに相当

まず、異なる（下線部が相違部分）。また、第2パラグラフに「われわれに提供された証憑、帳簿および棚卸台帳の信頼性を評価するため、これらが原則に準拠していないことを一定のレベルの保証をもって排除できるように、質問と分析的評価を行った。これによっては、提出された文書およびこれらに基づいてわれわれが調製した年度決算書の原則準拠性を損なう状況は認められない。」という文章が追加される。

第4に、「信頼性評価を伴う年度決算書の調製に関するベシヤイニグング」では、経済監査士が簿記しておらず、かつ、簿記に関与もしていない場合（付録3.）と比べると、第1パラグラフの第2文が、経済監査士が簿記している場合（付録4.）⁹³⁾には、「われわれが記帳した帳簿および、依頼に基づいてわれわれは監査していないが信頼性に関しては評価した、われわれに提供された証憑、帳簿および棚卸台帳、ならびにわれわれに与えられた情報に基づいて当該調製を行った。」（下線部が相違部分）と、簿記に関与している場合（付録4.）⁹⁴⁾には、「われわれが実施した〔実施した手続の種類（たとえば賃金給与台帳の作成、固定資産一覧表など）〕およびこれに加えて、依頼に基づいてわれわれは監査していないが信頼性に関しては評価した、われわれに提供された証憑、帳簿および棚卸台帳、ならびにわれわれに与えられた情報に基づいて当該調製を行った。」（下線部が相違部分）と、それぞれ、なる。また、第2パラグラフの第3文が、経済監査士が簿記している場合には、「われわれがその成立に関与していない、われわれに提供された証憑および棚卸台帳の信頼性を評価するため、これらが原則に準拠していないことを一定のレベルの保証をもって排除できるように、質問と分析的評価を行った。」と、簿記に関与している場合には「われわれがその成立に関与していない、われわれに提供された証憑、帳簿および棚卸台帳の信頼性を評価するため、これらが原則に準拠していないことを一定のレベルの保証をもって排除できるように、質問と分析的評価を行った。」（下

93) 連邦税理士会『リリース』では付録1、II.2.

94) 連邦税理士会『リリース』では付録1、II.2.

線部が相違部分）と、それぞれ、なる。

第5に、経済監査士が簿記しておらず、かつ、簿記に関与もしていない場合の「評価を伴わない年度決算書の調製に関するベシヤイニグング」（付録1.）と比べると、経済監査士が簿記に関与していない場合の「包括的評価を伴う年度決算書の調製に関するベシヤイニグング」（付録5.）⁹⁵⁾では、第1パラグラフの第2文が、「依頼に基づいてわれわれが原則準拠性に関して評価した、提供された証憑、帳簿および棚卸台帳、ならびにわれわれに与えられた情報に基づいて調製を行った。」となる点で、まず、異なる（下線部が相違部分）。そして、第2パラグラフの第3文および第4文は「われわれに提供された証憑、帳簿および棚卸台帳の原則準拠性を評価するために、われわれは、十分な確実性をもって判断することができるように評価を計画し、実施した。われわれの手続により得られた知見に基づく評価によれば、われわれが年度決算書を調製する基礎となった提供された文書は原則に準拠している。」となる。

第6に、「包括的評価を伴う年度決算書の調製に関するベシヤイニグング」は、経済監査士が簿記に関与していない場合（付録5.）と比べると、経済監査士が簿記に関与している場合（付録6.）⁹⁶⁾には、まず、第1パラグラフの第2文が、「我々が実施した [実施した手続の種類（たとえば、賃金給与台帳の作成、固定資産一覧表など)]、およびこれに加えて依頼に基づいてわれわれが原則準拠性に関して評価した、われわれに提供された証憑、帳簿および棚卸台帳、ならびにわれわれに与えられた情報に基づいて当該調製を行った。」となる（下線部が相違部分）。また、第2パラグラフの第3文が「その成立にわれわれが関与していない、われわれに提供された証憑、帳簿および棚卸台帳の原則準拠性を評価するために、われわれは、十分な確実性をもって判断することができるように評価を計画し、実施した。」となる（下線部が相違部分）。

95) 連邦税理士会『リリース』では、付録1、III.1.

