

# 神戸市外国語大学 学術情報リポジトリ

## ドイツ協同組合監査団体に対する品質管理審査についての覚書

メタデータ	言語: jpn 出版者: 公開日: 2008-03-31 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 多木, 誠一郎, Taki, Seiichirou メールアドレス: 所属:
URL	<a href="https://kobe-cufs.repo.nii.ac.jp/records/1131">https://kobe-cufs.repo.nii.ac.jp/records/1131</a>

This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial-ShareAlike 3.0 International License.



# ドイツ協同組合監査団体に対する 品質管理審査についての覚書\*

多木 誠一郎

## 目次

### はじめに

- 一 品質管理審査の義務付け
    - 1. 経過
    - 2. 枠組み設計に際しての基準
  - 二 品質管理審査の関係者
    - 1. 品質管理審査人
    - 2. 監査団体
    - 3. 品質管理審査委員会
  - 三 品質管理審査の内容
    - 1. 品質管理審査のサイクル
    - 2. 品質管理審査の範囲
    - 3. 品質管理審査の遂行
    - 4. 品質管理審査の結果
  - 四 品質管理審査に対する監督
- 終わりに

### はじめに

監査に対する社会からの信頼を確保するには、監査について適切な品質管理が行われることにより、一定水準以上の監査の質が監査主体において常に確保されていることが必要である。公認会計士・監査法人による監査（公認会計士監査）では、監査の質を確保すべく以下のような枠組みが整備されている。監査事務所（監査法人・個人の公認会計士事務所）の内部において①監査事務所レベルでは、

---

\* 本稿は、平成19年度科学研究費補助金（「協同組合における外部監査の研究：中央会監査と会計士監査における最近の変化を受けて」課題番号17730056）に基づく研究成果の一部である。

監査事務所は品質管理システムを整備・運用するとともに、同システムを監視すること、②監査業務レベルでは、監査実施者は同システムに従って監査を実施することが、「監査基準・監査に関する品質管理基準（企業会計審議会 平成17年10月28日）」によって求められている。その上で日本公認会計士協会が、監査事務所が行う監査の品質管理の状況を調査（レビュー）し（会計士46条の9の2第1項）、その結果を監査事務所に通知し、必要に応じて勧告する（同協会会則122条1項）。更に公認会計士・監査審査会が品質管理レビューの結果を受け、モニタリングを行う。より具体的には品質管理レビューの結果を審査するとともに、必要に応じて監査事務所・日本公認会計士協会・被監査企業に対して立入検査を行う（会計士46条の9の2第2項・49条の4第1項・2項）。このように、公認会計士監査で行われている品質管理は、監査事務所内部にとどまらず、監査事務所の外部に位置する日本公認会計士協会及び公認会計士・監査審査会が、内部の品質管理について更に二重に監督する枠組みとなっている<sup>1)</sup>。

監査の質の確保は、協同組合において公認会計士監査に代わって外部監査を担う協同組合中央会監査においても求められるのはいうまでもない。中央会監査のうち、最も長い歴史を有しかつ物的・人的にも整備されていると思われる農業協同組合中央会監査では、公認会計士監査におけるのと同等<sup>2)</sup>の品質管理を行うべく枠組み整備が進められている<sup>3)</sup>。監査事務所に相当する全国農業協同組合中央会（JA全国監査機構<sup>4)</sup>）内部における品質管理システムの整備・運用・監視は、公認会計士監査に準拠して定められている「農業協同組合中央会監査基準・監査に関する品質管理基準（全国農業協同組合中央会 平成18年8月8日）」によっており、少なくとも同等性の観点からは問題とすべき点はないように思われる。

1) 公認会計士監査における品質管理につき、白井洋二「品質管理レビューの実態把握と提言」商事1725号37頁以下（平成17年）、大来志郎「公認会計士法等の一部を改正する法律の概要」商事1806号18・24頁（平成19年）、野村昭文「改訂監査基準、監査に関する品質管理基準等の概要」商事1752号29-32頁（平成17年）、羽藤秀雄『改正 公認会計士法』（平成16年、同文館出版）277-302頁参照。

2) 主たる外部監査である公認会計士監査とは別に中央会監査を設ける（存続させる）ためには、公認会計士監査との同等性は重要な観点である。例えば中央会による決算監査を法定化した平成8年農業協同組合法改正に大きな影響を与えた農政審議会報告「信用事業を中心とする農協システムの事業・組織の改革の方向（平成8年8月1日）」、立法担当課による同改正に関する解説である農林水産省経済局農業協同組合課「農協改革・改正事項の解説」農業協同組合経営実務52巻10号40頁（平成9年）参照。

3) JA監査研究会（森田松太郎監修）『JAの監査60問60答』（平成19年、全国協同出版）49-50頁参照。

4) 従来は各都道府県農業協同組合中央会が中央会監査の主体であったが、平成16年農業協同組合法改正により監査事業が集約され、全国農業協同組合中央会のみが監査主体となった（農協37条の2・37条の3・73条の27参照）。全国農業協同組合中央会で監査事業にかかる業務を行う部門が、JA全国監査機構である。

これに対し監査事務所の外部に位置する者による監督は、実質的には行われていないといつてよい。あるいは類似した監督は行われているが、少なくとも公認会計士監査と同等の意味での監督であるとはいい難い。その理由の一つは、中央会監査でも「品質管理レビュー」という名称で監督が行われているが、レビューの主体は外部者ではなく全国農業協同組合中央会自体であるという点に求めうる。品質管理に対する外部者による監督は、——公認会計士監査における議論に鑑みても——監査の質を一定水準以上に確保するためには不可欠であるように思われる。それでは品質管理に対する外部者による監督を行う枠組みを設計するのに際し、どのような観点を考慮して、どのように設計をすれば、公認会計士監査におけるのと同様に監査の質の確保が図れるのであろうか。この点についての示唆を得るべく本稿では、「ドイツ協同組合法上の監査団体（中央会）の内部における品質管理」に対して外部者が監督を行う「品質管理審査」について紹介しつつ、ささやかな考察をする<sup>5)</sup>。

## 一 品質管理審査の義務付け

### 1. 経過

ドイツでは「2000年12月19日付けの経済監査士法改正法【Gesetz zur Änderung von Vorschriften über die Tätigkeit der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnungs-Änderungsgesetz – WPOÄG) vom 19. Dezember 2000】」によって、決算監査人監査（決算監査）【Abschlussprüfung】を行う経済監査士・経済監査会社は、監査主体の外部に位置する者による品質管理審査【(externe) Qualitätskontrolle】を受けることが義務付けられた。

導入の背景として、監査専門職に関する法【Berufsrecht】を国際基準に適合させようとした点を挙げるができる<sup>6)</sup>。すなわち第1に、国際的な、とりわけアメリカの資本市場を利用して資金調達しようとするドイツ企業が増えたことである。例えばアメリカの証券市場の1つであるNASDAQは登録企業に対して、品質管理審査を受けている者による決算監査を要求していたため、ドイツの経済監査士・経済監査会社が上記企業を監査するためにも、品質管理審査を受けることが不可欠とされた。第2に、ヨーロッパにおける動向である。1990年代終わり

5) 外国法研究の対象としてドイツ協同組合法を取り上げる理由については、拙著『協同組合における外部監査の研究』（全国協同出版、平成17年）5頁参照。

6) BT-Drucksache 14/3649, S.16-18.

