

IDW 監査基準第 340 号の改定の制度的意味 —ドイツにおけるリスク早期認識システムの監査制度—

紫関 正博[※]

I. はしがき

拙稿「IDW 監査基準第 981 号¹⁾ (IDW Prüfungsstandard 981, 略称, IDW PS 981, 以下, 第 981 号とも略記) の制度的役割—ドイツにおけるリスク・マネジメント・システム (Risikomanagementsystem, 以下, RMS とも略記) 監査の制度—²⁾ では, 第 981 号が設定および公表された制度的意味を考察した。その際, 第 981 号が企業家としての意思決定の準備の際に生じる追加的なリスクを含めたリスク・マネジメント (Risikomanagement, 以下, RM とも略記) 監査の実務と経済監査士による監査手続を含めた RMS 監査の実務指針となっていることに着目した³⁾。その上で, 第 981 号の制度的役割が, 個々のドイツ上場株式会社の RM 監査と RMS 監査という 2 つの監査実務に, 社会的信頼性の確保を通じて, これらの監査実務を制度化することにより, このことによって, 特定のリスクを伴う会計数値 (金額) が財務諸表上に表示されることを論じた⁴⁾。このように, RMS 監査を中心に据えて, 上記 2 つの監査実務に対する第 981 号の設定および公表の制度的意味を考察した⁵⁾。

これに対して, 本稿は, RM 監査を中心に据え, RMS 監査全体を捉えて, 2020 年 6 月 25 日に改定された IDW 監査基準第 340 号 (IDW Prüfungsstandard 340, 以下, 第 340 号とも略記) の改定の内容を主な研究対象とする。その上で, リスク早期認識システムの監査に関する第 340 号の改定の制度的意味を論じる⁶⁾。以下では, 第 340 号の改定の経緯と理由を示す。

2019 年 7 月 15 日, 社団法人ドイツ経済監査士協会 (Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland

e.V., 以下, IDW と略記) の中央専門委員会 (Hauptfachausschuss, 略称, HFA) は, ドイツ株式法⁷⁾ (Aktiengesetz, 以下, AktG と略記) 第 91 条第 2 項⁸⁾ に従ったリスク早期認識システムの監査に関する第 340 号の草案を公表した⁹⁾。その後, 2020 年 6 月 25 日, 改定された第 340 号は成立した¹⁰⁾。第 340 号の草案の文言の中で, 改定の理由が, 次のように述べられている。「IDW PS 340 の改定が必要になったのは, とりわけ, 1998 年の企業領域における統制および透明性に関する法律 (KonTraG)¹¹⁾ による AktG 第 91 条第 2 項の導入と 2000 年の IDW PS 340 の成立以降に生じた企業の実務の展開をコーポレート・ガバナンス・システムの設置 (Einrichtung) と監査の領域に斟酌するためである。そのことによって, AktG 第 91 条第 2 項に従った措置の基礎的要素が, リスク・マネジメント・システムとコンプライアンス・マネジメント・システムの設置と監査に対して展開された基礎的要素に依拠して具体化された」¹²⁾。この文言によれば, 第 340 号の改定の理由は, コーポレート・ガバナンス・システムの設置と監査の領域に企業の実務の展開を考慮し, AktG 第 91 条第 2 項に従った措置の基礎的要素を, リスク・マネジメント・システムとコンプライアンス・マネジメント・システムの設置と監査に適合させることであることが窺える¹³⁾。これに見合った監査の実務が, 第 340 号の監査基準によって合理化されることになる。

II. 先行研究と問題提起

(1) 旧第 340 号下のリスク早期認識システムの

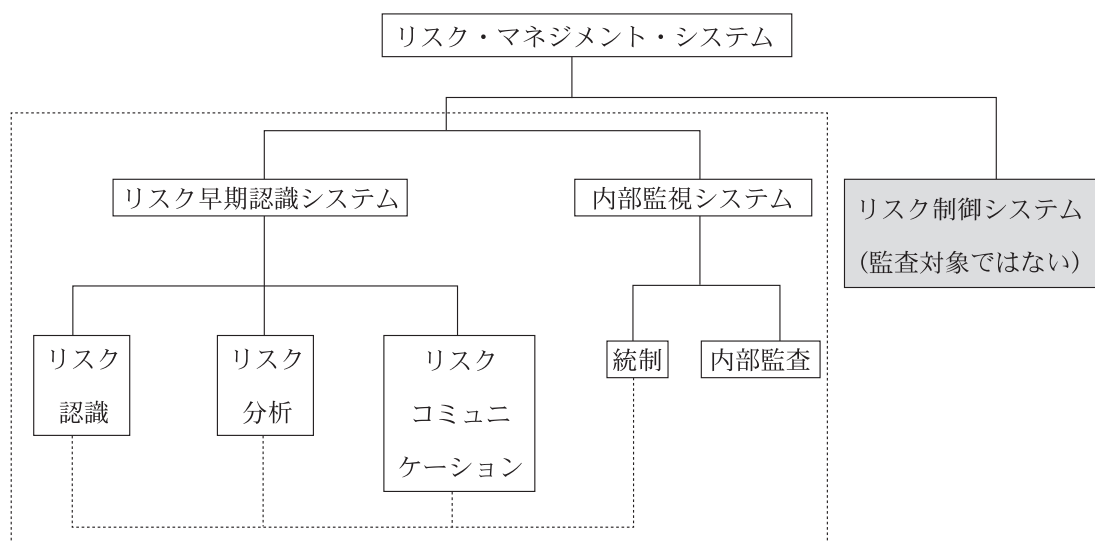
※ 青森公立大学准教授

監査に関する先行研究

旧第 340 号では、決算監査人に、ドイツ上場株式会社の取締役会が会社の存続を危うくする推移動向を早期に認識するために設置したリスク早期認識システムの監査の実施を義務づけた¹⁴⁾。これまでに、小松 (2007) の先行研究によって、旧第 340 号下の RM の監査対象が、次のように明らかにされている。「株式会社第 91 条第 2 項により取締役により講じられる措置で、監査対象とされるのは、(中略—筆者注) リスク早期認識システムと内部監視システムである」¹⁵⁾。この指摘から、旧第 340 号下の RM の監査対象が、リスク早期認識システムと内部監視システムであったことを確認できる。つまり、旧第 340 号下の RM の監査対象に、リスク制御システムは含まれていなかったわけである¹⁶⁾。(図表 1 を参

照—筆者注)

小松 (2007) の先行研究によれば、「すなわち、リスクマネジメント全体は、IDW の職業身分上の法律解釈によれば、商法典第 317 条第 4 項¹⁷⁾の意味における監査対象ではない。むしろ、決算監査人は、いわゆる『リスク早期認識システム』を監査しなければならないのである」¹⁸⁾。リスク早期認識システムは、「(従来の一筆者注) IDW PS 340 においては、存続を危うくする発展動向の早期認識に向けられた、リスクマネジメントの重要な視点の一部」である¹⁹⁾。上述のように、小松 (2007) の先行研究によって、HGB 第 317 条第 4 項にいうリスク・マネジメントの監査対象が RMS 全体ではなかったことが明らかにされている²⁰⁾。



図表 1 商法典第 317 条に従ったリスク・マネジメントとその監査対象

出典：小松義明 (2007), 前掲論文 (注 14), 61 頁「図 1 商法典 317 条に従うリスクマネジメントとその監査対象」²¹⁾ を若干修正の上、筆者作成。