96) 連邦税理士会『リリース』では付録1、III.2.

(2) 『基準書第7号』と連邦税理士会『リリース』との相違点

『基準書第7号』と連邦税理士会『リリース』とは、ほぼ同一内容となっているが、作成の経緯や当該文書の位置づけなどを記述する序文に若干の差異があり、また、当然のことながら、『本ドイツ経済監査士協会基準書』、『本リリース』とそれぞれされ、かつ、ベシャイニグングの書式（『基準書第7号』では付録、『リリース』では付録1）において、主語が、それぞれ「経済監査士」、「税理士」とされている点、参照される法令が、それぞれ、「経済監査士法」⁹⁷⁾、「職業法」とされている点、参照される文書が、それぞれ、『ドイツ経済監査士協会基準：年度決算書の調製に関する諸原則（IDW S7）』、『年度決算書の調製に関する諸原則についての連邦税理士会のリリース』とされている点などで異なっている。さらに、『リリース』では、「この『リリース』は、法律に規定されている年度決算書および任意に調製される年度決算書に適用し、所得税法第4条第1項に定める税務上の利益算定書の調製にあたって準用する。」という文が含まれており（3項第2文）、その付録2では、税務上の利益算定書の調製に関するベシャイニグングの書式が示されているが、『基準書第7号』には、対応するものはない。

これらの差異に加えて、両者間には、下表のような差異が存在する。

	『基準書第7号』	連邦税理士会『リリース』
〔業務の引受け〕業務の範囲を明瞭に記述することが	求められる（13項1文）	推奨される（13項1文）
〔業務の実施〕独立性、誠実性、守秘、自己責任の職業上の一般原則が適用される	不偏性（経済監査士法43条1項）も適用される（19項）	不偏性は規定されていない（税理士法57条）（19項）
〔業務の実施〕信頼性評価のための方策のカタログとして参照するもの	レビュー業務のための補助資料（脚注10）	連邦税理士会『信頼性評価を伴う年度決算書の調製に関するチェックリスト』（脚注5）
〔業務の実施〕包括的な評価	ドイツ経済監査士協会の監査基準を参照して監査の場合と同様の種類と範囲の手続を行う（12項/49項）	手続の種類と範囲について規律されていない

97) Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer vom 24. Juli 1961 (BGBl. I S. 1049).

中小会社の計算書類の信頼性の確保：ドイツ（1）

[業務の実施] 3つの業務種類とは別の業務	明示的には規律されていない	明示的に規律されている（50項）
[業務の実施] 完全性確認書	徴求しなければならない（52項）	徴求することが推奨される（53項）
[ベシャイニンググ] 表題	経済監査士によるベシャイニンググであることを示さなければならない	税理士によるベシャイニンググであることを示さなければならない
[ベシャイニンググ] 名宛人	名宛人（＝依頼者）を含めることが明示的に求められている（58項および付録）	名宛人を記載することは要求されていない（59項および付録1）
[ベシャイニンググ] 提起されるべき異議がきわめて重大であり、そのために、提供された書類の信頼性ないし原則準拠性の全体に疑義をはさまざるを得ないとき	ベシャイニンググを発行してはならない（66項） ⁹⁸⁾	ベシャイニンググを発行してはならず、調製業務を解約する（67項）
[ベシャイニンググ] 3つの業務種類ではない他の業務種類について	ベシャイニンググの文案は示されていない	税法上の利益算定書に係るベシャイニンググを含め、ベシャイニンググの文案が示されている（付録1、付録2）
[ベシャイニンググ] 印璽（Siegelung）	明示的に規律されている（56項/67項） ⁹⁹⁾	明示的には規律されていない（57項参照） ¹⁰⁰⁾
[調製報告書] 調製報告書には調製報告書には、完全性、真实性および明瞭性という一般的な報告の諸原則が適用される	不偏性も適用される（70項）	不偏性は規定されていない（70項）
[調製報告書] 情報提供 [助言] 義務	定められている（78項）	定められていない
品質保証基準	ドイツ経済監査士協会 / 経済監査士会議所の VO 1/2006 『経済監査士の実務における品質保証のための要求事項』 ¹⁰¹⁾ 4. 2を参照（脚注6）	『税理士の実務における品質保証のための連邦税理士会のリリース』 ¹⁰²⁾ を参照（脚注3および4）
国際的基準の参照	評価を伴わない調製については、国際関連サービス基準4410「財務諸表の調製業務」にいう「調製」の要求事項が妥当するとの規定（79項）	なし

