

中小会社の計算書類の信頼性の確保： スイス (2)

弥 永 真 生

- 1 2006年債務法改正
- 2 簡易監査と通常監査との共通点および相違点
- 3 簡易監査における監査人の独立性
 - (1) 原則主義的規制／(2) 被監査会社の記帳への関与その他のサービスの提供／
 - (3) 他のサービスの提供／(4) 組織的および人的方策／(5) 経済的依存性／
 - (6) 監査報告書への記載 (以上、前号)
- 4 『簡易監査基準』
- 5 簡易監査の監査手続き
 - (1) 立法過程／(2) 重要性／(3) 監査計画／(4) 監査プログラム／(5) 監査手続き／
 - (6) 質問／(7) 分析的手続き／(8) 適当な詳細監査手続き／(9) 複数の監査手続きの適用／
 - (10) コミュニケーション／(11) 文書化／(12) 監査の終結／(13) 継続企業の前提／
 - (14) 完全性確認書
- 6 簡易監査の範囲
 - (1) 内部統制システム／(2) 貸借対照表利益の使用についての取締役会の提案
- 7 初度監査
- 8 レビューと簡易監査
 - (1) 監査基準910に従ったレビュー／(2) 簡易監査と「レビュー」との差異／
 - (3) 『簡易監査基準』で明示されていない事項についての補充
- 9 簡易監査の報告書 (以上、本号)

4 『簡易監査基準』

2007年に、スイス会計士会議所 (Treuhand-Kammer) (現在はスイス監査・税務・受託専門家協会 (EXPERTsuisse)) およびスイス受託者協会 (Schweizerischer Treuhänderverband, TREUHAND | SUISSE) が、国際レビュー業務基準2400号「財務諸表のレビュー業務」が定めるレビューについての規律 (国内的には監査基準 (PS) 910『計算書類のレビュー (Review

(prüferische Durchsicht) von Abschlüssen)』を踏まえて¹⁾、『簡易監査基準 (Standard zur Eingeschränkten Revision)』を策定し²⁾、その後の法令改正などを背景として³⁾、2015年に改訂し⁴⁾。『簡易監査基準』はスイス会計士会議所 (現在はスイス監査・税務・受託専門家協会) およびスイス受託者協会の会員を拘束するものとされている。

なお、『簡易監査基準』では、監査手続きの範囲は、個々の事案における特有の状況に合致するものでなければならないとされているが、簡易監査の特徴

-
- 1) 『簡易監査基準』は新たな監査の構造を定めるものではなく、監査基準910が定める基本原則に基づいており、また、通常の監査における一般的な概念を用いている。
 - 2) スイス会計士会議所は、より詳細なガイダンスを提供するものとして、2009年には、『経済監査ハンドブック [第2版] 第2巻 決算監査 (Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band 2, Abschlussprüfung)』(Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2009]) に簡易監査の項目を設け、その後、2013年には、『経済監査ハンドブック 簡易監査編 (Band Eingeschränkte Revision)』(Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013]) をとりまとめ、公表した。なお、『経済監査ハンドブック 簡易監査編』の公表前には、スイス会計士会議所とスイス受託者協会とが簡易監査の監査報告ツールを公表していた (Arbeitshilfe (1)-《Normalwortlaute》(18. März 2011 mit Ergänzung vom 24. November 2011) ; Arbeitshilfe (2)-《Einschränkungen, Hinweise, Zusätze》(24. Juni 2011))。
 - 3) 2012年1月1日から通常の監査をうけなければならない会社の閾値が引き上げられた (その結果、簡易監査の対象となり得る会社が増加した) が、その時点では、スイス会計士会議所は、『簡易監査基準』の改訂には着手しなかった。*Kleibold* は、『簡易監査基準』の原則主義を維持し、「スイス版監査 (Revision Swiss Mode)」としての簡易監査の特性を保持しようとしたとしている (*Kleibold* [2013] S.884)。
 - 4) 2015年改訂による主要な変更点は以下のようなものである。

第1に、性中立的な表現 (geschlechtsneutrale Bezeichnungen) を用いるという観点から、監査人 (Revisor) ではなく決算監査人 (Abschlussprüfer)、能力を有するすべての者 (jeder verständige Mensch) ではなく能力を有するすべての会計情報利用者 (jeder verständige Bilanzleser) という表現が採用されている。また、結果志向的監査手続き (Ergebnisorientierte Prüfungshandlungen) ではなくアサーション関連監査手続き (Aussagebezogene Prüfungshandlungen) という表現が用いられている。