には、ほぼすべての国で品質管理審査システムが導入されていた。1990年代中頃から各国のシステムの調和を促すべくヨーロッパ委員会は活動を続けており、2000年11月15日付けで「ヨーロッパ連合における決算監査人監査に関する品質保証システムが最低限充足すべき要件【Empfehlung der Kommission vom 15. November 2000: Mindestanforderungen an Qualitätssicherungssysteme für die Abschlussprüfung in der EU】」について、ヨーロッパ連合加盟各国に勧告している。本勧告に至るヨーロッパ委員会の考え方を反映させて上記2000年改正法案が作成され、同法案は——同法案可決の直前に採択された——本勧告に沿ったものとなっている。これにより経済監査士会議所【Wirtschaftsprüferkammer】が品質管理審査システムを運営し、個々の審査手続きは同会議所に登録された審査人であるピアすなわち経済監査士・経済監査会社が遂行するというシステムが確立した。

監査団体も商法上の決算監査人監査を行うことがあるが（ド商340k条、ド商施25条）、品質管理審査を受ける義務を2000年法改正では例外的に免除されていた（ド商施旧50条2項）。立法理由書によると、その理由は大略以下の通りである。例外が設けられたのは、監査団体を品質管理審査から除外するためではない。2000年改正法案を準備するための初期段階で既に、監査団体も品質管理審査を受けることに協同組合業界は賛同していたが、決算監査人監査制度に対する協同組合監査制度の特殊性をなお別個に調査すべきであったからである<sup>7)</sup>。調査の結果が取り入れられ、経済監査士・経済監査会社に遅れること約1年、「2001年12月10日付けのユーロ貸借対照表法【Gesetz zur Anpassung bilanzrechtlicher Bestimmungen an die Einführung des Euro, zur Erleichterung der Publizität für Zweigniederlassungen ausländischer Unternehmen sowie zur Einführung einer Qualitätskontrolle für genossenschaftliche Prüfungsverbände(Euro-Bilanzgesetz – EuroBilG) vom 10. Dezember 2001】」によって、監査団体についても外部者による品質管理審査が義務付けられた。

## 2. 枠組み設計に際しての基準<sup>8)</sup>

監査団体に対する品質管理審査の枠組みを設計するのに際し、立法理由書によると以下の2点が基準とされている<sup>9)</sup>。1つは、経済監査士法に定められた経済

7) BT-Drucksache 14/6456, S.14-15.

8) Vgl. Heinrich Bauer, Genossenschafts-Handbuch: begründet von Rolf Schubert/Karl-Heinz Steder, 2004(einschließlich der 7/2007 Lieferung vom Oktober 2007), § 63e Rn.4-12; Hans-Jürgen Schaffland u.a., Genossenschaftsgesetz: Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften: Kommentar von Lang/Weidmüller, 35. Aufl., 2006, § 63e Rn.4-5.

9) BT-Drucksache 14/6456, S.15.

監査士・経済監査会社に対する品質管理審査と同等で【gleichwertig】なければならないという点である。同等性を十分に考慮し、経済監査士法に定められている品質管理審査システムに基本的には依拠している。すなわち経済監査士会議所が運営する品質管理審査システムに参加することが、監査団体に義務付けられた（ド協63e条－63g条）<sup>10)</sup>。同システムに参加する前提として、監査団体は経済監査士会議所の会員になることが要求されている（下記「二」2(2)参照）。同会議所において品質管理審査に関する権限を有する品質管理審査委員会は、経済監査士・経済監査会社に対するのと同じ権限を、監査団体に対して有する。

他の1つは、経済監査士・経済監査会社が監査主体である商法上の決算監査人監査制度に対する協同組合監査制度の特殊性【Besonderheiten】を十分に考慮しなければならないという点である（上記1参照）。特殊性として本立法理由書では、以下の4点が特に列挙されている。第1に、監査団体監査の対象は、商法上の決算監査人監査におけるより広範であるという点である。第2に、監査団体監査は、協同組合法第1条を基礎にして遂行されるという点である。他のすべての団体と異なり協同組合に義務付けられている組合員助成が遂行されているのか否かを、監査団体は監査しなければならない。第3に、監査団体監査は、監査手続実施終了後の追跡手続き（後掲注(26)参照）を広範に含む世話監査【Betreuungsprüfung】<sup>11)</sup>であるという点である。第4に、協同組合監査制度の社団法上の構造が特殊であるという点である。例えば①監査団体は登記済社団であり（ド協63b条1項）、②協同組合は監査団体に加入した上で（ド協54条）、自らが加入している監査団体による監査を受けなければならない（ド協55条1項）、③会員協同組合が監査を委託するまでもなく、監査団体は会員協同組合の監査の委託を法的に受けている。このような構造ゆえに、監査団体は会員協同組合を監査する権限を有し、これに対応して会員協同組合は、加入している監査団体による監査を受けることを請求する権利を有するのである。

10) それゆえ協同組合法で経済監査士法の規定が大幅に準用され、又は同規定に準拠して協同組合法に規定が置かれている。なお経済監査士会議所におけるのと同様の品質管理審査システムをドイツ協同組合協会自由委員会（後掲注(23)参照）に独自に構築することも考えられるが、監査団体の数が少ないことを理由に断念されたようである（Vgl. Bauer, a.a.O.(Fn.8), § 63e Rn.8）。経済監査士会議所が運営する品質管理審査システムに参加する方が、経済監査士・経済監査会社と同じ枠組みで審査がなされ、社会に対する透明性もより増すであろう。

11) わが中央会監査の特質として伝統的に挙げられる「指導監査」に相当するので、——とりわけ彼我の比較をする際には、記述が複雑になるのを避けるため——「指導監査」という訳語を当てることも考えられる（拙著・前掲注(5)70頁）。しかし本稿では原語の有するニュアンスを重視し、——語感はいいとはいえないが——「世話監査」と敢えて邦訳した。

このような特殊性が十分に考慮され、協同組合法に特則が設けられるとともに、経済監査士法の改正が行われた<sup>12)</sup>。特殊性が考慮された代表的な例として第1に、監査団体の品質管理審査人として監査団体も登録できる旨定められた（下記「二」1(1)参照）。これに対応して品質管理審査人の登録の要件・手続きを定める品質管理審査規程【Satzung für Qualitätskontrolle】は、監査団体の登録についても定めを置くことになった（ド監査士57c条2項1号）。第2に、品質管理審査委員会の委員の中に、協同組合監査制度との関係を有する者を置くことが要求された（下記「二」3参照）。第3に、監督官庁が品質管理審査システムで一定の役割を演じている（下記「二」2(1)・「四」参照）。第4に、品質管理審査参加証明が付与されなかった場合の効果に関する特則である（下記「三」4(2)参照）。

以上の2つの基準に依拠して枠組み設計がなされた結果、経済監査士・経済監査会社に対する品質管理審査と異なる点もあるものの、監査団体も、経済監査士会議所が運営する品質管理システムに組み込まれたのである。

## 二 品質管理審査の関係者

### 1. 品質管理審査人

#### (1) 登録

ドイツでは品質管理審査手続きとして、ピア・レビュー方式が採用されている。ヨーロッパ委員会による2000年勧告では（上記「一」1参照）、品質管理審査手続きとして、①監査専門職団体若しくは監督官庁において採用されている者が、品質管理審査システムを運営し、同者自身が品質管理審査手続きを実施するモニタリング方式、又は②監査実務に携わっている同僚（ピア）が品質管理審査手続きを実施するピア・レビュー方式のいずれの方式でも差し支えないとされている（勧告2項）。ドイツでは後者が採用されたのである。