98) ただし、脚注9は、経済監査士は業務の解約通告をするかどうかを判断しなければならないとしている。

連邦税理士会の『リリース』では、ドイツ経済監査士協会『基準書第7号』には相当するものがない類型のベシャイニグングの書式が3つ示されている。

第1は、評価を伴わない年度決算書の調製であって、税理士が簿記している場合のベシャイニグングの書式である（付録1、I、2.）。基準書第7号の書式1と異なり、第2パラグラフが「われわれが記帳した帳簿、および、これに加えて依頼に基づいてわれわれが監査していない、提供された証憑および棚卸台帳、ならびにわれわれに与えられた情報に基づいて当該調製を行った。」（下線部が相違部分）とされている。

99) 経済監査士会議所は、「連邦税理士会の『リリース』を適用していても、経済監査士/宣誓帳簿監査士は当然のことながら、経済監査士法および経済監査士/宣誓帳簿監査士職業規則から生じる要求事項と職業義務とから免除されるわけではない。このことは職業名を名乗る義務についても当てはまり、たとえば、税理士の丸印（Rundstempel）の使用が認められないことについても同様に当てはまる。……たとえば、経済監査士/宣誓帳簿監査士は、連邦税理士会の『リリース』を引用していても、その証明書は「経済監査士の証明書」と名付けなければならず、これに経済監査士として署名し、税理士の丸印の使用は差控えなければならない」という見解を示している。

100) ただし、脚注8では、丸印の使用については、『税理士、税務代理士、税理士法人およびパートナー法人による丸印の使用に関する連邦税理士会のリリース（Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zur Verwendung von Rundstempeln durch Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Steuerberatungs- und Partnerschaftsgesellschaften）』（現在は、2014年9月15日/16日付）（I. Berufsfachlicher Teil, 5.1.1.）が適用されるとしている。もっとも、Q&A（BSIK（2011））の問4に対する答えでは、経済監査士会議所の見解（前注）をふまえて、税理士の資格と経済監査士の資格とを二重にもつ業務従事者は、税理士の丸印の使用をしないほうがよい（sollten verzichten auf）としている。もっとも、連邦税理士会は、税理士の丸印は経済監査士会議所職業規則18条4項に抵触するものではないという見解をとっている（Hinweise vom 13./14.6.77参照）。

101) Gemeinsame Stellungnahme der WPK und des IDW: Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis, WPg 2006, 629.

102) Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zur Qualitätssicherung in der Steuerberaterpraxis, in: *Berufsrechtlichen Handbuch der Bundessteuerberaterkammer*, II. Berufsfachlicher Teil, 1.1.1. なお、これは、連邦税理士会の1998年6月8日/9日付総会決議によって採択されたものであるが、2012年3月27日に改正されている（改正後のものの日本語訳として、坂本（編著）（2016）163頁以下がある）。

第2は、評価を伴わない年度決算書の調製であるが、一部について信頼性評価を行った場合のベシャイニグングの書式である（付録1、IV.1.）。このようなベシャイニグングの拡張は税理士が簿記に関与しているケースや簿記しているケースで行うことができるとされている。

この書式では、拡張を行わない場合の書式と異なり、「われわれは依頼に基づき、ドイツ商事法の規定〔および定款の追加的な規定〕を遵守し、……〔日付〕から、……〔日付〕までの事業年度に係る……〔会社名〕の前掲／後掲の一貸借対照表、損益計算書〔および付属説明書〕から成る一年度決算書を調製した。依頼に基づいて、われわれは監査していないが、限定された範囲内で信頼性に関して評価した、われわれに提供された証憑、帳簿および棚卸台帳ならびにわれわれに与えられた情報に基づいて当該調製を行った。」（下線部が追加部分）とされ、「さらに、われわれは、……に関する信頼性評価を実施することを依頼された。……の信頼性を評価するために、われわれは質問と分析的評価を行った。これらによっては、……の原則準拠性を損なう状況は認められない。信頼性評価の種類、範囲および結果については、……日付け報告書で通知する。」というパラグラフが追加されている。