(2) 問題提起

2020 年 6 月 25 日に改定された第 340 号下のリスク早期認識システムの監査の監査対象には、リスク制御装置が含まれる²²⁾。この理由は、第 340 号の草案における、リスク制御装置に関する次の文言から見てとれる。『『正味のリスク』 („Netto-Risiken“) を考慮することが、AktG 第 91

条第 2 項に従った措置の基礎をなしている。つまり、第一に、把握されるべきリスク全体のリスク評価において、取締役会によって講じられたリスク制御措置が考慮される。かくして、リスク制御は、AktG 第 91 条第 2 項に従った (監査されるべき) 取締役会による措置の枠組みにおける基礎的要素である」²³⁾。この文言から、把

握されるべき企業によるリスク全体のリスク評価に含まれるリスク制御装置を監査対象とするために、改定された第340号が制度化されたことを読みとれる。このことに関して、ドイツの論者も、次のように言及している。即ち、「リスク評価の枠組みにおいて、リスク制御装置が考慮されなければならないことから、リスク制御は、AktG第91条第2項に従った措置の一部であり、したがってまた、HGB第317条第4項に従った監査対象である。それによれば、リスク制御は、監査人が監査に含まなければならないAktG第91条第2項に従った措置の基礎的要素でもある」²⁴⁾。つまり、リスク制御は、決算監査人が監査対象に含まなければならないAktG第91条第2項に従った措置の一部であり、HGB第317条第4項に従った監査対象である。かくして、第340号下のリスク早期認識システムの監査の実務において、リスク制御が監査対象となるわけである²⁵⁾。

2017年3月3日、RMSの監査に関わる監査基準である第981号²⁶⁾の成立後、第340号の下、リスク早期認識システムの監査対象に、企業によるリスク評価の枠組みにおけるリスク制御装置がなぜ含まれることになったのか。本稿では、この問題を提起し、以下の章で、この問題を明らかにする。先ず、第III章において、新旧第340号の下で、RMおよびRMSの監査に有益とされている、存続を危うくする推移動向をもたらす可能性を有するリスク集約(Risikoaggregation)のために用いられるモンテ・カルロ・シミュレーション(Monte-Carlo-Simulation)による企業のRMを考察する。その際、ドイツ論者の論稿に基づいて、ミュンヘン空港有限責任会社(Die Flughafen München GmbH、以下、FMGと略記)のモンテ・カルロ・シミュレーションを用いたRMの方法を取り上げる。第IV章では、第340号の主な変更点を取り上げ、第340号の改定に伴う内容を吟味し、リスク早期認識システムの監査、年度決算書の監査ならびに状況報告書の監査の三者の関係を考察する。むすびでは、ドイツにおける第340号に従ったリスク早期認識システムの監査の制度的意味を論じることとする。

III. 新旧第340号におけるリスク集約とモンテ・カルロ・シミュレーション

本章では、新旧第340号に従ったリスク早期認識システムの監査の下で、存続を危うくする推移動向に対してリスク集約を行う際に、モンテ・カルロ・シミュレーションを用いてRMを行う企業の方法を考察する。その際、Schöll/Eichhorn/Gleißnerの論稿「ミュンヘン空港のリスク・マネジメントにおけるモンテ・カルロ・シミュレーションーリスク評価とリスク集約のためのシミュレーションの方法」²⁷⁾を考察対象として、ドイツ企業であるFMGのRMにみるモンテ・カルロ・シミュレーションの方法を紹介する。

先ず、社団法人ドイツ連邦観光業協会(Bundesverband der Deutschen Tourismuswirtschaft e.V.、略称、BTW)のウェブサイトでは、FMGの特徴が、次のように表わされている。「1949年に設立されたFMGの株主は、会社持分の51%をバイエルン自由州、26%をドイツ連邦共和国、23%を州都ミュンヘンが占めている。FMGは、1992年5月17日に開港したミュンヘン空港を運営しているが、この空港は、その増大する成果により、この間にも旅客数が最も多い欧州の空港の第7位に位置している。2007年、ミュンヘン空港は、またしても3,400万人の乗客数という記録的成果を達成した。コンツェルン売上高は10億ユーロにも及んだ。(改行一筆者注)ミュンヘン空港の最も重要な成長要因は、ルフトハンザとその提携航空会社(Star-Alliance-Partner)の交通結節点(Drehscheibenverkehr)にある。継続的な成長を考慮するならばー2020年には5,700万人の航空機の乗客数が予測されておりーFMGは走路の最大能力の拡張(Erweiterung ihrer Bahnkapazitäten)を計画している。そのために、2007年秋には、第3滑走路と発走路の計画承認の手續に着手した」²⁸⁾。FMGは、近年、旅客数の増加が見込まれたミュンヘン空港を運営する有限責任会社である²⁹⁾。

次に、Schöll/Eichhorn/Gleißnerの言及から、FMGの規模を確認すると、「FMGは、1949年の設立以降、ミュンヘン空港ー1992年以降は、エルディンガー・モスの用地(Standort Erdinger

Moos) (を含めた新しい空港—筆者注)—を運営する。ミュンヘン空港は、国際ランクのバイエルン州の航空交通の要衝 (Luftverkehrsdrehkreuz) として、フランクフルト・アム・マイン空港に次ぐ旅客を基礎としたドイツ第2位の空港である³⁰⁾。FMGは、『フル・サービス事業者』 („Full-Service-Operator“) として、空港マネジメントの領域全体でサービスを提供し、2018年の4,600万人という最高水準の旅客数の際には、長期にわたるプラスの動向を記録した³¹⁾。このように、FMGが運営するミュンヘン空港は、成長著しいドイツ第2位の旅客数を誇る空港として有名である³²⁾。また、「航空交通の要衝は、ドイツのように、世界的に成長部門である。社会的基盤の整備 (der Ausbau der Infrastruktur) は、そのことを持続的に顧慮しなければならない。しかしながら、大規模に構想化された社会的基盤のプロジェクトこそ、計画された財政予算 (das geplante finanzielle Budget) を上回るとの声 (Ruf) がある。このことは、2015年からの『ヘルティ・スクール・オブ・ガバナンス』 („Hertie School of Governance“) の研究によって証明された。ドイツにおける170の公共の社会的基盤の大規模プロジェクト (öffentlichen Infrastruktur-Großprojekten) の評価は、航空運輸産業における社会的基盤の大規模プロジェクトは計画よりも平均で33%多く費用がかかるという結論に到達した。建造物プロジェクト (Gebäudeprojekten) の領域では、この数値は44%にも達する。その上、大規模プロジェクトは、計画よりもしばしば長くかかる³³⁾。このように、ドイツの航空運輸産業における社会的基盤の大規模プロジェクトは、計画された財政予算を上回り、計画された期間よりも長期化することが指摘されている³⁴⁾。

続いて、ドイツ企業のFMGに焦点を当てると、「企業家の意思決定は、絶えず不確実性と、したがってまた、リスクと結合している。確率分布を用いたリスク集約を通じて、企業管理に関する意思決定の基礎の改善に利用するために、ミュンヘン空港はリスク評価の課題を取り上げ、RMにおいてモンテ・カルロ・シミュレーションを導入している³⁵⁾。このモンテ・カルロ・シミュレーションを用いる利点は、「さらには、(例えば、貸借対