第2に、適用範囲について、決算監査人が法令、定款または会社の最高機関の決定に基づいて、任務を引き受けた場合には『簡易監査基準』が適用されることが明確にされた。

により、通常の監査に比べ、その範囲はより狭く、内部統制システムと用いられている IT システムは監査しない、立会や確認は行われぬ（監査は基本的

（前頁よりつづき）

第3に、債務法の改正が法的原則（1.1）に反映された。まず、監査人が責任を負う要件は通常の監査と簡易監査とは異なるが、監査人の義務違反があったかどうかの評価にあたっては、簡易監査の監査手続きの範囲と深度、したがって、その保証水準は、通常の監査のそれらに比べて、少ないということが考慮に入れられるとされている。また、増資、減資、合併または中間貸借対照表などについての他の監査や検査は、簡易監査によって行うことはできず、それぞれの検査または監査についての基準に従って行われるとしている。

第4に、限定監査の目的と原則（1.2）では、通常の監査と異なり、年度決算書および連結決算書が無限定または限定付きで承認されるべきか、不承認とされるべきかについての勧告を記載するものとはされていない（Botschaft [2004] S.4028）ことが記載されている。

第5に、監査の品質管理についての記載が追加された。独立性と品質管理（1.3）においては、内部的な品質管理体制を有する者だけが法定監査業務を行うことができると法令が定めていることをうけて、監査会社は品質管理体制の構築について責任を負っているが、引き受けている監査契約の個々の事案の特性、範囲および複雑さを考慮に入れるべきである（段階的 [skaliert] 品質管理）としている。

第6に、簡易監査の範囲（1.5）では、簡易監査においては、会計システムおよび内部統制システムが帳簿記入および年度計算書類の作成における過誤のリスクを削減するために適しており、実効的かどうかおよびどの程度そうなのかについて、監査人は明らかにすることを求められないとしている。

第7に、監査の対象（1.6）では、認められた会計基準に従って年度計算書類を作成することが債務法962条により法的な義務であるときには、認められた基準に従っているかどうかは、公認監査専門家によって検証されなければならないが、この場合には通常の監査が行われなければならないことが指摘されている。また、簡易監査においては、会計に直接関係しない法令、定款または社内規則の違反を通告する法律上の義務は決算監査人には課されていないが、簡易監査の過程において、年度計算書類に直接関係する法令や定款の違反を発見したときは、監査報告書に当該通告を含めるかどうかを検討しなければならないとしている。

第8に、簡易監査の受嘱（Auftragsbestätigung）（1.7）では、まず、監査の受嘱において合意した条件を受嘱書に文書化することが望ましいとしている。また、品質管理のための外部の専門家の関与やそれに付随する監査受嘱に関連するファイルへのアクセスについて、必要な場合には、監査クライアントとの間で監査受嘱条項の形で合意することが望ましいとしている。さらに、付録 C には新たな受嘱書のひな形が示されている。

に被監査企業内部で入手可能な情報に限定される、不法行為その他の法令違反（会計および利益の分配に関するものを除く）については監査しないから、被監査企業における不法行為の結果として生ずる年度計算書類における虚偽記載に関する特有のリスクファクターの存在について調査する義務を負わないと指摘されている（1.5）。

（前頁よりつづき）

第9に、リスク評価にあたっては、重要な事業上のパラメーター（流動性レベル、利益率など）を通常は含めて分析するとしている（3.2）。

第10に、重要性では、重要性との関係では、経済監査ハンドブックの簡易監査編に沿って、どのようにして重要性を判断するのか、そして、どのような指標を用いるのかについて一般的なガイドラインを定めている（5）。

第11に、監査手続きの組み合わせについて、多くの場合において、少なくとも2つのタイプ（2007年基準では3つのタイプ [すなわち、質問、分析の手続きおよび適当な詳細監査手続き] とされていた）の監査手続きの効率的な組み合わせのみが法によって求められている簡易監査による保証を提供するとしている（6.2.1）。