第3は、信頼性評価を伴う年度決算書の調製であるが、一部について原則準拠性評価を行った場合のベシャイニグングの書式である（付録1、IV.2.）。このようなベシャイニグングの拡張は依頼者が自ら簿記しているケースで行うことができるとされている。

この書式では、拡張を行わない場合の書式と異なり、税理士が簿記に関与している場合には、「〔実施した手続の種類（たとえば賃金給与台帳の作成、固定資産一覧表など）〕、およびこれに加えて依頼に基づいてわれわれが監査していないが全体としての信頼性および限定された範囲内で原則準拠性に関しては評価した、われわれに提供された証憑、帳簿および棚卸台帳、ならびにわれわれに与えられた情報に基づいて当該調製を行った。」と税理士が簿記している場合には、「われわれが記帳した帳簿、およびこれに加えて依頼に基づいてわれわれは監査していないが全体としての信頼性および限定された範囲内で原則準

拠性に関しては評価した、われわれに提供された証憑および棚卸台帳、ならびにわれわれに与えられた情報に基づいて当該調製を行った。」と、それぞれ、されている（いずれも、下線部が追加部分）。また、「われわれは、……に関する包括的評価を実行するよう依頼された。評価の種類、範囲、および結果については、……日付け報告書で通知する。」というパラグラフが追加されている。

そして、連邦税理士会『リリース』では、「4.2.4 その他の業務」として、「その他の業務では、原則として、要求事項が完全に満たされている業務種類についてのみ、ベシアイニグングを発行することができる。前掲業務種類に関して、その他の業務があるときには、ベシアイニグングの中で踏み込んだ評価とその結果について指摘し、具体的ケースにおいて実際に何が実施されて確認されたのかを文書化すべきである。業務の対象と実施した手続とは互いに厳密に対応していなければならない。

たとえば、依頼者が簿記を行っており、特定の科目や書類について包括的評価が行われ、または信頼性に関して評価されるが、主要な科目は評価されないときには、原則として、評価を伴わない年度決算書の調製と同じベシアイニグングを発行することができる。そのようなケースでは、実施した評価とその結果をベシアイニグングで指摘するものとする。

他方、特定の科目や書類について包括的評価が行われ、それ以外の科目について信頼性評価が行われるときには、信頼性評価を伴う年度決算書を調製する場合と同じベシアイニグングのみ発行することができる。このケースにおいても、どの項目が包括的に評価されており、当該評価がどのような結果につながったかを指摘するものとする。」と定められている（50項）。

略語

BB : *Betriebs-berater*

DB : *Der Betrieb*

DStR : *Deutsches Steuerrecht*

JZ : *JuristenZeitung*

WM : *Wertpapier-Mitteilungen* (*Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankrecht*)