照表、損益計算書ならびにキャッシュ・フロー計算書の) モデルであるモンテ・カルロ・シミュレーションによって、相応するリスクとそれらから生じる計画の帯域幅 (Bandbreitenplanung) と結合して、決定的評価でも不可能であったであろう新しい認識を獲得することができる。」³⁶⁾ ことにあり、「重要な意思決定 (経営判断の原則 (AktG第93条³⁷⁾) の要件) において損益とリスクを相互に比較考慮する際には、リスク・マネジメントによって企業管理を支援する他に、モンテ・カルロ・シミュレーションを用いたリスク集約の転換によって、企業全体のリスク意識も改善することができる³⁸⁾。さらには、「それ以上に出て、リスク集約によって、例えば、起こり得る (AktG第91条第2項にいう) 『存続を危うくする推移動向』 („bestandsgefährdenden Entwicklungen“) を明らかにする法的要件が満たされることになる。周囲に与える影響力 (Ausstrahlwirkungen) を基礎とすると、このことは、有限責任会社にも重要である。」³⁹⁾ とする。このように、モンテ・カルロ・シミュレーションの利用がドイツ上場株式会社のリスク意識を高め、リスク評価を可能とし、このことは、リスク集約の必要性を有する有限責任会社であるFMGのリスク・マネジメントにも当てはまるという⁴⁰⁾。

上述のように、2000年の旧第340号の制定以降、リスク集約がリスク・マネジメント・システムの中心的な任務であった⁴¹⁾。なぜならば、リスク集約において、先ず第一に、損失の高さと発生確率に関する適切な分布によって、個々のリスクが定量化されるからである⁴²⁾。その後、相応する企業計画の状況 (例えば、貸借対照表あるいは損益計算書) との差異をもたらす可能性のあるリスクの帰属が行われ、同じようにして、個々のリスクの間の相互関係が示される⁴³⁾。リスク集約を目的としたモンテ・カルロ・シミュレーションを用いることによって、成果のバリエーションに対して、リスクの起こり得る影響の帰納的推理が行われ、例えば、年度剰余額の帯域幅を表すことができる⁴⁴⁾。(図表2を参照—筆者)

図表2は、Schöll/Eichhorn/Gleißnerに従った計画損益計算書の事例を表わしたものである。そこでは、販売数量の増減に伴う金額が売上高3,000

の4%分の120だけ生じ得ること、大口顧客の損失600が5%の発生確率で生じ得ること、法的賠償責任による損失発生額の130が3%の発生確率で生じ得ること、機械の欠損から生じる損失80が2%の発生確率で生じ得ることを示している。販売数量に伴う金額の増減はそれぞれ売上高の増減をもたらす。大口顧客の損失は600だけ売上高の減少をもたらす。さらには、法的賠償責任による

損失130と機械の欠損から生じる損失80が生じるときは、それぞれの損失額は臨時費用の金額に計上される。こうして、売上高にプラスもしくはマイナスをもたらす要因と臨時費用の項目にマイナスをもたらす要因を加味した両者の金額は、最終的に、税引前利益の金額に影響を与えることになる。

販売数量	大口顧客に基づく損失	法的賠償責任	機械の欠損
-/+ 4%	-600 mit p=5%	-130 mit p=3%	-80 mit p=2%

計画損益計算書	
売上高	3,000
-材料費	1,500
=補償貢献額	1,500
-人件費	700
-その他の費用	500
(リスク費用の控除前)	(100)
-損耗に対する控除	200
=事業損益	100
-利子費用	0
-臨時費用	0
=税引前利益	100

図表2 モンテ・カルロ・シミュレーションを用いた計画損益計算書
 出典：Schöll, S. / Eichhorn, D. / Gleißner, W., a.a.O., S. 29, 図表2,
 モンテ・カルロ・シミュレーションの方法の一部を筆者作成。

続いて、図表3は、Schöll/Eichhorn/Gleißnerに従った図表2のモンテ・カルロ・シミュレーションを用いた計画損益計算書のパターンS₁からパターンS_nを表わしたものである。パターンS₁からパターンS₄の計画損益計算書の各項目の金額は、図2の計画損益計算書の金額を基礎としている。パターンS₁における売上高2,880は、売上高3,000に対する4%分の販売数量の減少に伴う

金額120が考慮され、パターンS₄における売上高3,120は、売上高3,000に対する4%分の販売数量の増加に伴う金額120が考慮されている。パターンS₂の売上高2,400は、大口顧客の損失600が計上されている。また、パターンS₁からパターンS₄の材料費の金額は、それぞれ、売上高の金額の2分の1である。次に、臨時費用をみると、パターンS₂の臨時費用130は、法的賠償責任の

損失を、そして、パターン S₃ の臨時費用 80 は、機械の欠損から生じ得る損失の計上額を表わして

いる。(図表 3 を参照—筆者)

	S ₁	S ₂	S ₃	S ₄	S _n
売上高	2,880	2,400	3,000	3,120	…
材料費	-1,440	-1,200	-1,500	-1,560	…
補償貢献額	1,440	1,200	1,500	1,560	…
人件費	-700	-700	-700	-700	…
その他の費用	-500	-500	-500	-500	…
(リスク費用の控除前) (100)	(100)	(100)	(100)	(100)	…
減耗に対する控除	-200	-200	-200	-200	…
事業損益	40	-200	100	160	…
利子費用	0	0	0	0	…
臨時費用	0	130	80	0	…
税引前利益	40	-330	100 ⁴⁵⁾	160	…

図表 3 モンテ・カルロ・シミュレーションを用いた
パターン S₁ からパターン S_n の計画損益計算書

出典：Schöll, S. / Eichhorn, D. / Gleißner, W., a.a.O., S. 29, 図表 2,
モンテ・カルロ・シミュレーションの方法の一部を筆者作成。

上述のように、モンテ・カルロ・シミュレーションを用いることによって、予測される年度剰余額の帯域幅が求められる⁴⁶⁾。Schöll/Eichhorn/Gleißner によれば、モンテ・カルロ・シミュレーションの実施に関する一般的措置は、次の 5 段階に分類される⁴⁷⁾。

1. 損失の高さとリスクの発生確率に条件づけられ、かつ、関連づけられて生成される乱数
2. 乱数を分布の条件に変換すること
3. 選択された乱数を用いてシナリオを計算すること
4. 第 1, 2, 3 段階の繰り返し (安定分布, 統計指数あるいはリスクの尺度によって導き出された, 例えば, 100,000 通りの十分なシミュレーション数)
5. シミュレーションされたシナリオ全体の評価 (中央値, 標準偏差, あるいは関数ないし最

大予想損失額 (別称, バリュアット・リスク, Value-at-Risk, 以下, VaR と略))

Schöll/Eichhorn/Gleißner は, 「将来の収益, 重要な認識指数, 融資契約 (Kreditvereinbarungen) (財務制限条項 (Covenants)) あるいは格付けに対する重要なリスク, 例えば, 景気の影響による売上の急落と結合した失敗した投資プロジェクトの際のリスク負担能力の与える影響が, リスク集約の際に調査されなければならない。」⁴⁸⁾ とし, 「リスク領域全体が企業のリスク負担能力を上回ることになれば, リスク負担能力の保証を実現可能とするために, 追加的なリスク制御措置を導入しなければならない。」⁴⁹⁾ と指摘する。つまり, リスク集約によって, リスク負担能力の影響を調査し, (ドイツ上場株式会社は—筆者注) これを保証可能とするためには, 追加的なリスク制御装置を導入しなければならない⁵⁰⁾。また,