第12に、監査報告（Berichterstattung）の項目が細分化され、監査意見（8.3.1）と監査意見に影響を与えない状況（8.3.2）とに分けて記載がなされている。そして、年度計算書類に影響を与える法令違反があった場合の情報提供について詳細な指針が含まれている。

第13に、債務超過の場合につき、スイス監査基準290（PS290）『資本の欠損および債務超過の際の義務（Pflichten bei Kapitalverlust und Überschuldung）』を参照することが明示されている。そして、2007年版では法定監査人（Revisionsstelle）（スイス法の下での株式会社決算監査人（Abschlussprüfer）を意味するものとして、法定監査人（Revisionsstelle）という語が用いられている）または選任された他の監査人のいずれかが中間貸借対照表を監査するものとしていたが、2015年版では、登記された法定監査人が監査すべきものとしている。なお、このような場合の中間貸借対照表の監査は通常の監査でも簡易監査でもなく、合理的な保証を与えるものでなければならないと解するのが多数説である（Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.89；Stenz/Zemp [2009] S.689；Watter/Pfiffner [2016] Art.729a N33. Kleibold は、簡易監査は「明らかに成功物語（offensichtlich eine Erfolgsstory）」であると述べている [Kleibold [2010] S.91]）。ただし、Moro は、「多くの点で、簡易監査を理解するうえで困難がある」とし、異なる見解をとっている（Moro [2010] S.443）。

5 簡易監査の監査手続き

簡易監査においては、監査人は年度計算書類が法令の規定または定款に従っていないかどうか⁵⁾、および、取締役会が株主総会に提出する貸借対照表利益の分配に関する議案が法令の規定または定款に従っていないかどうかを監査す

以上に加えて、付録にもいくつかの変更が加えられた。付録A『法令の規定』には、債務法731a条（特別規定）および755条（監査に係る民事責任）が追加されたほか、社団および財団に関する民法典の規定の抜粋、監査人監督法（Revisionsaufsichtsgesetz, RAG）の規定の抜粋および監査監督令（Revisionsaufsichtsverordnung, RAV）の規定の抜粋も追加された。付録B『独立性』の「許容される / 許容されない関係」の項において、記帳支援についての注釈が明確化された。そして、記帳その他の非監査サービスについては明確に4つのカテゴリー（計算書類監査の枠組みにおける支援活動、自己監査のリスクを伴わない非監査サービス、記帳への関与、自己監査のリスクがある非監査サービス）に分けて指針が示された。また、二重の受託の場合について、監査業務レベルでの組織的方策が許容されることを明示的に定めた。付録C『監査の受嘱』には二重の受託（Doppelmandate）のための受嘱ひな型が新たに追加された。債務法の改正に対応して、とりわけ項目名および構成について、付録D『通常の監査手続き』は改訂されたほか、分析的監査手続きにより、秘密準備金の状況と変動について確かめることが、「全般的監査（allgemeinen Prüfungen）」(a)に含められ、また、債務法の改正に基づき、注記について追加的な監査手続きが定められた（u）。付録E『完全性確認書（Vollständigkeitserklärung）』では、完全性確認書の日付および署名について明確化が図られるとともに、債務法の改正に基づき、完全性確認書の新たなひな型が示された。付録F『監査報告』には、監査の範囲の制約に基づく限定付意見、貸借対照表利益の使用に関する確定した事実に基づく否定的意見、追記情報および強調事項（Zusätzen und Hinweisen）を含む監査報告について報告書のひな型が追加された。付録G『継続企業の前提（Unternehmensfortführung）』については、会社の継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるようなリスクのリストに追加し、また、補正を加えている。

なお、2015年改訂にあたっては、スイス監査・税務・受託専門家協会とスイス受託者協会との間に見解の相違があつて、いったん、前者のみの名で2015年版『簡易監査基準』を公表し、後に両者の名で公表するということが生じた（Kutscher [2015]. See also, Watter/Pfiffner [2016] Art.729a N16）。

- 5) 厳密には、監査証拠に基づいて、監査人は法令定款準拠性を判断するのではなく、法令定款に準拠していないと結論付けることができるような事実があるかどうかを判断する（Eberle/Lengauer [2016] Art.729a fn 43（S.704））。

る(債務法729a条1項)⁶⁾。ここでは、年度計算書類に重要な誤謬が含まれていないことにつき、通常の監査に比べ、低いレベルの保証⁷⁾を提供することが想定されている。認められた会計基準に従って年度計算書類を作成することが債務法962条により法的な義務であるときには⁸⁾、認められた基準に従っているかどうかは、公認監査専門家によって検証されなければならない、この場合には通常の監査が行われなければならない(債務法962a条3項)^{9,10)}。

6) *Böckli* は、通常の監査と簡易監査との大きな違いは監査の範囲にあるとする (*Böckli* [2009] § 15 N467)。See also, *Pfiffner* [2008] N 100ff. und 109.