参考文献

- Adler, Hans/Düring, Walther/Schmaltz, Kurt; Forster, Karl-Heinz *et al.* (bearb.), *Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PubliG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes*, 6.Aufl., Teilband 7, § § 316-330 HGB, Schäfer-Poeschel, 2000
- Bähre, Inge Lore/Schneider, Manfred (1976), *KWG-Kommentar*, 2.Aufl., C.H.Beck
- Bischof, Stefan/Oser, Peter (1998), Zweifelsfragen zur Teilnahmepflicht des Abschlussprüfers an der Bilanzsitzung des Aufsichtsrats, *Die Wirtschaftsprüfung*, 51. Jg., Nr.12 : 539-543
- Bohl, Werner/Schamburg-Dickstein, Ines, Kommentierung zu § 42 GmbHG in: Küting, Karlheinz/Weber, Claus-Peter (hrsg.), *Handbuch der Rechnungslegung, Einzelabschluss*, Band 4, 5.Aufl., Schäfer-Poeschel (Stand: September 2005)
- Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen (1962), Beachtung des § 18 KWG, Mitteilung Nr. 1/62 des Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen vom 30. Oktober 1962 (I 2-237)
- Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen (1963), Beachtung des § 18 KWG, Schreiben des Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen vom 19. Januar 1963 (I 2-232)
- Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen (1964), Anforderung der Jahresabschlüsse der Kreditnehmer nach § 18 KWG, Schreiben des Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen vom 11 März 1964 (I 2-237)
- Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen (1994), Rundschreiben 9/98 des Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen vom 7. Juli 1998 : Überblick über die grundsätzlichen Anforderungen an die Offenlegung der wirtschaftlichen Verhältnisse nach § 18 KWG (I 3-237-2/94).
- Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen (1996a), Offenlegung der wirtschaftlichen Verhältnisse nach § 18 KWG
- Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen (1996b), Offenlegung der wirtschaftlichen Verhältnisse nach § 18 KWG, Schreiben an den Deutschen Steuerberaterverband e. V. vom 26.4.1996, in: Reischauer, Friedrich /Kleinhans, Joachim (begr.) (1963-), *Kreditwesengesetz*, Band 1, Erich Schmidt, Anhang zu § 18 Nr. 12 (Stand : 1996)
- Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen (1998), Rundschreiben 9/98 des Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen vom 7. Juli 1998 : Überblick über die grundsätzlichen Anforderungen an die Offenlegung der wirtschaftlichen Verhältnisse nach § 18 KWG (I 3-237-2/94), aufgehoben durch Schreiben der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht an den Zentralen Kreditausschuss vom 9. Mai 2005 (BA 13-GS 3350-1/2005)
- Bundessteuerberaterkammer (BStK) (1992), *Abschlussvermerke und Prüfungsvermerke von Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten*-Hinweise der Bundessteuerberaterkammer, DStR,

Heft 20 : 683-686

- Bundessteuerberaterkammer (BStK) (2010), *Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen* (日本語訳:坂本孝司 (編著) (2016) 55-80 頁)
- Bundessteuerberaterkammer (BStK) (2011), *Fragen und Antworten zur „Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen“* (日本語訳:坂本孝司 (編著) (2016) 113-120 頁)
- Bundessteuerberaterkammer (BStK) (2012a), *Checkliste zur Plausibilitätsbeurteilung bei die Erstellung von Jahresabschlüssen* (日本語訳:坂本孝司 (編著) (2016) 135-146 頁)
- Bundessteuerberaterkammer (BStK) (2012b), *Freiwillige Prüfungen durch Steuerberater sicherstellen Änderung des Vorschlags für eine Richtlinie des EP und des Europäischen Rates KOM (2011) 778/2 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen notwendig* (9 Oktober)
<https://www.bstbk.de/export/sites/standard/de/ressourcen/Dokumente/04_presse/stellungnahmen/2012/Stell27_09.10.2012.pdf>
- Canaris, Claus-Wilhelm (1998), Die Haftung des Sachverständigen zwischen Schutzwirkung für Dritte und Dritthaftung aus culpa in contrahendo, JZ 1998: 603-607 Canaris, Claus-Wilhelm (1971), *Die Vertrauenshaftung im deutschen Privatrecht*, Beck Canaris, Claus-Wilhelm (1995), Schutzwirkung zugunsten Dritter bei „Gegenläufigkeit“ der Interessen, JZ 1995 : 441-446
- Canaris, Claus-Wilhelm (1999), Die Reichweite der Expertenhaftung gegenüber Dritten, *Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht*, 163 : 206-246 Canaris, Claus-Wilhelm (2000), Die Vertrauenshaftung im Lichte der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs, in: *50 Jahre Bundesgerichtshof, Festgabe aus der Wissenschaft*, Band I, C. H.Beck : 129-197
- Ebke, Werner F. (2001), Kommentierung zu § 318 HGB, in: Schmidt, Karsten (hrsg.), *Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch*, Band 4, § § 238-342a, C.H. Beck/F. Vahlen
- Ebke, Werner F. (2013), Kommentierung zu § § 316, 318 HGB, in: Schmidt, Karsten (red.), *Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch*, Band 4, 3.Aufl., C.H.Beck
- Ebke, Werner F./ Scheel, Hansjörg (1991), Die Haftung des Wirtschaftsprüfers für fahrlässig verursachte Vermögensschäden Dritter, WM 1991: 389-398
- Ehlers, Harald (2004), Die Bedeutung von Basel II für die Steuerberater, *Neue Wirtschaftsbriefe* (NWB), Heft 51: 4201-4210
- Ellrott, Helmut /Aicher, Hans-Peter (2006), Kommentierung zu § 325 HGB, in: Ellrott, Helmut, *et al.* (hrsg.), *Beck'scher Bilanz-Kommentar*, 6. Aufl., C.H.Beck
- Erl, Bernd (1990), *Der Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers*, IDW-Verlag
- Förschle, Gerhart/Küster, Thomas (2006), Kommentierung zu § 322 HGB, in: Ellrott, Helmut,