彼等によれば、「その後、リスク集約を実施可能とするためには、重要なリスクに関して、適切な数学の分布関数を用いた数量化が必要不可欠である。数量化の枠組みで、損害の頻度とそれに付随する損害の高さを通じてリスク事象ならびに損害の高さを通じて推移動向が評価される」⁵¹⁾。選択された投資プロジェクトの計画値 (Planwert) は、①プロジェクトの開始の時間的な差異に関する分布、②プロジェクトの期間の延長の表示に関する分布、③プロジェクトの投資金額のマッピング (Abbildung) に関する分布という3つの分布関数により表わされる⁵²⁾。プロジェクトの期間とコストの間には強いプラスの相関があり、そのことがモデルに考慮されている⁵³⁾。

FMGの事例では、「関連する基準を基礎として特定化された確率分布は、FMGのリスクの定量化に非常に良い選択を提供し、新たに発生したリスクの近似値にも適用することができる。必要であれば、さらに、この選択がそれ以外の確率分布を補完する可能性がある」⁵⁴⁾。その他に、相応するリスクとそれから生じる帯域幅と結合したモデルのモンテ・カルロ・シミュレーションによって、決定論的シミュレーションであれば不可能であろうFMGの経営に関する新たな認識を獲得することができるという⁵⁵⁾。このように、確率分布を通じたリスクとモンテ・カルロ・シミュレーションによるリスクの帯域幅を用いることで、リスクの定量化が図られる⁵⁶⁾。Schöll/Eichhorn/Gleißnerは、「さらには、こうしたシミュレーションによって、リスク適恰的なファイナンスの構造を決定する際の自己資本需要 (VaR)、(計画の確実性に関する尺度としての) キャッシュ・フローの変動係数 (Variationskoeffizient)、(AktG第91条第2項にいう)『存続を危うくする推移動向』 („bestandsgefährdenden Entwicklung“) を導くことができる。」⁵⁷⁾とし、「重要な意思決定において収益とリスクの相互を考慮する場合には、リスク・マネジメントによる企業管理の支援の他に、モンテ・カルロ・シミュレーションを用いたリスク集約の転換によって、企業全体のリスクの意識も改善することができる。」⁵⁸⁾というのである。

このように、FMGの場合には、確率分布を用

いて算出されたリスク数値とモンテ・カルロ・シミュレーションによるリスクの帯域幅を通じてリスクの定量化が行われ、VaRを用いることにより、キャッシュ・フローの変動係数と「存続を危うくする推移動向」 („bestandsgefährdenden Entwicklung“) の発生確率が算出され、FMGのRMにおいてリスク評価が可能となるのである⁵⁹⁾。

IV. リスク早期認識システムの監査と年度決算書および状況報告書の監査

本章では、新第340号に関わる内容に着目し、リスク早期認識システムの監査、年度決算書の監査および状況報告書の監査という三者の関係を考察する。その際、Wermelt/Oehlmannの論稿「リスク早期認識システムの監査—新IDW監査基準第340号の草案：HGB第317条第4項による年度決算書の監査の枠組みにおけるAktG第91条第2項に従った措置の監査—」⁶⁰⁾を主な分析対象とする。

Wermelt/Oehlmannは、「決算監査人がリスク制御に取り組むことが—(旧—筆者注)340号とは異なり—第340号の草案において明示的に要求されている。」⁶¹⁾と述べ、第340号に基づくリスク早期認識システムの監査の領域がリスク制御の分だけ拡張することを示している⁶²⁾。企業のリスク評価の対象は企業のリスク全体であるが、この監査の領域の拡張によって、企業によるリスク制御措置がHGB第317条第4項に従った監査対象に含まれ、彼等は、調整されたリスク制御措置を考慮して、「正味の」リスク („Netto-Risiken) が考察されるという⁶³⁾。また、彼等は、第340号下のリスク制御を、次のように指摘している。「新第340号の草案は、リスク制御を、リスク早期認識の枠組みで特定され、かつ、評価されるリスクを基礎とした企業の存続可能性を確認するための適切な方法に関する取締役会の意思決定であると解釈している」⁶⁴⁾。さらには、「新第340号の草案は、年度決算書の監査と状況報告書の監査の枠組みで獲得された認識を考慮して、決算監査人によってHGB第317条第4項による監査が行われることをこれまでよりも明

確に強調している。」⁶⁵⁾とし、第340号下のリスク早期認識システムの監査と年度決算書および状況報告書の監査との関係が重視されていることを示している⁶⁶⁾。

以下では、リスク早期認識システムの監査、年度決算書の監査ならびに状況報告書の監査という三者の関係を考察する。先ず、第340号下のリスク早期認識システムの監査と年度決算書の監査の関係をみる。Wermelt/Oehlmannは、決算監査人がとりわけ企業に関する理解の獲得とAktG第91条第2項に従った措置において、決算監査の枠組みにおける企業活動の継続性の判断の監査から生じる認識と状況報告書の監査を支援することができる(逆もある)とし、決算監査人は、リスク評価に関する監査行為の枠組みにおいて、企業活動の存続可能性に関する重大な疑念が疑われ得る事象あるいは事実が存在するかを慎重に考慮しなければならないという⁶⁷⁾。このとき、「企業活動の存続に関する企業の可能性に重大な疑念を提起し得る事象あるいは事実が特定されたならば、企業の企業活動の存続に関する可能性に重大な疑念(以下では、『重大な不確実性』 („wesentliche Unsicherheit“)と呼ぶ)が存在するかを確かめるために、決算監査人は、十分な適切な監査証拠を獲得しなければならない。」⁶⁸⁾とする。ここでは、リスク早期認識システムの監査の際に行うリスク評価が、年度決算書の監査における企業の存続可能性の判断の際の監査を見据えていることが確認できる⁶⁹⁾。

次に、Gleißner/Sassen/Behrmannの著書『リスク・マネジメント・システムの監査と展開—経済的かつ株式法上の要件—』⁷⁰⁾を考察の手掛かりとする。Gleißner/Sassen/Behrmannによれば、「他方で、年度決算書の監査人は、監査の枠組みにおいて、想定されるゴーイング・コンサーンの前提を調査しなければならない。なぜならば、ゴーイング・コンサーンの前提は、年度決算書の貸借対照表項目の評価に関する基準であるからである。さらには、年度決算書の監査人は、拘束力を以て実施される原則的な確認の枠組みにおける監査の外部文書(監査報告書)⁷¹⁾の枠組みで(im Rahmen der externen Dokumentation der Prüfung (Prüfungsbericht)) (HGB第321条第1項

第2文および第3文⁷²⁾、企業の存続と将来の推移動向に対する意見を表明しなければならない。ゴーイング・コンサーンの前提の監査の文脈でその義務を果たすことを可能とするには、決算監査人は、存続を危うくする恐れのあるリスクの要覧を手に入れるために、その限りにおいて、企業のリスク・マネジメントに取り組みなければならない」⁷³⁾。このように、年度決算書の監査の枠組みにゴーイング・コンサーンの前提が含まれ、決算監査人は、RMの監査において、存続を危うくする恐れのあるリスクを調査し、監査報告書でゴーイング・コンサーンの前提と将来の推移動向に対する意見を言明する義務がある⁷⁴⁾。