監査団体に対する品質管理審査では、ピアとして監査団体・経済監査士・経済監査会社が想定され、そのうち品質管理審査人【Prüfer für Qualitätskontrolle】として経済監査士会議所に登録されたものが、品質管理審査の主体になりうる（ド協63f条1項）。経済監査士・経済監査会社に対する品質管理審査の場合と異なり（ド監査士57a条3項1文）、監査団体も審査人になりうる。協同組合監査制度の特殊性が考慮されたことによる（上記「一」2参照）。

---

12) あるいは品質管理審査に関する経済監査士法の規定を準用しないことにより（ド協63g条2項参照）、特殊性が考慮されている。

監査団体が品質管理審査人として登録されるための要件・手続きについて、協同組合法に特別の定めが置かれている（ド協63f条2項）。もっとも下記の通り、協同組合監査制度の特殊性を損なわない範囲で、経済監査士・経済監査会社が登録されるための要件・手続き（ド監査士57a条3項）に準拠した定めとなっている。

登録を受けるために満たさなければならない要件は、以下の3つである。第1に、監査団体が3年以上監査権を有していることである（ド協63f条2項1文1号）。経済監査士・経済監査会社の登録要件に対応している（ド監査士57a条3項2文1号）。第2に、監査団体の理事の1人以上又は民法第30条によって任命された特別代理人の1人以上が、経済監査士法第57a条第3項に基づいて品質管理審査人として登録された経済監査士であることである（ド協63f条2項1文2号）。経済監査会社の登録要件に対応している（ド監査士57a条3項4文）。第3に、監査団体が、有効な品質管理審査参加証明（下記「三」4(2)参照）を付与されていることである（ド協63f条2項1文3号）。経済監査士・経済監査会社の登録要件に対応している（ド監査士57a条3項4文）。

登録手続きの詳細は、経済監査士会議所の定める品質管理審査規程に委ねられている（ド監査士57c条2項1号）。上記3つの要件を満たす監査団体から、経済監査士会議所に対して登録の申立てがなされた場合には、同会議所は登録をしなければならない（同規程3条1項2文・5文）。上記第1・第2の要件は、監査団体が証明しなければならない。第1の要件については、監督官庁（下記「四」参照）が監査権を付与した旨の文書を提出することによって証明するのが通常である（同規程4条4項2文）。登録の有効期限は付されない（同規程3条2項）。

## (2) 具体的な委託

経済監査士会議所は、下記の通り品質管理審査人選出手続きに関与するが（ド協63g条2項1文→ド監査士57a条6項1文-4文）、品質管理審査手続きを実施する主体ではない。主体は品質管理審査人である。品質管理審査を受けようとする監査団体は、品質管理審査人候補として3人までを品質管理審査委員会に提案する。提案に際しては品質管理審査遂行に必要な独立性（下記(3)参照）を各候補者が維持していることを候補者自ら確認【Unabhängigkeitsbestätigung】した書類を添付しなければならない（ド協63g条2項1文→ド監査士57c条2項6号、品質管理審査規程19条）。品質管理審査委員会は提案に対する拒否権を有しており、提案がなされた後4週間以内に、個々の提案又はすべての提案を、理由を付して



拒否できる。同委員会が拒否しない場合には、提案は認められたものとみなされる。すべての提案を拒否された場合には、審査を受けようとする監査団体は、品質管理審査人候補を新たに3人まで提案できる。

審査を受けようとする監査団体は、上記手続きで品質管理審査委員会に拒否されなかった候補者の中から品質管理審査人を選択し、審査の遂行を委託する（ド協63g条1項2文）。委託した場合には、①品質管理審査人、②審査の開始、③審査期間、④経済監査会社・監査団体に委託するときは、品質管理審査に責任を負う経済監査士（ド協63f条2項2文、ド監査士57a条3項5文）を挙げ、経済監査士会議所に遅滞なく書面で通知しなければならない（品質管理審査規程9条1文・2文）。品質管理審査遂行の委託を監査団体が受ける場合には、審査責任者は品質管理審査人として登録されている経済監査士でなければならない、加えて当該経済監査士は監査団体の理事又は民法第30条によって任命された特別代理人でなければならない（ド協63f条2項2文）。経済監査会社が委託を受ける場合に対応している（ド監査士57a条3項5文）。審査責任者にこのような要件を課すことにより、——品質管理審査の主体のレベルのみならず——個々の品質管理審査のレベルにおいても監査の質を保証しようとしている<sup>13)</sup>。

### (3) 独立性

品質管理審査が機能し、信頼できるものとして社会に受け入れられるためには、——監査におけるのと同様——審査を受ける監査団体から審査人が独立していることが決定的である<sup>14)</sup>。それゆえ経済監査士・経済監査会社・監査団体は、①資本関係、金銭上の結びつき若しくは人的結合が、審査を受けようとする監査団体との間に存在する場合、又は②不公正のおそれ（ド監査士49条）を基礎付けるその他の事情が存在する場合には、当該監査団体の品質管理審査人になることはできない（ド協63f条3項→ド監査士57a条4項1文）。監査団体については、経済監査士・経済監査会社には存在しない特殊な事情が存在する。東西ドイツ統一前に設立された監査団体は監査団体連合会【Spitzenverband】に加入しており、会員関係に基づき同連合会に対して賦課金支払義務を負っている（ド民58条2号）。監査団体連合会と監査団体の間にあるこのような経済的關係により、同連合会は

13) Peter Pöhlmann u.a., Genossenschaftsgesetz: Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften nebst umwandlungsrechtlichen Vorschriften für Genossenschaften: begründet von Eduard Hettrich/Peter Pöhlmann, 3. Aufl., 2007, § 63f Rn.4.

14) BT-Drucksache 14/3649, S.26.

独立性を喪失しており、同連合会は会員である監査団体の品質管理審査人になることができないのかが問題になる<sup>15)</sup>。しかし立法理由書によると、賦課金支払義務を負う団体法上の会員たる地位があるのみでは、独立性を喪失しない<sup>16)</sup>。

相互審査【wechselseitige Prüfungen】、すなわちA監査団体が自らの品質管理審査人であるB監査団体の品質管理審査を遂行することも許されない（ド協63f条3項→ド監査士57a条4項2文、品質管理審査規程6条6項1文）。循環審査【Ringprüfung】も相互審査の一種とみなされ、許されないのが原則である。例えばA監査団体がB監査団体の審査を遂行し、B監査団体がC監査団体の審査を遂行し、C監査団体がA監査団体の審査を遂行する場合である。ただし公正中立な第三者からみて不公正のおそれが存在しない場合には、循環審査は差し支えない（同規程6条6項2文）。

## 2. 監査団体

### (1) 品質管理審査が義務付けられている監査団体

監査団体に対して品質管理審査を義務付けた2001年法改正では（上記「一」1参照）、すべての監査団体が品質管理審査を受けなければならなかった（ド協旧63e条1項・2項2文）。しかし「2006年8月14日付けの協同組合法改正法【Gesetz zur Einführung der Europäischen Genossenschaft und zur Änderung des Genossenschaftsrechts vom 14. August 2006】」により、「貸借対照表総額が100万ユーロを超え、かつ売上高が200万ユーロを超える（ド協53条2項1文）」という基準を充たさない協同組合（いわゆる小協同組合）に対する監査は、品質管理審査の範囲から除外された（下記「三」2参照）。その結果、小協同組合のみを監査する監査団体は、品質管理審査を受ける義務はないという法的状況が生じた。更に「2007年9月3日付けの監査専門職監督改正法【Gesetz zur Stärkung der Berufsaufsicht und zur Reform berufsrechtlicher Regelungen in der Wirtschaftsprüferordnung (Berufsaufsichtsreformgesetz-