- et al.* (hrsg.), *Beck'scher Bilanz-Kommentar*, 6. Aufl., C.H.Beck
- Forster, Karl-Heinz (1998), Abschlussprüfung nach dem Regierungsentwurf des KonTraG, *Die Wirtschaftsprüfung*, 51. Jg., Nr. 2 : 41-56 Geßler, Jörg H., *Aktiengesetz*, Band 1, Carl Heymanns (Stand: Juni 2006)
- Goerdeler, Reinhard (1979), Die freiwillige Prüfung von Jahresabschlüssen, in; Lutter, Marcus, *et al.* (hrsg.), *Festschrift für Robert Fischer*, Walter de Gruyter: 149-163
- Grewe, Wolfgang (2006), Abschnitt Q., in: Institute der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW), *WP Handbuch 2006*, 13.Aufl., Band I, IDW-Verlag
- Habersack, Mathias/Schürnbrand, Jan (2010), Kommentierung zu § 316 HGB, in: Canaris, Claus-Wilhelm/Habersack, Mathias/Schäfer, Carsten (hrsg.), *Großkommentar HGB*, Band 7/1, 5.Aufl., De Gruyter
- Halbig, Wilfried (2005), *Leitfaden zur Erstellung von Jahresabschlüssen mit Plausibilitätsbeurteilung*, <[https://www.yumpu.com/de/document/view/2310448/leitfaden-zur-erstellung-von-jahresabschlussen-mit->](https://www.yumpu.com/de/document/view/2310448/leitfaden-zur-erstellung-von-jahresabschlussen-mit-)
- Hartmann, Ulrich (1986), *Das neue Bilanzrecht und der Gesellschaftsvertrag der GmbH*, Otto Schmidt
- Helmut, *et al.* (hrsg.), *Beck'scher Bilanz-Kommentar*, 6. Aufl., C.H.Beck, 2006
- Hopt, Klaus J. (1986), Die Haftung des Wirtschaftsprüfers-Rechtsprobleme zu § 323 HGB (§ 168 AktG a. F.) und zur Prospekt- und Auskunftshaftung-, *Die Wirtschaftsprüfung*, 39.Jg.: 461-466, 498-506
- Hüffer, Uwe (2006), *Aktiengesetz*, 7.Aufl., C.H.Beck
- Hütten, Christoph (2005), Kommentierung zu § 325 HGB, in: Küting, Karlheinz/Weber, Claus-Peter (hrsg.), *Handbuch der Rechnungslegung, Einzelabschluss*, Band 3, 5.Aufl., Schäfer-Poeschel (Stand: September 2005)
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland [Budde, Wolfgang Dieter, et al (bearb.)] (1981), *WP-Handbuch*, IdW-Verlag
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (2004), *German Auditing Standards, Synoptische Darstellung von IDW Verlautbarungen zur ISA-Transformation, Deutsch-Englisch/German-English*, IDW-Verlag
- Kleindiek, Detlef (2004), Anhang zu § 42 und § 42, in: Lutter, Marcus/ Hommelhoff, Peter, *GmbH-Gesetz, Kommentar*, 16. Aufl., Otto Schmidt
- Koslowski, Günter (2015), *Steuerberatungsgesetz: mit Durchführungsverordnungen*, 7.Aufl., C.H.Beck
- Kropff, Bruno (2001), Der Abschlussprüfer in der Bilanzsitzung des Aufsichtsrats, in: Hommelhoff, Peter, *et al.* (hrsg.), *Gesellschaftsrecht, Rechnungslegung, Steuerrecht: Festschrift für Welf Müller zum 65. Geburtstag*, C.H.Beck: 481-502
- Kropff, Bruno (2004), Mitwirkung des Aufsichtsrats bei einzelnen Maßnahmen der