続いて、年度決算書上の金額とリスク評価の関係を考えてみる。この関係に関して、Gleißner/Sassen/Behrmannは、次のようにいう。「他方で、年度決算書の個々の項目の評価に際しては、年度決算書の監査に波及的効果を及ぼす増大するリスクに対する考察が取り入れられなければならない。このことは、とりわけ、国際的な会計報告規定(internationalen Rechnungslegungsvorschriften (IFRS)の枠組みにおけるフェア・バリュー(Fair Value)を用いた評価と、また一部では、商法の会計報告規定の文脈にも当てはまる。例えば、個別決算書およびコンツェルン決算書などに対しては、財産対象物の計画外減額記入あるいは資本参加の評価(減損テスト)の際に見出される。これに関しては、特定の前提条件の下で、割引キャッシュ・フロー法(Discounted Cash Flow-Verfahrens, 略称、DCF法)あるいは収益価値法を使用したフェア・バリューが算定され得るか、ないしはされなければならない。両ケースでは、リスクを調整した割引率が適用されなければならない。同様に、リスクの考察は、発生確率に基づいた算定を考慮した引当金の計上にとって中心的な役割を果たす。」⁷⁵⁾とする。Gleißner/Sassen/Behrmannが指摘するこの言及は、年度決算書の監査の枠組みにおいて、年度決算書上の金額に影響を与えるリスクが、リスクを調整した割引率と発生確率に基づいた算定を考慮した引当金の計上において生み出されていることを示している⁷⁶⁾。

最後に、上述のWermelt/Oehlmannの言及に依

拠しながら、第 340 号下のリスク早期認識システムの監査と状況報告書の監査の関係を考えることにする。彼等は、「HGB 第 317 条第 4 項に従った監査の枠組みでは、確認された重大な欠陥は、決算書あるいは状況報告書に対する監査判断の制限を導くものではない。しかしながら、重大な誤謬のある表示がリスク早期認識システムの欠陥から生じるか、あるいは、監査の障害が生じるならば、決算書および（あるいは）状況報告書の判断は修正されなければならない。－例えば、AktG 第 91 条第 2 項に従った取締役会の適切ではない措置により－重要な不確実性（存続を危うくするリスク）が認識されず、したがって、決算書および状況報告書上で適切に記載されていないならば、このことが当てはまることになる。」⁷⁷⁾ という。つまり、彼等のこの言及は、企業のリスク早期認識システムに欠陥があるか、あるいは、それに伴って（年度－筆者注）決算

書および（あるいは）状況報告書の監査に障害が生じるときは、これらの監査における判断の修正が求められることを示している⁷⁸⁾。そして、決算監査人は、状況報告書上の重大な虚偽表示のリスクの特定と判断を実施し、ならびにこの判断されたリスクに関する反応を確かめるために、状況報告書の作成のプロセスに従事しなければならない、状況報告書の作成のために適用される十分な事前の対策と措置（システム）についての理解を獲得しなければならない⁷⁹⁾。「こうした理解は、将来の推移動向に基づくチャンスないしリスクの把握と判断ならびにこうしたチャンスないしリスクの対応に関する企業のシステムにも関連している。」⁸⁰⁾ とする。彼等によるこの言及は、リスク早期認識システムの監査と状況報告書の監査の実施に際しては、企業による RMS 全体の理解が不可欠であることを示している⁸¹⁾。（図表 4－筆者注）

第 340 号下にみる以下の関係	ドイツの論者等による第 340 号下にみる関係の言及
リスク早期認識システムの監査と 年度決算書の監査	リスク早期認識システムの監査の際に行うリスク評価が、年度決算書上の監査における存続可能性の判断の際の監査を見据えて行われる ⁸²⁾ 。
年度決算書の監査とゴーイング・コン サーンの前提	年度決算書の監査の枠組みにゴーイング・コンサーンの前提の調査が含まれ、決算監査人は、RM の監査において、存続を危うくする恐れのあるリスクを調査し、ゴーイング・コンサーンの前提と将来の推移動向を踏まえて、企業内部向けの監査報告書に言明する義務がある ⁸³⁾ 。
リスク早期認識システムの監査と 状況報告書の監査	企業のリスク早期認識システムに欠陥があるか、あるいは、それに伴って（年度－筆者注）決算書および（あるいは）状況報告書の監査に障害が生じるときは、これら監査における判断の修正が求められる ⁸⁴⁾ 。

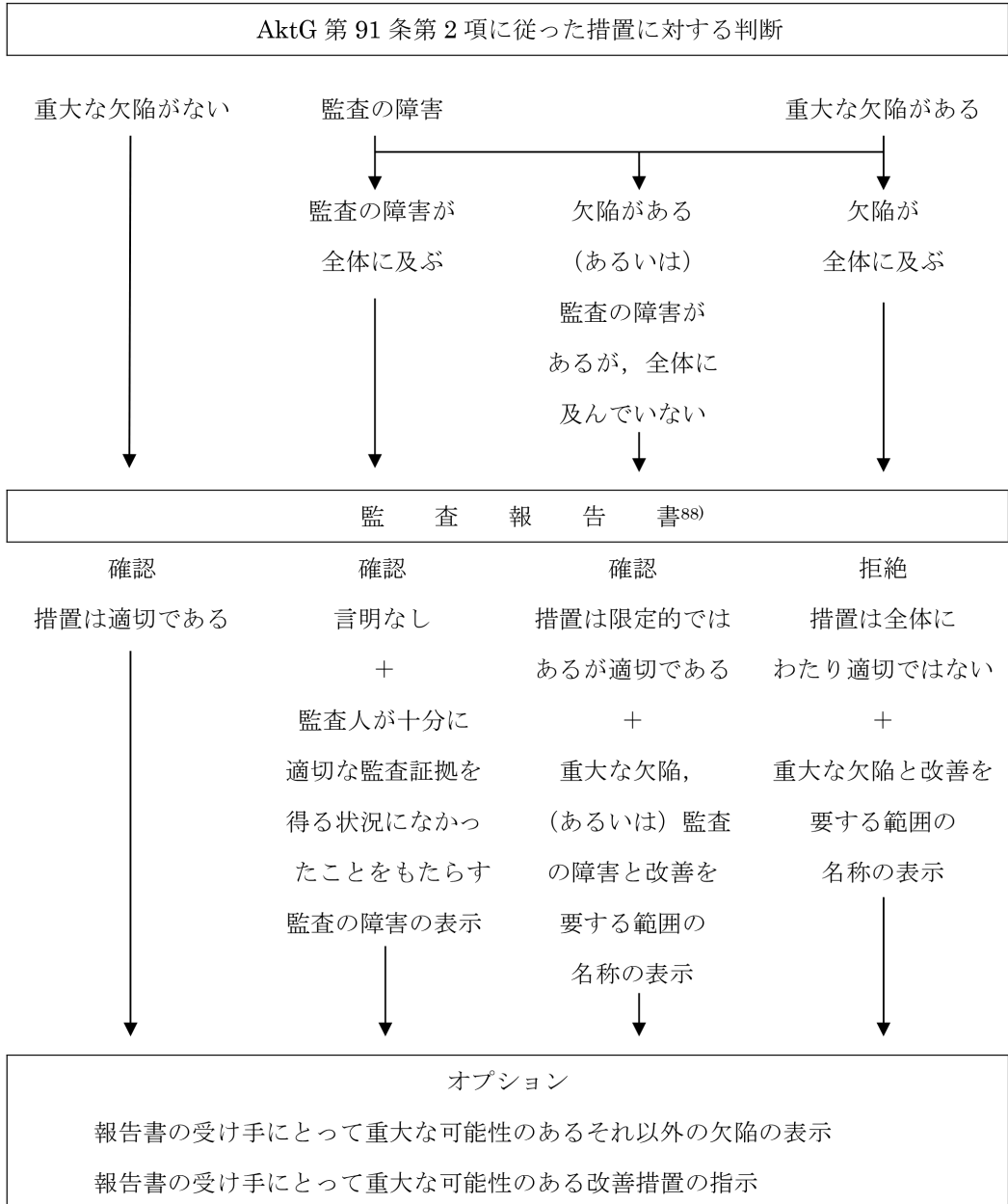
図表 4 ドイツの論者等による第 340 号下にみる関係の一覧表

Wermelt/Oehlmann は、第 340 号下のリスク早期認識システムの監査において、「例えば、措置の概念上の欠陥あるいは適切ではないリスク文化 (Risikokultur) により、措置が全体として適切ではないと見なされなければならないことから、確認された重大な欠陥が AktG 第 91 条第 2 項に従った措置の特定の部分に限定できなけれ