7) 限定的保証業務 (Prüfungsstandards, Rahmenkonzept der betriebswirtschaftlichen Prüfungen der Treuhand-Kammer, Tz. 11)。

8) See, *Watter/Pfiffner* [2016] Art.729a N11.

9) 債務法729a条が定める簡易監査の対象は、法令・定款への準拠性であり、ある一組のルールへの準拠性は監査の対象事項ではないから (*Botschaft* [2004] S.4027)、『簡易監査基準』1.6は、国際財務報告基準、米国 GAAP、または(フルの)スイス会計基準(会計勧告書[FER])によって計算書類が作成される場合には、簡易監査の対象とはならないとする (See also, *Pfiffner* [2008] N1928 ; *Devaud* [2014a] § 10 N5. フル FERによって作成された計算書類が簡易監査の対象となるかどうかを理論的に検討したものとして、*Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten* [2013] S.209参照)。*Eberle/Lengauer* は、(フルの) FERに従った計算書類が年度計算書類についての債務法のすべてのルールに対応したものであるかどうかについて論争がある (umstritten) と指摘している (*Eberle/Lengauer* [2016] Art.729a, N83 (S.723-724))。経済監査ハンドブックにおいては、計算書類が従うことが義務付けられている会計に関する法的規定と受け入れられた会計基準の両方の要求事項をみたまは「想定されていないが、ある場合においては考えられる (nicht vorgesehen, in Einzelfällen aber denkbar)」と指摘されており (*Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten* [2014] S.81-82)、どのような場合にそのように考えられるかについて、たとえば、*Eberle/Zöbeli* が検討を加えている (*Eberle/Zöbeli* [2014] S.628-629)

他方、『簡易監査基準』では、簡易監査の対象となるのは、債務法の規定またはコア FER (Kern-FER) (フレームワーク [Rahmenkonzept] ならびに基準第1号『基礎』、基準第2号『評価』、基準第3号『表示と様式』、基準第4号『キャッシュフロー計算書』、基準第5号『オフバランスシート取引』および基準第6号『注記』のみから成る)に基づいて作成された場合であるとされており (1.6)、会計勧告書第21号『非営利慈善組織の会計』が適用される組織も簡易監査の対象となりうる と解されている (See also, *Treuhand-Kammer* [2013] S.19. そもそも、コア FER は中小企業が用いることを想定して策定され

簡易監査は、質問 (Befragungen)、分析的手続き (analytische Prüfungshandlungen) および適当な詳細監査手続き (angemessene Detailprüfungen) を行うことに限定される (債務法 729a 条 2 項)。

(1) 立法過程

2004 年法案¹¹⁾では、簡易監査の手続きは、質問および分析的手続きに限定されていた (法案 729a 条 2 項)¹²⁾。これは、簡易監査においては、すべての個々

(前頁よりつづき)

たものである。Meyer [2007] S.57-58 ; Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung [2010] Ziff. 3.3)。学説も、コア FER によって作成された計算書類は簡易監査の対象となるとする見解を踏襲している (e. g., Kleibold/Theobald [2008] S.390 ; Rohrer/Schweizer [2013] S. 894 ; Arnet/Mattig [2013] S. 906 ; Devaud [2014a] § 10 N6 ; Annen [2013] S. 912 ; Watter/Pfiffner [2016] Art.729a N11)。しかし、この見解に対して、コア FER への準拠性について消極的保証を与えるための監査手続きが定められるべきところ、『簡易監査基準』の付録 D 「通常の監査手続き」においては、コア FER を全体とした監査手続きは全く示されていないという批判が加えられている (Eberle/Lengauer [2016] Art.729a N32 (S.703))。そして、Eberle/Lengauer は、法定監査を受けることを義務付けられている会社において、たとえば、コア FER または会計勧告書第 21 号にも準拠する場合には、それに対する特別な追加的 (レビュー) 手続きが必要であるとする (Eberle/Lengauer [2016] Art.729a N83 (S.724))。