15) 監査団体連合会の定義は法律上なされておらず、どのような要件を充たす団体が同連合会に該当するのか明らかでない。例えば協同組合法上の監査団体として監査権を有している必要があるのか否かについて争いがある（肯定説としてSchaffland u.a., a.a.O.(Fn.8), § 56 Rn.3、否定説としてBauer, a.a.O.(Fn.8), § 56 Rn.24; Pöhlmann u.a., a.a.O.(Fn.13), § 56 Rn.9がある）。ここでは、どのような定義に依拠するのかは別にして、監査権を有している監査団体連合会が、品質管理審査人として登録されている場合を念頭に置いている。

16) BT-Drucksache 14/6456, S.17. A監査団体・B監査団体が同じ監査団体連合会に加入している場合に、A監査団体がB監査団体の審査人になることができるのかも問題になりうるが、本立法理由書によるとこのような「監査団体連合会を通じた結合」では、独立性を喪失しない。監査団体と監査団体連合会との間の直接的な関係と比べて間接的であるので、なおさら独立性を喪失しないということであろう。

BARefG) vom 3. September 2007】」では、2006年法改正によって生じた法的状況を明確にするために改正がなされた<sup>17)</sup>。これにより小協同組合のみを監査する監査団体は、品質管理審査を受ける義務のない旨が明文で定められたのである(ド協63e条1項3文)。

品質管理審査を本来は受けなければならない監査団体であっても、例外的に審査が免除(猶予)される場合がある。すなわち経済監査士会議所は監査団体の申立てに基づき、損害を避けるため、品質管理審査を受ける義務を一定期間免除することができる(ド協63e条3項1文・2文)。品質管理審査の遂行が監査団体にとって不相当な負担となっているような場合を意味すると解され、従来から例えば①新設された監査団体、②小規模の協同組合のみを会員とする監査団体については、このような場合に該当すると解されていた。2007年法改正により、品質管理審査の範囲に含まれる監査を初めて遂行する監査団体は、監査を始めるのに際し、品質管理審査への参加証明又は例外的に証明を猶予する許可を有していなければならない旨が明文で定められた(ド協63e条4項)。その結果、とりわけ上記①の監査団体については、猶予がより認められやすくなるようである<sup>18)</sup>。同項の規定により審査を猶予された場合には、初回監査の開始後遅くとも3年以内に品質管理審査を受けなければならない(ド協63e条4項)。

経済監査士会議所は、上記例外を許可するのに先立ち、監査団体の監督官庁(下記「四」参照)に意見を求めることができる(ド協63e条3項3文)。許可をするのか否かを決定するために必要とされる情報を、監査団体に関する情報を有している監督官庁から入手できるように保障しているのである<sup>19)</sup>。

## (2) 経済監査士会議所の会員

品質管理審査を受けるために監査団体は、経済監査士会議所の会員にならなければならない(ド協63g条1項1文)。品質管理審査に関して同会議所の権限を行使する品質管理審査委員会がなす諸措置(下記「三」4(3)(4)参照)に監査団体を服させるためには、その前提として会員たる地位が必要になるからである<sup>20)</sup>。品質管理審査のみに関する「部分的な会員たる地位」を取得すれば足りるが、更

---

17) BT-Drucksache 16/2858, S.45.

18) Vgl. BT-Drucksache 14/6456, S.17; BT-Drucksache 16/2858, S.45; Pöhlmann u.a., a.a.O.(Fn.13), § 63e Rn.17.

19) Vgl. BT-Drucksache 14/6456, S.17.

20) Vgl. BT-Drucksache 14/6456, S.18.

に自由意思に基いて「完全な会員たる地位」<sup>21)</sup>を取得することも可能である（ド監査士58条2項1文、同会議所定款2条2項1文）。完全な会員たる地位を取得した場合であっても、同会議所が定める「監査専門職に関する職業規則【Satzung der Wirtschaftsprüferkammer über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten Buchprüfers(Berufssatzung)】（ド監査士57条3項）」を遵守する義務を、監査団体は直接的には負わない<sup>22)</sup>。同会議所による監査専門職に対する監督【Berufsaufsicht】（ド監査士61a条以下）にも服さない（ド監査士58条2項2文、同会議所定款2条2項3文）。更に監査団体は同会議所の会員であっても、同会議所を監督する決算監査人監督委員会による監督に全面的に服するのではなく、監督官庁による監督に服する部分も広範である（下記「四」参照）。

### 3. 品質管理審査委員会

品質管理審査システムを運営するために、経済監査士会議所に品質管理審査委員会【Kommission für Qualitätskontrolle】が置かれている（ド監査士57e条1項1文）。同委員会は、決算監査人監督委員会が権限を有しない限り、品質管理審査に関するあらゆる事項について、同会議所の内部で権限を有する。監査団体に対する品質管理審査についていうと、とりわけ以下の事項については品質管理審査委員会が権限を有する（ド協63g条2項1文→ド監査士57e条1項5文）。①品質管理審査を受ける義務の例外的免除（猶予）の許可（上記2(1)参照）、②品質管理審査人の登録（上記1(1)参照）、③品質管理審査報告の受領（下記「三」4(1)参照）、④品質管理審査参加証明の付与・取消し（下記「三」4(2)(4)参照）、⑤監査団体に対する諸措置についての決定（下記「三」4(3)(4)参照）、⑥品質管理審査に関連してなされた決定に対する異議申立てへの回答である。

品質管理審査委員会の委員は理事会の推薦に基づき、審議会【Beirat】（ド監査士59条1項2号）で選出された経済監査士・宣誓帳簿監査士である。品質管理審査委員会は監査団体に対しても広範な権限を有しているため、協同組合監査制度に対して影響を及ぼしうる。それゆえ同委員会では、商法上の決算監査人監査制

21) Pöhlmann u.a., a.a.O.(Fn.13), § 63g Rn.1.

22) もっとも、監査団体の理事である経済監査士及び監査団体で使用されている経済監査士は、本職業規則を遵守する義務を負うので、——監査団体の特殊性が考慮された上で——少なくとも間接的には監査団体も本職業規則の遵守を要求されるといえよう（Vgl. BT-Drucksache 14/6456, S.17; Günter Spanier, Zur Qualitätskontrolle bei genossenschaftlichen Prüfungsverbänden – Besonderheiten des genossenschaftlichen Prüfungswesens –, in: Wpg56, S.917 Fn.32, S.923 Fn.61(2003)）。

度に対する協同組合監査制度の特殊性も考慮されうるよう保障されるべきである。そこで同委員会の委員のうち少なくとも1人は、協同組合監査制度に習熟しており、かつ協同組合監査で活動しているものでなければならないとされている（ド監査士57e条1項2文<sup>23)</sup>。委員は独立しており、いかなる指揮命令にも服しない（ド監査士57e条1項3文）。経済監査士会議所の理事会に対する報告義務も委員は負わない。品質管理審査委員会が決定すべき諸措置、及び同委員会の決定に対する監査団体からの異議申立てに対し、独立して自己の責任において委員は判断する<sup>24)</sup>。