ば、監査報告書における言明が断念される。」⁸⁵⁾ とし、さらには、「決算監査人が十分に適切な監査証拠を獲得する状況になければ、監査上の障害が存在する。確かに、監査上の障害の影響が AktG 第 91 条第 2 項に従った措置の重要な部分の判断を除くが、しかし、全体としての判断がまだ可能である場合には、決算監査人は監査

報告書において宣言を限定しなければならない。決算監査人が十分に適切な監査証拠を獲得する状況になれば、監査上の障害が存在する。」⁸⁶⁾とする。他方で、「監査上の障害により、監査手段を利用し尽くしても監査報告書上で言明する

ことができなければ、AktG 第 91 条第 2 項に従った措置に関して、決算監査人の報告において、そのことが指摘されなければならない。」⁸⁷⁾とする。(図表 5 - 筆者注)



図表 5 監査報告書における監査人の報告義務

出典：Andreas Wermelt/Daniel Oehlmann, a.a.O., S. 1032, 要覧 1 を基に筆者作成⁸⁹⁾。

さらに注目すべきは、Wermelt/Oehlmannによると、「改定された第 340 号の草案によれば、監査人によって、確認したリスク早期認識システムの重大な欠陥が、常に監査報告書に表示されなければならない。重大な欠陥の義務的な表示に加えて、決算監査人は、評価が報告書の受け手にとって重要である確認された欠陥および改善のための提案も報告すべきであったが確かめられることになる」⁹⁰⁾。つまり、企業の監査報告書を通じて、当該企業の取締役会とその監査役会に対して、決算監査人が確認したリスク早期認識システムの改善のための有意義な情報が伝達されなければならない⁹¹⁾。

上述のように、第 340 号下のリスク早期認識システムの監査において、決算監査人は、リスク制御装置を含めた企業の RMS 全体を分析および理解し、その上で、当該企業のリスク評価を行い、リスク早期認識システムに対する監査判断を行う⁹²⁾。このとき、年度決算書の監査の枠組みで、年度決算書上の金額に影響を与えるリスクは、リスクが調整された割引率、引当金の計上に伴う確率計算によっても生み出されている。この関係を見ると、リスク早期認識システムの監査における決算監査人によるリスク評価が、年度決算書の監査、とりわけ企業の存続可能性の監査を見据えて行われていることを確認できる⁹³⁾。このように、企業のゴーイング・コンサーンの前提と将来の推移動向を踏まえて、決算監査人によるリスク評価に関するリスク早期認識システムの監査の実務が、第 340 号の監査基準によって合理化されたことになる⁹⁴⁾。

V. むすび

第 III 章から前章までを要約すれば、第 III 章では、第 340 号の下で、「存続を危うくする推移動向」に関するリスク評価を行う上で必要なリスク集約を行うためにしばしば用いられているモンテ・カルロ・シミュレーションを用いた企業の RM の方法を考察した。ここでは、Schöll/Eichhorn/Gleißner に従って、この手法を用いることで、成果のバリエーションに対して起こり得るリスクの影響が帰

納的推理されて表わされる、財務諸表上の年度剰余額の帯域幅を考慮した計画損益計算書を取り上げた⁹⁵⁾。また、FMG の場合には、確率分布を用いて算定されたリスク数値とモンテ・カルロ・シミュレーションによるリスクの帯域幅を通じてリスクの定量化が図られ、VaR を用いることで、キャッシュ・フローの変動係数と「存続を危うくする推移動向」の発生確率が算出され、RM においてリスク評価が行われることを考察した⁹⁶⁾。

第 IV 章では、第 340 号の主な改定の内容と、リスク早期認識システムの監査、年度決算書の監査および状況報告書の監査という三者の関係を考察した⁹⁷⁾。そこでは、リスク早期認識システムの監査におけるリスク評価が、年度決算書の監査、とりわけ企業の存続可能性の監査を見据えて行われることを確認した⁹⁸⁾。さらには、第 340 号によって、決算監査人による企業の RM に関する分析および理解と存続を危うくする恐れのあるリスクを確定する監査の実務が合理化されることを考察した。その際、ドイツの論者による、年度決算書の監査の枠組みにおいて、年度決算書上の金額に影響を与えるリスクが、リスク調整済みの割引率、引当金の計上に伴う確率計算によって生み出されるとする見解に着目した⁹⁹⁾。第 340 号の監査基準の改定によるリスク制御装置を含めたリスク早期認識システムの監査制度によって、年度決算書の監査の領域でもある財務諸表上の金額で特定のリスクを伴うものに対して、当該リスクが制御されているとの論理の展開が行われるのである。

本稿の考察から、リスク早期認識システムの監査に関する第 340 号の改定の制度的意味は、次のことに見出すことができよう。即ち、第 340 号下のリスク早期認識システム監査において、リスク制御装置を監査対象に含めて RMS 全体を分析および理解することにより¹⁰⁰⁾、財務諸表上の特定のリスクを伴う金額の算定のために用いられる評価されたリスクに対して、当該監査基準によって制御されているとの外観を付与することである。

(2021 年 5 月 31 日受付、2021 年 7 月 6 日受理)

(注)

1) IDW Sonderdruck(2017), *IDW PS 981*, S.