もっとも、スイス会計士会議所は、『簡易監査基準』の付録 D の監査手続きは、フル FER または会計勧告書第 21 号との関係で、それぞれ、補充されるべきであるとしていた (*Neues Revisionsrecht-Ausgewählte Fragen und Antworten*, 2008)。

なお、『簡易監査基準』では例示されていないが、認められた会計基準には、中小企業向け IFRS (IFRS for SMEs) も含まれているので、中小企業向け IFRS によって作成された計算書類も簡易監査の対象とはならないと解するのが論理的である。

- 10) Eberle/Lengauer は、法定監査が義務付けられていない会社については、専門職業人の観点から、任意監査は契約によって行われるものであり、かつ、機関として選任された法定監査人によって行われるものではないから、任意の簡易監査は許されないとする (Eberle/Lengauer [2016] Art.729a N83 (S.724). Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.49 も同趣旨)。そして、そのような場合には、監査基準 910 の規定に従った「レビュー」がなされるべきであるとする (*See also*, Devaud [2014a] § 10 N 7 ; Eberle/Egeli [2013] S. 68)。

の項目の詳細な監査 (eingehende Prüfung)、評価の検証 (Bewertungsprüfung) および実査等の実証手続きは行われないことを意味していた¹³⁾。

しかし、国民議会の法務委員会における審議の過程で、適当な詳細監査手続き (angemessene Detailprüfungen) を追加する修正が提案され、この修正案は全員一致で可決された^{14,15)}。この背景には、経済受託者会議所が、国際的な基準に言及して、とりわけ、評価の検証を行わないことにつき批判を加えたこと¹⁶⁾、経済団体 (economiesuisse) も、法案729a条が質問および分析的手続きに限定していることは行き過ぎ (wohl zu weit) であり、クラブにおける素人監査であっても、貸借対照表項目と銀行残高証明書とを突き合わせるものであって、729a条はミスリーディングであり、おそらく削除した方がよいと主

11) Der Entwurf für die Änderung des Obligationenrechts (GmbH-Recht sowie Anpassungen im Aktien-, Genossenschafts-, Handelsregister- und Firmenrecht) (BB1 2004 4117) <<https://www.admin.ch/opc/de/federal-gazette/2004/4117.pdf>>.

12) Die Prüfung beschränkt sich auf Befragungen und analytische Prüfungshandlungen.

13) Botschaft [2004] S.4027. *See also*, Bourqui/Bourqui [2007] S.428. Watter/Piffner [2016] Art.729a N13 は、直接的な手続きは定められておらず、簡易監査は間接監査と位置づけられていたとする。これに対して、たとえば、Stöckli [2005] は、評価の検証を行うことを義務付けないことは、(簡易) 監査をほとんど茶番劇にする (verkommen zur Farce) がままにする可能性があるとして批判していた。

14) Kommission für Rechtsfragen des Nationalrates, Protokoll, 13/14. Jauar 2005. これをふまえて、司法省は、「監査は質問、分析の手続きおよび適当な詳細監査手続きに限定される」という案1と「監査の任務は質問、分析の手続きおよびその状況に照らして監査の目的のために必要な詳細監査手続きに限定される (Die Aufgaben der Revisionsstelle .beschränken sich auf die Befragungen, analytische Prüfungshandlungen und Detailprüfungen, die im Hinblick auf das Ziel der Prüfung nach den Umständen erforderlich sind.)」という案2の2つの文案を提出したが、法務委員会では案1が採択された (Kommission für Rechtsfragen des Nationalrates, Protokoll, 3/4. Februar 2005)。

15) *See also e.g.*, Eberle [2010] S.304 ; Imfeld [2005] S.128.