- Geschäftsführung, in: Semler, Johannes (hrsg.), *Arbeitshandbuch für Aufsichtsratsmitglieder*, 2.Aufl., Vahlen: 351-436
- Küffner, Peter (2006), Abschlußvermerke und Prüfungsvermerke von Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten, DStR 1994 : 74-80
- Kühner, Christoph/Päßler, Nadja, Kommentierung zu § 321 HGB, in: Küting, Karlheinz/Weber, Claus-Peter (hrsg.), *Handbuch der Rechnungslegung, Einzelabschluss*, Band 3, 5.Aufl., Schäfer-Poeschel (Stand: September 2005) Larenz, Karl/ Canaris, Claus-Wilhelm (1975), *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 3.Aufl., Springer
- Lück, Wolfgang (2005), Kommentierung zu § 322 HGB, in: Küting, Karlheinz/ Weber, Claus-Peter (hrsg.), *Handbuch der Rechnungslegung, Einzelabschluss*, Band 3, 5.Aufl., Schäfer-Poeschel (Stand: September 2005)
- Marten, Kai-Uwe/Quick, Reiner/Ruhnke, Klaus (2003), *Wirtschaftsprüfung*, 2.Aufl., Schäfer Poeschel
- Mattheus, Daniela (2002), Kommentierung zu § 318 HGB, in: Baetge, Jörg/ Kirsch, Hans-Jürgen/ Thiele, Stefan (hrsg.), *Bilanzrecht, Kommentar*, § § 290-342a HGB, Stollfuß
- Mirtschink, Daniel J. (2006), *Die Haftung des Wirtschaftsprüfers gegenüber Dritten*, Walter de Gruyter
- Müller, Hans-Peter (1992), Grenzen und Begrenzbarkeit der vertraglichen Dritthaftung für Prüfungsergebnisse des Abschlussprüfers, in: Moxter, Adolf, *et al.* (hrsg.), *Rechnungslegung. Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften: Festschrift zum 65. Geburtstag von Karl-Heinz Forster*, IDW-Verlag : 453-469
- Muthers, Christof (2018), Haftungsbestände, in: Henssler, Martin, *et al.* (hrsg.), *Handbuch der Beraterhaftung*, Carl Heymanns : 1-128
- Naumann, Klaus-Peter (2006), Der Beruf des Wirtschaftsprüfers, in: Institute der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW), *WP Handbuch 2006*, 13.Aufl., Band I, IDW-Verlag
- Otto, Hans-Jochen (1999), Offenlegungserfordernisse im Rahmen der Kreditwürdigkeitsprüfung der Bank, in: Geimer, Reinhold (hrsg.), *Wege zur Globalisierung des Rechts: Festschrift für Rolf A. Schütze zum 65. Geburtstag*, C.H.Beck: 643-660
- Peemöller, Volker H. (2005), Bescheinigung zur Erstellung von Jahresabschlüssen mit Plausibilitätsbeurteilungen, DStR, Heft 51/52: 2203-2208
- Pfitzer, Norbert/ Orth, Christian (2002), Kommentierung zu § 322 HGB, in: Baetge, Jörg/ Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan (hrsg.), *Bilanzrecht, Kommentar*, § § 290-342a HGB, Stollfuß
- Reischauer, Friedrich/Kleinhaus, Joachim (begr.) (1963-), *Kreditwesengesetz*, Band 1, Erich Schmidt
- Ruhnke, Klaus/Niephaus, Jürgen (1996), Jahresabschlussprüfung kleiner Unternehmen, DB 1996, Heft 16: 789-795