### 三 品質管理審査の内容

#### 1. 品質管理審査のサイクル

品質管理審査が義務付けられている監査団体はすべて、従来3年ごとに審査を受けなければならなかったが（ド協旧63e条1項）、2007年法改正により審査サイクルは原則として6年に延長された（ド協63e条1項1文）。「6年」というサイクルは、ヨーロッパ委員会による2000年勧告（上記「一」1参照）、及びヨーロッパ議会・ヨーロッパ連合理事会で採択されたいわゆる決算監査人指令【**Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006**】で示された一般的な最高限度と同じである（同勧告3.4項、同指令29条1項(h)）。

ただし下記①から③の企業のうち発行する有価証券を上場しているものを監査する監査団体は、従来と同様3年ごとに品質管理審査を受けなければならない。

①協同組合、②持分・議決権の過半数が協同組合・監査団体に帰属している、株式会社・有限会社・「人的責任を負う自然人である社員が存在しない団体」、又は③一定の住宅関連企業である（ド協63e条1項2文）。上記勧告・決算監査人指令で

---

23) BT-Drucksache 14/6456, S.19. 本立法理由書によると、協同組合監査制度との関係を有する委員の選出については経済監査士会議所の理事会が、協同組合監査制度を代表するドイツ協同組合協会自由委員会【**Freier Ausschuss der Deutschen Genossenschaftsverbände**】と話し合いをすることが予定されている。ドイツにおける協同組合協会（監査団体）の種類・位置付けについては、Gunther Aschhoff/Eckart Henningsen, *Das deutsche Genossenschaftswesen: Entwicklung, Struktur, wirtschaftliches Potential*, 2. Aufl., 1995, S.49-54（関英昭＝野田輝久訳『新版 ドイツの協同組合制度——歴史・構造・経済的潜在力——』（日本経済評論社、平成13年）42-45頁）参照。

24) BT-Drucksache 14/3649, S.29. なお監査団体は、経済監査士会議所による監査専門職に対する監督には服さないため直接の関係はないが（本文2(2)参照）、品質管理審査は組織的にも人的にも同監督から分離されている（品質管理審査規程7条）。なぜなら本立法理由書によると、分離しなければ審査を通じて獲得した情報が同監督の手続きで利用されることにもなりかねず、審査への会員の協力が制限的になり、ひいては品質管理審査システムが会員に受け入れられなくなるおそれがあるからである。

は、「公共の利益を有する企業【Unternehmen des öffentlichen Interesses; Unternehmen von öffentlichem Interesse】」を監査する決算監査人については、審査サイクルを短縮するよう要求され（同勧告3.4項）、同指令では「3年」とされている（同指令43条）。公共の利益を有する企業として①上記勧告では上場企業のほか、金融機関・保険会社・UCITS（投資信託の一種）・一定の投資会社・年金基金が（同勧告5.1項）、②決算監査人指令では上場企業のほか、金融機関・保険会社が挙げられている（同指令2条13号）。もっとも決算監査人指令は、公共の利益を有する企業であっても上場していないものを監査する決算監査人については、3年へのサイクル短縮を強制していない（同指令39条）。それゆえ決算監査人指令が許容する枠内で、——経済監査士・経済監査会社について、3年への短縮が法定されている「公共の利益を有する企業」とは上場企業のみであることに倣って（ド監査士57a条6項8文、ド商319条1項1文）——上場企業を監査する場合のみ、監査団体は3年ごとに品質管理審査を受けなければならないとされているのである。そうすると金融機関である「信用事業を行う協同組合【Kreditgenossenschaften】」を監査する監査団体であっても、金融機関を監査することを理由にして当然に3年ごとの審査を受ける必要はない<sup>25)</sup>。

## 2. 品質管理審査の範囲

2006年法改正により、品質管理審査の範囲は大幅に縮小された。同改正前では審査は、「協同組合における監査団体の法定鑑定を含む監査、及び商法施行法第25条第1項に掲げられている会社及び企業における監査に及ぶ」と定められていた（ド協旧63e条2項2文）。このような定めによると、①定期的に行われる協同組合義務監査（ド協53条1項・2項<sup>26)</sup>）、②商法施行法第25条第1項第1文による決算監査人監査、③監査団体の指示による臨時監査（ド協57条1項2文）、④協同組合の機関による委託によってなされる自由意思に基づく監査、⑤法定鑑定（ド協11条2項3号・79a条2項、ド組織変更81条1項1文・125条1項1文・259条）が、審査の範囲に含まれていた<sup>27)</sup>。

25) Vgl. BT-Drucksache 16/2858, S.29, 32-33, 44.

26) 監査手続実施終了後の追跡手続き【Prüfungsverfolgung】（拙著・前掲注(5)124-135頁参照）が品質管理審査の範囲に含まれるのか否かについては、これを肯定する学説（Bauer, a.a.O.(Fn.8), § 63e Rn.21; Volker Beuthien, Genossenschaftsgesetz: Aktualisierungsband zur 14. Aufl., 2007, §§ 63e ff Rn.19; Marcus Geschwandtner/Marcus Helios, Genossenschaftsrecht: Das neue Genossenschaftsgesetz und die Einführung der europäischen Genossenschaft, 2006, S.197）と、否定する学説（Pöhlmann u.a., a.a.O.(Fn.13), § 62e Rn.10; Spanier, a.a.O.(Fn.22), S.922）が対立している。

27) Geschwandtner/Helios, a.a.O.(Fn.26), S.192.

しかし2006年法改正により現在では、品質管理審査は「協同組合法第53条第2項第1文に示されている協同組合における同法第53条第1項及び第2項による監査、並びに商法施行法第25条第1項に掲げられている会社及び企業における監査に及ぶ」に過ぎない（ド協63e条2項2文）。このような定めによると、——上記③が従来と同様に審査の範囲に含まれるのか否かについては明確でない見解もあるが——少なくとも上記④⑤はもはや品質管理審査の範囲に含まれず、上記①②のみに審査の範囲は限られると解するのが一般的である<sup>28)</sup>。加えて上記①についての品質管理審査は2006年法改正によって、「貸借対照表総額が100万ユーロを超え、かつ売上高が200万ユーロを超える協同組合」の義務監査に制限され、小協同組合に対する監査は審査の範囲から除外された。このような改正は、協同組合という法形態を小企業が利用しやすくするという2006年法改正の流れの中に位置付けられ、品質管理審査の範囲を制限する趣旨は大略以下のように説明できる。協同組合は、他の法形態とりわけ有限会社に対して著しく不利であるとされてきた。法人格を取得して小企業を営もうとする場合、有限会社であれば監査を受けることが義務付けられていないため（ド商316条1項1文）、品質管理審査の範囲に本来的に含まれない。これに対して小規模であっても協同組合であれば、監査団体に加入した上で（ド協54条）、その監査団体による監査を、小規模でない協同組合と同様の範囲で受けなければならない（ド協53条1項・旧2項）。このような状況を前提にして小規模の協同組合に対する監査も、従来は品質管理審査の範囲に含まれていた。監査費用は被監査協同組合が負担しなければならず（ド協61条、ド民58条2号）、そうすると品質管理審査にかかる費用も、最終的には監査団体の会員である被監査協同組合の負担になるため、小規模の協同組合にとっては高額のコストを負担する結果になっていた。そこでコスト負担を軽減し、協同組合という法形態を小企業が利用しやすくするために、小協同組合については年度決算書監査【Jahresabschlussprüfung】を免除し、それを前提にして小協同組合に対する法定監査を品質管理審査の範囲から除外したのである<sup>29)</sup>。