16) Treuhand-Kammer, *Positionspapier, Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht und Zulassung undBeaufsichtigung der Revision* (31. August 2014), S.10. ただし、たとえば、Bertschinger は、中小企業の監査基準の問題であり、レビューの領域における国際的な視点がどのような役割を果たすべきかよりも、より国内的な問題に目を向けるべきであると示唆している (Bertschinger [2005] S.584-585)。

張していたこと¹⁷⁾などがあった¹⁸⁾。そして、本会議でも、この修正が可決された^{19,20)}。本会議において、*Burkhalter Didier*は、法務委員会は、729a条2項に監査の方法についての記述の詳細を追加し、これについて反対意見はなかったと説明している²¹⁾。

(2) 重要性

重要性については、通常の監査と同様の原則が簡易監査でも適用される²²⁾。すなわち、年度計算書類の利用者の経済的判断に有用な (relevant) 情報であ

17) *Economiesuisse, Stellungnahme zur Revisionspflicht im Rahmen des Hearing der Rechtskommission des Nationalrates* (25. November 2004), S.5.

18) *Böckli* (バーゼル大学教授、事業持株会社や *vcb* (スイス会計専門家協会) の代表者も、国民議会の法務委員会におけるヒアリングに際して、分析の手続きでは十分ではないという見解を表明した (Eberle/Lengauer [2016] Art.729a, fn 5 (S.692)). *See also*, *Kommission für Rechtsfragen des Nationalrates, Protokoll*, 25. Novembre 2004.

19) *Amtliches Bulletin, Nationalrat*, 2005, N84 (Nationalrat Frühjahrssession 2005 Dritte Sitzung 02.03.05).

20) なお、*Handschin* (バーゼル大学教授)は、質問と分析の手続きという中間財務諸表ないし四半期財務諸表に対するレビューの手続きは、年度監査が行われていることを前提とするものであり、質問と分析の手続きのみでは、簡易監査と呼ぶにはふさわしくないと考えられていると指摘している (2016年8月18日に行ったインタビューに基づく)。

*Watter/Pfiffner*は、適当な詳細監査手続きが要求されることによって、監査意見の信頼性は高まるが (*See*, *Müßig /Blumer* [2008] S.948)、監査コストは高まることになるし、適当な詳細監査手続きを行う義務は監査人の責任リスクを高めることになるとする (*Watter/Pfiffner* [2016] Art.729a N15)。責任を負うリスクが高まるおそれについては、*Bertschinger* [2005] S.585 ; *Vogt/Fischer* [2006] S.136-137 ; *Böckli* [2007] N469 ; *Pfiffner* [2008] N1933なども参照。他方、監査関連コスト (監査報酬および被監査企業内部のコスト) については、簡易監査は通常の監査に比べて相当の削減効果があるという調査結果が示されている (*e. g.*, *Muller* [2009] S.58 ; *Wyss/Schüle* [2010] S. 633 ; *Scheidegger* [2010] S.634 ; *Engelberger/Muller* [2012] S.49 ; *Watter/Pfiffner* [2016] Art.729a N33)。

21) *Amtliches Bulletin, Nationalrat*, 2005, N82. 通常の監査については存在する内部統制システムを考慮に入れるべきことを明確化する規定を728a条に追加し、これについて反対意見はなかったとも述べている。

るかどうか、もし、脱漏や不実記載があったら、情報の利用者の決定に影響をあたえるか(『簡易監査基準』5.1)という規準による。監査計画の立案にあたって、監査人は、質的規準と量的規準とを考慮に入れる(『簡易監査基準』5.2)。また、年度計算書類全体との関係での重要性和個々の貸借対照表項目についての重要性(『簡易監査基準』5.2)、すなわち、財務諸表全体に対する重要性および特定の取引種類、勘定残高または開示に対する重要性との両方が考慮される²³⁾。さらに、個々には重要でない虚偽表示の総計が計算書類の重要な不実記載という結果を招くことがあるという事実にも照らし、計算書類の未訂正および未発見の不実記載の総計が計算書類全体に対する重要性を上回る可能性が適切な低い水準に抑えられるように許容重要性(Toleranzwesentlichkeit)²⁴⁾が設定される(『簡易監査基準』5.2)。

経済監査ハンドブックでは、量的規準の参考値として、調整後(bereinigter)税引前利益²⁵⁾の3-10%、自己資本の3-5%、売上高の1-3%または費用の1-3%を挙げている²⁶⁾。どのような基準値を用いるかは、監査人の職業的専門家とし

22) Kleibold/Theobald [2008] S. 392 ; Renggli/Kissling/Camponovo [2014] S. 104 ; Eberle/Lengauer [2016] Art.729a N41 (S.707).