- 1-60, IDW (Hrsg.),“*IDW Verlautbarungen zu Governance, Risk und Compliance: IDW PS 980, IDW PS 981, IDW PS 982, IDW PS 983, IDW Praxishinweis 1/2016, IDW PH 9.980.1*”, IDW Verlag GmbH.
- 2) 拙稿 (2020) 「IDW 監査基準第 981 号の制度的役割 — ドイツにおけるリスク・マネジメント・システム監査の制度 —」, 『青森公立大学論纂』, 第 5 巻第 1・2 号, 29-44 頁。
- 3) 同上論文, 38 頁。
- 4) 同上論文, 39 頁。
- 5) 同上論文, 39 頁。
- 6) 次のウェブサイト参照した。IDW PS 340 n.F. zur Prüfung des Risikofrüherkennungssystems verabschiedet, 25.06.2020(<https://www.idw.de/idw/idw-aktuell/idw-ps-340-n-f--zur-pruefung-des-risikofruherkennungssystems-verabschiedet/124088>) (2021 年 5 月 31 日最終閲覧日)
- 7) 現行のドイツ株式法の規定は, 次のウェブサイト参照した。Aktiengesetz, Ein Service des Bundesministeriums der Justiz und für Verbraucherschutz sowie des Bundesamts für Justiz – www.gesetze-im-internet.de, S. 1-125. (<http://www.gesetze-im-internet.de/aktg/AktG.pdf>) (2021 年 5 月 31 日最終閲覧日)
- 8) AktG 第 91 条第 2 項では, 取締役会による内部監視システムの設置が, 次のように規定されている。「(2) 取締役会は, 有効な措置, とりわけ, 会社の存続を危うくする推移動向を早期に認識するために監視システムを設置する措置を講じなければならない」。AktG 第 91 条第 2 項の条文は, 同上, 32 頁を参照した。(2021 年 5 月 31 日最終閲覧日)
- 9) Andreas Wermelt/Daniel Oehlmann(2019), “*Prüfung von Risikofrüherkennungssystemen – IDW EPS 340 n.F.: Die Prüfung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG im Rahmen der Jahresabschlussprüfung gemäß § 317 Abs. 4 HGB –*”, WPg, Jg. 72, Heft 19/2019, S. 1026.
- 10) 次のウェブサイト参照した。IDW PS 340 n.F. zur Prüfung des Risikofrüherkennungssystems verabschiedet, 25.06.2020, 前掲のウェブサイト (注 6)。(<https://www.idw.de/idw/idw-aktuell/idw-ps-340-n-f--zur-pruefung-des-risikofruherkennungssystems-verabschiedet/124088>) (2021 年 5 月 31 日最終閲覧日)
- 11) KonTraG の規定は, 次のウェブサイト参照した。Bundesgesetzblatt Online, Bundesgesetzblatt Jahrgang 1998 Teil I Nr.24,ausgegeben zu Bonn am 30. April 1998, Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich(KonTraG), vom 27. April 1998, S. 786-794. (https://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?start=//%5B@attr_id=%27bgbl198s0786.pdf%27%5D#_bgbl_%2F%2F*%5B%40attr_id%3D%27bgbl198s0786.pdf%27%5D_1574985251287) (2021 年 5 月 31 日最終閲覧日)
- 12) Entwurf einer Neufassung des IDW Prüfungsstandards: Die Prüfung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG im Rahmen der Jahresabschlussprüfung gemäß § 317 Abs. 4 HGB (IDW EPS 340 n.F.) Stand: 15.07.2019, S.1. (2019 年 10 月 1 日ダウンロード)
- 13) Ebd., S. 1.
- 14) リスク早期認識システムは, 存続を危うくする推移動向の早期認識に向けられたリスク・マネジメントの重要な視点である。小松義明 (2007) 「ドイツにおけるリスクマネジメントの監査 – IDW 監査基準 340 による決算監査人の任務 –」, 『経理知識』, 明治大学経理研究所, 第 86 号, 60 頁。
- 15) 同上論文, 61 頁。
- 16) 同上論文, 61 頁。
- 17) HGB 第 317 条 (「監査の対象と領域」) の第 4 項の条文の内容は, 次のとおりである。(4) さらに, 上場株式会社の場合には, その監査の枠組みにおいて, 果たして取締役会は AktG 第 91 条第 2 項により義務づけられている措置を有効な方式で講じているか, また, 果たして同条項により設置すべき監視システムはその任務を遂行し得るか

- が、判断されなければならない」。HGB 第 317 条第 4 項の条文は、Handelsgesetzbuch, Ein Service des Bundesministeriums der Justiz und für Verbraucherschutz sowie des Bundesamts für Justiz – www.gesetze-im-internet.de/hgb/HGB.pdf (2021 年 5 月 31 日最終閲覧日)
- 18) 小松義明 (2007) 「ドイツにおけるリスクマネジメントの監査 – IDW 監査基準 340 による決算監査人の任務 –」, 前掲論文 (注 14), 60 頁。
- 19) 同上論文, 60-61 頁。
- 20) 同上論文, 60-61 頁。
- 21) 小松 (2007) によれば, 監査の対象は, 点線で囲まれたリスク早期認識システムと内部監視システムである。同上論文, 61 頁を引用した。
- 22) Andreas Wermelt/Daniel Oehlmann(2019), a.a.O., S. 1029.
- 23) Entwurf einer Neufassung des IDW Prüfungsstandards: Die Prüfung der Maßnahmen nach § 91 Abs. 2 AktG im Rahmen der Jahresabschlussprüfung gemäß § 317 Abs. 4 HGB (IDW EPS 340 n.F.) Stand: 15.07.2019, 前掲のウェブサイト (注 12), S.1
- 24) Andreas Wermelt/Daniel Oehlmann(2019), a.a.O., S. 1029.
- 25) Ebd., S. 1029.
- 26) IDW Sonderdruck(2017), a.a.O., S. 1-60.
- 27) Schöll, S. / Eichhorn, D. / Gleißner, W. (2019), „*Monte-Carlo-Simulationen im Risikomanagement des Flughafens München – Simulationsverfahren zur Bewertung und Aggregation von Risiken*“, Controller Magazin, Heft 5/2019, S. 28-33. (<http://www.werner-gleissner.de/site/publikationen/WernerGleissner-offiziell-Nr-1814-Monte-Carlo-Simulation-im-RM-des-Flughafens-MUC.pdf>) (2021 年 5 月 31 日最終閲覧日)
- 28) Flughafen München GmbH: Bundesverband der Deutschen Tourismuswirtschaft (BTW) e.V. (<http://www.btw.de/der-btw/die-mitglieder/flughafen-muenchen-gmbh.html>) (2021 年 5 月 31 日最終閲覧日)
- 29) Ebd.
- 30) Schöll, S. / Eichhorn, D. / Gleißner, W. (2019), a.a.O., S. 28-29.
- 31) Ebd., S. 29.
- 32) Ebd., S. 28-29.
- 33) Ebd., S. 31.
- 34) Ebd., S. 31.
- 35) Ebd., S. 28.
- 36) Ebd., S. 28.
- 37) AktG 第 93 条 (取締役会の注意義務と責任) の条文は, 前掲のウェブサイト (注 7), 33 頁を参照した。(2021 年 5 月 31 日最終閲覧日)
- 38) Schöll, S. / Eichhorn, D. / Gleißner, W. (2019), a.a.O., S. 28.
- 39) Ebd., S. 28.
- 40) Ebd., S. 28.
- 41) Ebd., S. 29.
- 42) Ebd., S. 30.
- 43) Ebd., S. 30.
- 44) Ebd., S. 30.
- 45) この箇所は, 原典では 100 と記載されているが, パターン S₃では, 税引前利益は, 事業損益 100 – 臨時費用 80 = 20 と考え得る。
- 46) Schöll, S. / Eichhorn, D. / Gleißner, W. (2019), a.a.O., S. 30.
- 47) Ebd., S. 30.
- 48) Ebd., S. 29-30.
- 49) Ebd., S. 30.
- 50) Ebd., S. 29-30.
- 51) Ebd., S. 30.
- 52) Ebd., S. 31.
- 53) Ebd., S. 31.
- 54) Ebd., S. 32.
- 55) Ebd., S. 32.
- 56) Ebd., S. 32.
- 57) Ebd., S. 32.
- 58) Ebd., S. 32.
- 59) Ebd., S. 32.
- 60) Andreas Wermelt/Daniel Oehlmann(2019), a.a.O., S.1026-1032.
- 61) Ebd., S. 1029.
- 62) Ebd., S. 1029.