28) Bauer, a.a.O.(Fn.8), § 63e Rn.21; Geschwandtner/Helios, a.a.O.(Fn.26), S.193; Pöhlmann u.a., a.a.O.(Fn.13), § 63e Rn.12; Schaffland u.a., a.a.O.(Fn.8), § 63e Rn.8. もっともSchaffland u.a.では、本文③が品質管理審査の範囲に含まれるのか否か明確でない。品質管理審査の範囲を本文①②のみに制限することに対し、経済監査士会議所は反対意見を表明していた。経済監査士・経済監査会社に対する品質管理審査の場合と比べて審査義務が軽減され、協同組合監査団体を優遇することになることを理由に挙げている（Wirtschaftsprüferkammer, Stellungnahme zu dem Regierungsentwurf eines Gesetz zur Einführung der europäischen Genossenschaft und zur Änderung des Genossenschaftsrechts (BT-Drs. 16/1025 vom 13. März 2006), S.3）。以上と異なりBeuthien, a.a.O.(Fn.26), §§ 63e ff Rn.19-20は、本文⑤以外は品質管理審査の範囲に含まれうると解している。

29) Vgl. BT-Drucksache 16/1025, S.89, 91; Pöhlmann u.a., a.a.O.(Fn.13), § 63e Rn.14-16.

### 3. 品質管理審査の遂行

品質管理審査は、法律の規定に基づく品質保証（品質管理）に関する諸原則・諸措置が、全体として又は個々の監査業務遂行に際して遵守されているのか否かを監督するために行われる（ド協63e条2項1文）。監査団体内部では、監査の質が保証されるように（内部）品質保証システム【(internes) Qualitätssicherungssystem】が構築されているが（ド監査士55b条参照）、同システムは「監査団体のレベル」及び「個々の監査業務のレベル」という2つのレベルにおける諸原則・諸措置から構成されている（VO 1/2006, Tz.20参照）<sup>30)</sup>。品質管理審査では、同システムの適切性・有効性について審査される。適切性が認められるのは、職業上遵守しなければならない義務に対する違反が回避され、又は違反が生じたとしてもすぐに露見することが十分な確実性をもって保証されている場合である。有効性が認められるのは、監査団体で業務に従事する経済監査士・団体監査士・他のスタッフが、それぞれの責任に応じて品質管理に関する諸原則・諸措置について認識し、職務遂行に際して遵守・実行している場合である（VO 1/2006, Tz.12-13参照）。

審査の際に基準になるのは、経済監査士・経済監査会社については監査専門職団体が示した諸基準である。例えば①経済監査士会議所と経済監査士協会の共同見解で示された「経済監査士・経済監査会社における品質保証システムが備えておくべき諸要件【Gemeinsame Stellungnahme der WPK und des IDW: Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (VO 1/2006) vom 27. März 2006】」、②経済監査士協会が定めた審査基準である「経済監査士・経済監査会社における品質管理審査の遂行【Die Durchführung von Qualitätskontrollen in der Wirtschaftsprüferpraxis

30) 経済監査士・経済監査会社における（内部）品質保証システム（（内部）品質管理システム）を参考にとすると、監査団体レベルにおける諸原則・諸措置として、例えば①監査関係者が負う一般的な義務の遵守（とりわけ不公正のおそれの防止、独立性・公正不偏性）、②監査の引受け・継続・途中終了、③監査団体スタッフの人事（採用、教育、人事評価、専門知識の提供）、④監査の全体計画、⑤異議・非難への対処が考慮に値する。同様に個々の監査業務レベルにおける諸原則・諸措置として、例えば⑥監査遂行組織、⑦監査遂行に関する法律の規定・規範の遵守、⑧監査チームの指導、⑨専門家による助言の入手、⑩監査遂行の監督、⑪監査結果の最終審査が考慮に値する。上記2つのレベルの諸原則・諸措置に加えて、品質保証システムの適切性・有効性を監査団体内部で監視【Nachschau】するための諸原則・諸措置も更に設けられる（VO 1/2006, Tz.20参照）。このように品質保証システムは、3つの領域から構成されている（Vgl. Bauer, a.a.O.(Fn.8), § 63e Rn.22-26）。

もっとも協同組合監査制度の特殊性に鑑みると、例えば上記②のうち監査の引受けに関する諸原則・諸措置は、監査団体には当てはまらない（Spanier, a.a.O.(Fn.22), S.917）。なぜなら経済監査士・経済監査会社による監査（経済監査士監査）と異なり監査団体監査では、登記済協同組合は自らが加入している監査団体による監査を受けることを法律で強制され（ド協55条1項1文）、協同組合による監査団体への監査の委託は行われないためである。



(IDW PS 140) vom 02. März 2005】、③上記②審査基準に付属する「審査遂行上の注意点を示したチェックリスト【Checklisten zur Durchführung der Qualitätskontrolle (IDW PH 9.140) vom 12. April 2007】」である。確かにこれらの諸基準は、経済監査士・経済監査会社に関するものであり、監査団体に対して当然には拘束力を有しない。しかし——協同組合監査制度の特殊性に鑑み修正をした上であれば——これらの諸基準は、監査団体に対する品質管理審査においても基準になるものである<sup>31)</sup>。

#### 4. 品質管理審査の結果

##### (1) 品質管理審査報告

品質管理審査人は、審査の結果を品質管理審査報告にまとめなければならない(ド協63g条2項1文→ド監査士57a条5項1文)。ただし審査手続実施終了後、品質管理審査報告を作成して交付する前に品質管理審査人は、審査の結果について協議するため、監査団体の理事会・監事会と合同で会議を開かなければならない。審査終了会議【Schlussbesprechung】といわれる。その際報告に影響を与える指摘事項すべてについて、審査人は情報提供しなければならない(IDW PS 140, Tz. 76参照)。

品質管理審査報告は、委託者である監査団体に交付されるとともに、その謄本は審査終了後遅滞なく電子的方式【elektronische Form】で経済監査士会議所に提出される(ド協63g条2項1文→ド監査士57a条5項2文1号・6項6文。IDW PS140, Tz.84参照)。同報告には、①名宛人、②審査の対象・方法・範囲、③審査方法ごとの時間数、④品質管理審査人の構成・資格とともに、⑤審査結果の評価が記載される(ド協63g条2項1文→ド監査士57a条5項2文1号-5号)。

審査結果の評価について、品質保証システムにおける重大な欠陥又は審査妨害を審査人が確定しなかった場合には、審査人は次のように正当性を宣言しなければならない。監査団体に導入されている品質保証システムは、法律又は品質管理審査規程の要求に合致しており、監査団体における監査が正当に遂行されていることを十分な確実性をもって保証する、と(ド協63g条2項1文→ド監査士57a条5項3文)。これに対して重大な欠陥又は審査妨害を確定した場合には、審査人

---

31) Vgl. Spanier, a.a.O.(Fn.22), S.914-915. VO 1/2006にとって代わられた共同見解で示されていた「品質保証システムが備えておくべき諸要件【Gemeinsame Stellungnahme der WPK und des IDW: Zur Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (VO 1/1995)】」に準拠し、ドイツ協同組合ライファイゼン協会(DGRV)は、「協同組合監査団体における品質保証に関する指針【Leitlinie zur Qualitätssicherung im genossenschaftlichen Prüfungsverband】」を作成していた。同指針のその後の改正状況は、資料の制約により確認できなかった。

は上記宣言を限定し、又は拒絶しなければならない。限定又は拒絶するには理由を付さなければならない。品質保証システムの重大な欠陥が確定されたことを理由として限定する場合には、欠陥を取り除くための勧告をしなければならない（ド協63g条2項1文→ド監査士57a条5項4文－6文）。