23) See also, Watter/Pfiffner [2016] Art.729a N19a.

24) 国際監査基準320では、「監査実施上の重要性(Performance Materiality)」といわれているものである。Renggli/Kissling [2012] では、計画上の重要性(Planungswesentlichkeit)と表現されていた(S.70)。

25) 『簡易監査基準』では、税引前利益との関係で量的重要性を判断することが多いとしつつ、たとえば、秘密準備金の設定と使用により、利益額が調整されている場合には、実効利益(effektiven Ergebnis)を用いて判断すべきであるとしている(5.2)。「調整後」税引前利益という表現はこれをうけたものである。また、『簡易監査基準』では、自己資本、売上高または費用も、たとえば、損失が生じているような場合には、重要性判断のベンチマークとして用いられると指摘されている。

26) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.152. もっとも、学説ではこれと異なる閾値が提案されている。たとえば、Kunellis は、国際監査基準320との関連、税引前利益の3-10%、総資産額の0.25-4%、売上高の0.5-3% (Kunellis [2013] S. 798)、Renggli/Kissling/Camponovo は、調整後税引前利益の5-10%、自己資本の3-5%、総資産額の1-3%、税引後利益の1-3% (Renggli/Kissling/Camponovo [2014] S.106) という閾値を、それぞれ、提示している。

での判断を行使して決定されるが、ある基準値を用いるにあたってどのような考慮を行ったかは監査調書に文書化しなければならない(『簡易監査基準』7.2)。経済監査ハンドブックは、監査計画立案における重要性の適用について、『簡易監査基準』よりも通常の監査に適用される監査基準に沿った内容となっており²⁷⁾、まず、全体としての重要性を決定し、その後、許容重要性を決定するが、許容重要性は全体としての重要性の50%から75%の間で決定される²⁸⁾。そして、不発見限界値(Nichtaufgriffsgrenze)を定めるが、たとえば、全体としての重要性の3%とされる²⁹⁾。

(3) 監査計画

『簡易監査基準』は、監査計画(Prüfungsplan)の立案について具体的な規定を置いていない。監査人は、通常、方法および個々の監査手続きを規定する監査プログラム(Prüfungsprogramm)を定める監査計画を作成するとされているにとどまっている(4.1)。しかし、経済監査ハンドブックは、簡易監査を計画段階、実施段階、終了段階および報告段階に分けている³⁰⁾。

監査計画の立案にあたっては、リスク評価のための情報入手がなされるが、扱いやすい状況の下では、比較的単純な方法(relativ einfachen Methoden)で必要な情報を収集することができると指摘されている³¹⁾。この方法には、被監査企業の経営者に対するインタビュー、会社のパンフレットやホームページの検討、前期以前の計算書類または中間財務諸表の検討、議事録の検討³²⁾、往査(Betriebsbesichtigung)が含まれる³³⁾。もっとも、これらは基礎的な情報を得

27) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.155ff.

28) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.153.

29) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.154.

30) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.146ff. *See also*, Devaud [2014a] § 10 N29.

31) Eberle/Lengauer [2016] Art.729a N52 (S.711).

32) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.149.

33) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2009] S.572.

るものであって、内部統制システムの監査ではない³⁴⁾。

計画の立案の一環として、企業の活動を理解し、リスクが潜在する領域³⁵⁾を識別するために、監査人は分析的手続きを行わなければならない。年度計算書類のレベルの分析の手続きを行うことによって、監査人は会社の活動の知らなかった側面についての情報を得ることができる。それらは、他の監査手続きのタイプ、時期および範囲を決定するのに有用である。計画段階での分析的手続きは財務情報のみならず非財務情報（たとえば、販売地域または販売量と売上高との関係）に及ぶことがあり、また、重要な事業上のパラメーター（流動性のレベル、利益率、在庫の回転率など）³⁶⁾を時系列的に比較することを通常含む³⁷⁾。分析的手続きにおいて、監査人は予想と実績とを比較し、想定外の乖離があるときは、重要な不実記載（wesentliche Fehlaussagen）³⁸⁾のリスクがないかどうかを確かめる³⁹⁾。

監査計画に全般的な監査手続きが定められる（『簡易監査基準』4.2）。全般的な監査手続きには、年度計算書類のどの項目についてどのような監査手続き（質問、分析の手続き、適当な詳細監査手続き）を適用するかが含まれる。

『簡易監査基準』付録Dでは、全般的監査手続きにつき、推奨される監査手続き（それぞれの監査業務の特有の状況に適応するように実施。以下同じ）と

34) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.173.