- Ruhnke, Klaus/Schmidt, Martin (2002), Kommentierung zu § 316 HGB, in: Baetge, Jörg/Kirsch, Hans-Jürgen/ Thiele, Stefan (hrsg.), *Bilanzrecht, Kommentar*, § § 290-342a HGB, Stollfuß
- Schreiber, Stefan (1994), *Die Abschlussprüfung kleiner Unternehmen unter Berücksichtigung deutscher und US-amerikanischer Prüfungsgrundsätze*, Wofram Hitzeroth
- Straßer, Manuel (2003), *Die Haftung der Wirtschaftsprüfer gegenüber Kapitalanlegern für fehlerhafte Testate*, Peter Lang
- Schlechtriem, Peter (1984), Summenmäßige Haftungsbeschränkungen in Allgemeinen Geschäftsbedingungen, BB 1984: 1177-1187
- Schmitz, Bernhard (1989), Die Vertragshaftung des Wirtschaftsprüfers und Steuerberaters gegenüber Dritten, DB 1989: 1909-1915
- Schothöfer, Jörg (2018), Pflichten des Steuerberaters aus dem Mandatverhältnis, Pflichten in bestimmten Tätigkeitsfeldern, in: Henssler, Martin, *et al.* (hrsg.), *Handbuch der Beraterhaftung*, Carl Heymanns: 442-460
- Schmidt, Stefan (2003), *Kreditrating nach Basel II Beratung und Begleitung von mittelständischen Unternehmen durch Steuerberater*, diplom.de
- Schulze-Osterloh, Joachim (2006), Kommentierung zu § § 41, 42a, in: Baumbach, Adolf/Hueck, Alfred, *GmbH-Gesetz*, 18. Aufl., C.H.Beck
- Ulmer, Peter (hrsg.), *HGB-Bilanzrecht, Großkommentar*, Teilband 2, § § 290-342a, Walter de Gruyter, 2002 Wiedmann, Harald (2002), *Bilanzrecht, Kommentar zu den § § 238-342a HGB*, 2.Aufl., C.H. Beck
- Wiedmann, Harald (2006), Prüfungstechnik, in: Institute der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW), *WP Handbuch 2006*, 13.Aufl., Band I, IDW-Verlag
- Winkeljohann, Norbert/Poullie, Michael (2006), Kommentierung zu § 321 HGB, in: Ellrott, Helmut, *et al.* (hrsg.), *Beck'scher Bilanz-Kommentar*, 6. Aufl., C.H.Beck
- Wollburg, Eva (2013), Kommentierung zu § 2 WPO, in, Hense, Burkhard/Ulrich, Dieter (hrsg.), *WPO-Kommentar zum Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer-Wirtschaftsprüferordnung (WPO)*, 2.Aufl., IDW-Verlag von Wysocki, Klaus (1988), *Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens*, 3.Aufl., Vahlen
- Zilahi-Szabó, Miklós Géza (2004), Plausibilitätsprüfungen im Jahresabschluss, *Betriebswirtschaftliche Mandantenbetreuung*, Heft 3: 67-89
- Zimmer, Daniel (2002), Kommentierung zu § 318 HGB, in: Ulmer, Peter (hrsg.), *HGB-Bilanzrecht, Großkommentar*, Teilband 2, § § 290-342a, Walter de Gruyter
- Zitzelsberger, Siegfried (2004), Wirtschaftsprüfer, vereidigten Buchprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, in: Förtschle, Gerhart/Peemöller, Volker, H. (hrsg.), *Wirtschaftsprüfung und Interne Revision*, Fachmedien Recht und Wirtschaft in Deutscher Fachverlag: 41-83

論説（弥永）

- 加藤恭彦（1993）『現代ドイツ監査制度論』（千倉書房）
- 坂本孝司（2012）『ドイツにおける中小企業金融と税理士の役割』（中央経済社）
- 坂本孝司（編著）（2016）『ドイツ税理士による決算書の作成証明業務：ドイツ連邦税理士会『声明』の解説 [第2版]』（TKC 出版）
- 高田正淳（1985）「西ドイツ税理士の保証業務と監査」企業会計37巻9号：67-75
- 高柳龍芳（1981）『ドイツ監査制度論』（関西大学出版部）
- 本多潤一（1986）「西ドイツの監査とその周辺〈その6〉監査風土—法定監査と任意監査」企業会計38巻6号：122-126

（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）