## (2) 品質管理審査参加証明

品質管理審査人が品質管理審査報告で正当性を宣言した場合には（上記(1)参照）、経済監査士会議所は品質管理審査報告到着後、監査団体が品質管理審査に参加していることを証明する（ド協63g条2項1文→ド監査士57a条6項7文）。この品質管理審査参加証明【Teilnahmebescheinigung】には審査サイクルに対応して（上記1参照）、3年又は6年の有効期限が付される（ド協63g条2項1文→ド監査士57a条6項8文）。

品質管理審査報告で正当性の宣言が限定された場合にも（上記(1)参照）、経済監査士会議所は品質管理審査参加証明を付与する（ド協63g条2項1文→ド監査士57a条6項7文）。ただし品質管理審査委員会による諸措置の対象になる（下記(3)参照）。

これに対して正当性の宣言が拒絶された場合には（上記(1)参照）、経済監査士会議所は品質管理審査参加証明を付与せず、拒絶する（ド協63g条2項1文→ド監査士57a条6項9文）。もっとも、正当性の宣言が不当に拒絶された場合には、経済監査士会議所は同証明を付与することができる（ド協63g条2項1文→ド監査士57e条2項5文）。

①品質管理審査人として登録されていない者によって審査が遂行された場合（上記「二」1(1)参照）、②審査責任者となるための要件を充たしていない者が責任者であった場合（上記「二」1(2)参照）、及び③独立性の要件に違反する審査が遂行された場合にも（上記「二」1(3)参照）、品質管理審査参加証明は付与されない（ド協63g条2項1文→ド監査士57a条6項9文）。同証明が付与されない場合には、監査団体の監査権は休止する（ド協56条1項）。

監査権が休止する場合には、当該監査団体が加入している監査団体連合会は、協同組合理事会又は監査団体の申立てに基づき、他の監査団体、経済監査士又は経済監査会社を監査人として任命しなければならない。同連合会が監査人を任命しないか、又は監査団体がいずれの監査団体連合会にも加入していない場合には、管轄裁判所は（ド協10条）、協同組合理事会又は監査団体の申立てに基づき、監査人を任命しなければならない（ド協56条2項）。協同組合監査制度の特殊性が

考慮された規定である（上記「一」2参照）。

### （3）命令・特別審査

①監査団体に欠陥がある場合、②監査専門職に関する法に対する違反が、品質保証システムの欠陥が原因として生じている場合、又は③品質管理審査が、協同組合法第63e条から第63g条まで若しくは品質管理審査規程の定めにしたがって遂行されていない場合には、品質管理審査委員会は欠陥を取り除くための命令【Auflagen】を発し、又は特別審査を受けることを監査団体に命じることができる（ド協63g条2項1文→ド監査士57e条2項1文）。命令・特別審査に先立ち、同委員会は監査団体を聴聞しなければならない（ド協63g条2項1文→ド監査士57e条2項7文）。

命令が発せられた場合には、品質管理審査委員会が定める期間内に命令を実行に移さなければならない。この点について監査団体は書面で遅滞なく報告しなければならない。更に命令が実行に移されたか否かを特別審査の枠内で監督するという方法で、命令と特別審査を組み合わせることも差し支えない<sup>32)</sup>。特別審査を命じる際には同委員会は、他の審査人への審査の委託を決定することも可能である（ド協63g条2項1文→ド監査士57e条2項2文）。

監査団体が命令・特別審査に従わない場合には、品質管理審査委員会は25,000ユーロ以下の強制金【Zwangsgeld】を監査団体に科すことができる（ド協63g条2項1文→ド監査士57e条3項1文）。

### （4）品質管理審査参加証明の取消し

品質管理審査委員会は、正当性の宣言（上記(1)参照）を拒絶すべきあったことを事後的に確定した場合には、品質管理審査参加証明を取り消す。また独立性の要件（上記「二」1(3)参照）に違反する審査が遂行された場合には、品質管理審査委員会は同証明を取り消さなければならない（ド協63g条2項1文→ド監査士57e条2項3文・4文）。更に協同組合法第63e条から第63g条まで又は品質管理審査規程の定めに対する重大な違反があるような品質管理審査が遂行されていた場合には、品質管理審査委員会は、品質管理審査を受ける義務が履行されていない旨を確定し、同証明を取り消す（ド協63g条2項1文→ド監査士57e条2項6文）。同証明を取り消すに先立ち品質管理審査委員会は、監査団体を聴聞しなければならない（ド協63g条2項1文→ド監査士57e条2項7文）。

---

32) BT-Drucksache 14/3649, S.29.

強制金を繰り返し科されたにもかかわらず監査団体が、命令その他の諸措置（ド協63g条2項1文→ド監査士57e条2項）を適時に実行に移さず、又は完全には実行しない場合には、品質管理審査委員会は品質管理審査参加証明を取り消さなければならない（ド協63g条2項1文→ド監査士57e条3項2文）。

#### 四 品質管理審査に対する監督

経済監査士会議所に対して専門的な公的監督【öffentliche fachbezogene Aufsicht】をするために、決算監査人監督委員会【Kommission für die Aufsicht über die Abschlussprüfer in Deutschland(Abschlussprüferaufsichtskommission)】<sup>33)</sup>が置かれている（ド監査士66a条1項1文・3項1文）。同監督委員会は、6名から10名の名誉職の【ehrenamtlich】委員によって構成されている。委員は、就任前の5年間は経済監査士会議所の個人会員であった者であってはならず、とりわけ会計・金融・経済・学術・法曹のいずれかの分野で活動し、又は活動していた者の中から、連邦経済科学技術省によって任命される。任期は4年である。委員は、経済監査士会議所から独立しており、その指揮命令に服さない（ド監査士66a条2項）。

監督の一環として決算監査人監督委員会は、——経済監査士・経済監査会社のみならず監査団体に対する——品質管理審査を監督する権限を有する。具体的には①品質管理審査が適切かつ相当に遂行されているのか否かを監督し、これについて意見を述べ、②品質管理審査の更なる発展・改良について勧告し、③品質管理審査に対する監督について年次計画・活動報告を公表する（ド協63g条2項1文→ド監査士66a条6項5文。ド協旧63g条2項1文→ド監査士旧57f条2項<sup>34)</sup>参照）。品質管理審査を監督するために同監督委員会は、審査に参加することができる。すなわち品質管理審査委員会の会議に出席し、必要な説明を受け、書類等を閲覧する権限を有している（ド協63g条2項1文→ド監査士66a条3項2文・3文）。個々

33) 決算監査人監督委員会の設置経過について、千葉修身「ドイツ「決算監査人監督法」に関する基礎研究」明大商学論叢88巻3号1頁（平成18年）参照。

34) 従来は、品質管理審査に対する決算監査人監督委員会による監督について、経済監査士法に独立の条文（ド監査士旧57f条）が設けられており、協同組合法も同条文を準用していたが（ド協旧63g条2項1文→ド監査士旧57f条）、2007年法改正により同条文が削除された。なぜなら同条文に定められていた内容は、経済監査士法第66a条・第66b条で完全に表現されており、規制の重複を避けるためである（BT-Drucksache 16/2858, S.34）。本立法理由書でも述べられているように、改正による内容上の変更はなく、品質管理審査の領域における決算監査人監督委員会の法的地位に変更はない。このような状況を考慮して本文では、品質管理審査に関する同監督委員会の権限について具体的に定めていた旧条文の文言に依拠して記述した。