- 63) Ebd., S. 1029.
- 64) Ebd., S. 1029.
- 65) Ebd., S. 1030.
- 66) Ebd., S. 1030.
- 67) Ebd., S. 1030.
- 68) Ebd., S. 1030.
- 69) Ebd., S. 1030.
- 70) Werner Gleißner/Remmer Sassen/ Maximilian Behrmann (2019), „Prüfung und Weiterentwicklung von Risikomanagementsystemen: Ökonomische und aktienrechtliche Anforderungen“, Springer Gabler.
- 71) ここでは、とりわけ、取締役会および監査役会に提出される企業内部向けの監査報告書を指していると考え得る。小松義明(2018)「ドイツにおける監査報告制度の変革－監査証明書の長文化に向けて」、『現代監査』, 日本監査学会, 第28巻, 69頁。なお、ドイツにおける監査報告書と確認の付記について、明治大学専門職大学院会計専門職研究科 教授 小松義明先生、駒澤大学 教授 石川祐二先生より、貴重なご示唆を賜った。
- 72) HGB 第321条第1項第2文および第3文の条文の和訳を示すと、以下のとおりである。「報告書は、書面によって、必要な明確さを以て作成されなければならない。報告書には、予め法定代表者によって企業あるいはコンツェルンの状況に関する判断に対する意見が表明されなければならない。被監査書類および状況報告書あるいはコンツェルン状況報告書がかかる判断を許容している限りは、状況報告書を考慮して、さらには、親企業によるコンツェルン決算書の監査においてはコンツェルン状況報告書を考慮して、とりわけ、企業の存続と将来の推移動向の判断に取り組みなければならない。さらに、決算監査人は、監査の実施において確認した不正または法規違反ならびに被監査企業もしくはコンツェルンの存続を危うくする事実あるいはそれらの発展を著しく存在し得る事実もしくは法定代表者または従業員による法律、会社契約または定款に対する重大な違反が認識され得る事実を報告しなければならない。」
- 73) Werner Gleißner/Remmer Sassen/Maximilian Behrmann(2019), a.a.O., S. 32.
- 74) Ebd., S. 32.
- 75) Ebd., S. 32-33.
- 76) Ebd., S. 32-33.
- 77) Andreas Wermelt/Daniel Oehlmann(2019), a.a.O., S. 1031.
- 78) Ebd., S. 1031.
- 79) Ebd., S. 1030.
- 80) Ebd., S. 1030.
- 81) Ebd., S. 1030-1031.
- 82) Ebd., S. 1030.
- 83) Werner Gleißner/Remmer Sassen/Maximilian Behrmann(2019), a.a.O., S. 32.
- 84) Andreas Wermelt/Daniel Oehlmann(2019), a.a.O., S. 1031.
- 85) Ebd., S. 1031.
- 86) Ebd., S. 1031.
- 87) Ebd., S. 1031.
- 88) 小松(2014)によれば、監査報告書は、業務執行者および取締役会、社員総会ならびに監査役会に対して提出されるように規定され、決算監査人により決算監査の詳細な結果が記述されることになるため、企業内部向けの情報手段と位置づけられる。この箇所では、取締役会および監査役会に提出される、企業内部向けの監査報告書を指していると考え得る。小松義明(2014)「ドイツ決算監査制度の特質とその基盤構造の研究－1998年KonTraGに基づく制度改革に

- よせてー], 『明治大学大学院商学研究科 博士学位請求論文』, 164 頁。(https://m-repo.lib.meiji.ac.jp/dspace/bitstream/10291/17468/1/komatsu_2015_shou.pdf) (2021 年 5 月 31 日最終閲覧日)
- 89) Andreas Wermelt/Daniel Oehlmann(2019), a.a.O., S. 1032, Übersicht 1.
- 90) Ebd., S. 1031.
- 91) Ebd., S. 1031.
- 92) Ebd., S. 1031.
- 93) Ebd., S. 1030.
- 94) Werner Gleißner/Remmer Sassen/Maximilian Behrmann(2019), a.a.O., S. 32-33.
- 95) Schöll, S. / Eichhorn, D. / Gleißner, W. (2019), a.a.O., S. 30.
- 96) Ebd., S. 32.
- 97) 本稿 13 頁, 「図表 4 ドイツの論者等による第 340 号下にみる関係の一覧表」を参照されたい。
- 98) Werner Gleißner/Remmer Sassen/Maximilian Behrmann(2019), a.a.O., S. 30.
- 99) Ebd., S. 32-33.
- 100) Andreas Wermelt/Daniel Oehlmann(2019), a.a.O., S. 1031.

【参考文献】

- 石川祐二 (2020) 「モンテカルロ法のドイツ会計制度上の位置付け」, 『會計』, 第 197 巻第 5 号, 593-606 頁。
- 石川祐二 (2019) 「ドイツにおける『業績指標』制度化の意味ー会計数値の社会的認証と企業価値ー」, 『駒沢大学経済学論集』, 駒沢大学経済学会, 第 50 巻第 3 号, 91-98 頁。
- 石川祐二 (2018) 「研究ノート 財務報告内容拡張の意味に関する予備的考察:ー『ドイツ会計基準第 20 号 コンツェルン状況報告書』の提示ー」, 『駒沢大学経済学論集』, 駒沢大学経済学会, 第 49 巻, 第 1・2 号, 1-28 頁。
- 石川祐二 (2006) 『現代ドイツ管理会計制度論ーリスク・マネジメント会計制度に関する研究ー』, 森山書店。
- 石川祐二 (2004) 「状況報告書とリスク・マネジメントードイツ会計制度におけるリスク報告の意味ー」, 『會計』, 第 166 巻第 6 号, 846-858 頁。
- 石川祐二 (2003) 「ドイツのリスク・マネジメント制度の会計的意味ー会計制度としてのリスク・マネジメントー」, 『駒沢大学経済学論集』, 駒沢大学経済学会, 第 35 巻第 3 号, 35-54 頁。
- 可児島俊雄 (1985) 『監査通論ー会計士監査論の構造ー』, 実教出版株式会社。
- 戸田容弘 (2008) 「リスクマネジメントと監査の役割」, 『経営経理』, 国士舘大学経営研究所, 第 35・36 号, 27-60 頁。
- 長吉眞一 (2018) 「会計上の見積もりの監査における監査証拠の十分性と適切性」, 『経営経理研究』, 拓殖大学経理研究所, 第 111 号, 29-41 頁。
- 古田清和 (2003) 『会計リスク・マネジメント』, 同文館出版。
- 姚 俊 (2013) 『グローバル化時代におけるリスク会計の探求』, 千倉書房。
- ZECOO パートナーズ (株) 編, 岩田悦之・平井裕久 (2017) 『「見積る」「測る」将来会計の実務』, 同文館出版。

(付記) 本稿の作成にあたり, 明治大学名誉教授 鈴木 義夫 先生が主催する「現代会計制度研究会」において, 諸先生から数多の御教示を賜った。ここに記して, 謝意を表わしたい。

The Institutional Meaning of the Revision of German Audit Standard “IDW PS 340” :Audit Institution of German Early Risk Detection System

Masahiro SHISEKI

Abstract

The significance of audit institution of the early risk detection system in accordance with IDW PS 340 is to control risks.

In the audit of the early risk detection system in accordance with IDW PS 340, the target of auditors is the early detection system to control risks. Some german companies that adapt Monte-Carlo-Simulation to control risks calculated by probability distribution and bandwidth of risks are able to measure risks and to use value at risk.

According to German researchers, by the use of Monte-Carlo-Simulation, one company can prepare a profit and loss statement based on plan that takes into bandwidth of annual surplus consideration. Also they indicate risks that affect in the amount on financial statement are generated by the proportion of discount that is regulated to control risks and the calculation of the probability of the appropriate for allowance.

The revision of IDW PS 340 enables to change the theory of risks that are on the financial statement and to institute the early risk detection system that includes the system of control risks.