の審査終了会議への出席も可能である<sup>35)</sup>。

しかしながら監査団体に対する品質管理審査を監督する権限すべてが、決算監査人監督委員会に属しているのではない。経済監査士・経済監査会社に対する品質管理審査の監督では同監督委員会に付与されていても、監査団体に対する品質管理審査の監督では同監督委員会に代わって、監査団体に対して一般的な監督権限を有する監督官庁（ド協63条・64条）に付与されている権限もある。同監督委員会に付与すると、監督官庁が従来から有していた監督権限と抵触する可能性のある権限については、監督官庁が専属的に有することとされたのである<sup>36)</sup>。例えば第1に、経済監査士会議所は、品質管理審査参加証明が取り消されるべきであること、又は同証明が付与されるべきではないことを認識している場合には、同証明を取り消し又は付与しないという決定をする前に——決算監査人監督委員会ではなく（ド監査士57e条2項8文の準用なし）——当該監査団体の監督官庁に、経過について「提出し【vorlegen】」<sup>37)</sup>しなければならない（ド協63g条3項1文）。第2に、品質管理審査参加証明が付与されない場合（上記「三」4(2)参照）、又は同証明が取り消された場合には（上記「三」4(4)参照）、品質管理審査委員会は——決算監査人監督委員会ではなく（ド監査士57a条6項10文の準用なし）——当該監査団体の監督官庁に遅滞なく報告しなければならない（ド協63g条3項2文）。このように事後の報告が義務付けられた理由について、立法理由書では大略以下のように説明されている。監督官庁は協同組合法第64条に基づき監査団体を監督する。監督を遂行するには、とりわけ課せられた事業を監査団体が遂行できるのか否かを判断するには、品質管理審査参加証明の拒絶・取消しは大きな意義を有する。それゆえ品質管理審査委員会は、同証明の拒絶・取消しの事実について監督官庁に遅滞なく報告しなければならない。品質管理審査委員会による報告は監督官庁にとって、監査権剥奪が考慮に値するのか（ド協64a条）、又は法定事業の遂行を促すために監査団体に対して少なくとも命令を発することを要するのか（ド協64条）について吟味する契機になる<sup>38)</sup>。

35) Volker Beuthien, Genossenschaftsgesetz, 14. Aufl., 2004, §§ 63e ff Rn.43.

36) Vgl. BR-Drucksache 665/1/04, S.2-3; Pöhlmann u.a., a.a.O.(Fn.13), § 63g Rn.11.

37) 「提出し【vorlegen】」とは、監督官庁への単なる情報提供【Unterrichtung】ではなく、手続参加にすぎない諮問【Konsultation】でもない。経済監査士法第66a条第4項が類推されて監督官庁は、品質管理審査参加証明の取消し・拒絶について経済監査士会議所に再審議させるための差戻権を有し、最終決定権も有している。Pöhlmann u.a.はこのように解した上で、経済監査士会議所・監督官庁の権限をめぐる規制の矛盾を指摘している（Pöhlmann u.a., a.a.O.(Fn.13), § 63g Rn.12）。

「vorlegen」の意味を上記のように解すると、「vorlegen」に「提出し」という訳語を当てるのは——原語が有する本来の意味に照らすと——適切でないようにも思われるが、より適切な訳語を思いつかないため、本稿ではさしあたり「提出し」という訳語を当てておく。

## 終わりに

わが公認会計士監査では、一定水準以上の監査の質を確保すべく監査事務所内部で品質管理が行われ、その状況を、日本公認会計士協会に加えて公認会計士・監査審査会が更に二重に監督する。これに対して中央会監査（農業協同組合中央会監査）では、中央会内部で品質管理は行われているものの、——行政庁による一般的な監督は別にして（とりわけ農協93条-95条）——品質管理に対する外部者による監督が欠如している。協同組合において公認会計士監査に代わって外部監査を担う中央会監査には、公認会計士監査との同等性が求められているが、監査の質の確保が公認会計士監査と同等であるとはいい難く、改善の余地がある。そこで本稿では、品質管理に対する外部者による監督を行う枠組みを設計するに際しての示唆を得るべく、「ドイツ協同組合法上の監査団体（中央会）の内部における品質管理」に対する外部者による監督について紹介しつつ、ささやかな考察をした。

ドイツでは外部者による監督として、品質管理審査が義務付けられている。審査システム設計に際しての基本的な観点は、協同組合監査制度の特殊性を考慮しながらも、経済監査士監査におけるのと同等のものにするということである。このような観点から、経済監査士会議所が運営する品質管理審査システムに、監査団体も組み込まれている。これにより経済監査士・経済監査会社と同じ枠組みで審査がなされ、協同組合独自の品質管理審査システムを設置する場合に比べて、社会に対する透明性もより増すであろう。わが中央会監査における監査の質を、公認会計士監査におけるのと同等の水準に確保するための枠組みを設計するに際し、「特殊性に配慮しつつ同等性を確保する」という観点からなされているドイツにおける品質管理審査のあり方は示唆に富む<sup>39)</sup>。

実際界では中央会監査について、内閣府に設置されている規制改革会議で平成19年度から検討がなされているようである（「規制改革・民間開放の推進に関する

38) BT-Drucksache 14/6456, S.18. 前掲注(37)のように監督官庁が最終決定権を有すると解すると、証明の拒絶・取消しについて監督官庁が事後に報告を受ける意味があるのかは疑問である（Vgl. Pöhlmann u.a., a.a.O.(Fn.13), § 63g Rn.13）。事前の報告は2004年法改正によって導入され、それ以前は事後の報告のみであった。そうすると同改正以前においては事後の報告は、本立法理由書で示された意味を有していたといえよう。

39) 具体的には、例えば以下のような枠組みが考慮に値する。日本公認会計士協会が行う品質管理レビューを、中央会（全国農業協同組合中央会）も受ける。その結果を受けて公認会計士・監査審査会がモニタリングを行う。ただし——公認会計士監査におけるのと異なり——同審査会がモニタリングのすべてを行う権限を有するのではなく、中央会に対して一般的な監督権限を有する行政庁もモニタリングの一部を担う。品質管理レビューを受ける前提として、品質管理レビューに関する「部分的な会員たる地位」を、日本公認会計士協会において中央会が取得することを義務付ける。

る第3次答申（平成18年12月25日）」Ⅲ10(4)⑤)。上記答申に先立つ第2次答申（平成17年12月21日）では、一層の公平性・透明性を確保するという観点から、中央会監査の第三者性の更なる強化方策の検討が提唱されている（同答申Ⅳ3(2)①ウ）。してみれば社会に対する透明性や公認会計士監査との同等性の観点が、実際界でも重視されているともいえる。どのような点について具体的に検討されているのかは、本稿執筆時点で知るところではないが、中央会内部における品質管理に対する外部者による監督の強化方策の検討をするのであれば、その際にも一方でこのような観点を重視することは的を射ているように思われる。他方、協同組合の特殊性を考慮するという観点も無視しえない。今後は実際界の動向にも、より注目したい。

---

<法律名略語>

ド監査士 ドイツ経済監査士法【Wirtschaftsprüferordnung】

ド協 ドイツ協同組合法【Genossenschaftsgesetz】

ド商 ドイツ商法【Handelsgesetzbuch】

ド商施 ドイツ商法施行法【Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuche】

ド組織変更 ドイツ組織変更法【Umwandlungsgesetz】

ド民 ドイツ民法【Bürgerliches Gesetzbuch】