35) ただし、用いられるデータはしばしばわめて集会的なので、「おおざっぱな兆候（grobe Hinweise）」の有用性は重要な虚偽記載のリスクに関してに限られる（Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2009] S.572）。

36) 流動性、財産および損益の状況の評価に関する主要なパラメーターの例については、たとえば、Renggli/Kissling/Camponovo [2014] S.128参照。

37) 『簡易監査基準』3.2。See also, Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.164ff.

38) 不実記載（Fehlaussagen）と虚偽表示（falsche Darstellungen）との間には概念的な相違はないと考えられるが、『簡易監査基準』や監査基準910は不実記載という表現を用いている（通常の監査との関連では虚偽表示という表現が用いられている）。

39) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2009] S.572；Kleibold/Theobald [2008] S.391-392.

して、質問については、計算書類の表示および評価原則に変更があったかどうかの質問を挙げている。

また、詳細監査手続きとしては、前期の貸借対照表と前期の文書（入手可能な場合には監査済み計算書類）との調整、総勘定元帳の勘定科目の残高と監査済み計算書類との調整、秘密準備金の存在および変動を対応する詳細な証拠との調整ならびに株主総会議事録および取締役会議事録を通読し、重要な争点を監査計画に年度計算書類に対するありうべき重要な影響を考慮することが挙げられている。

さらに、追加的にありうる監査対象として、前期の計算書類の6か月以内の承認、法定監査人の選択、利益の使用の決定、年度計算書類が最高経営機関の議長および会計についての責任を負う会社内の者（債務法958条3項参照）によって署名されているかどうかの確認が例示されている。

なお、高い固有リスクがあると判断した場合には、監査人は、監査手続き、たとえば、追加的な詳細監査手続き、追加的な質問や分析の手続き⁴⁰⁾を追加する（『簡易監査基準』3.3）。重要ではなく、高い固有リスクが認められない項目については監査手続きを実施することを要しない⁴¹⁾。

監査計画の策定において、監査人は監査手続きによって達成する目的⁴²⁾を考慮しなければならないが、実在性（資産および負債）、権利義務、発生（Eintritt）、網羅性、評価、記録と期末の見越し・繰延べおよび表示と開示が監査目的として挙げられている。まず、適当な詳細監査手続きにより、実在性について限定的保証を得ることができるのが原則であるとされている（『簡易監査基準』4.3.1）。権利義務については、適当な詳細監査手続き（登記簿・登録簿の抜粋または状況確認のための往復文書）のほかは質問が基本的な監査手続きであるとされている（『簡易監査基準』4.3.2）。取引の発生については質問および分析

40) 『簡易監査基準』付録D 通常の監査手続きの例参照。

41) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2009] S.573.

42) これは、通常の監査についての監査基準500『監査証拠』の第13項（国際監査基準500（2003年）の第17項に相当）に対応している。

的手続きにより限定的保証を得る（『簡易監査基準』4.3.3）。網羅性については、（年度計算書類の作成に関与していない者に対する）質問、分析の手続きおよび（とりわけ、後発事象との関係での）詳細監査手続きが適用される（『簡易監査基準』4.3.4）。評価については、第三者に対する確認を行うことなく⁴³⁾、質問および分析の手続きを適用する（『簡易監査基準』4.3.5）。記録と期末の見越し・繰延べ（期間帰属）については、質問、分析の手続きおよびとりわけ後発事象との関係での詳細監査手続きによる（『簡易監査基準』4.3.6）。表示と開示については、質問と詳細監査手続きが適用される（『簡易監査基準』4.3.7）。

（4）監査プログラム

個々の監査手続きは監査プログラムにおいて規定される⁴⁴⁾。監査プログラムの策定にあたっては、計画段階で得た固有リスク、企業の活動と環境に関する知識、および、とりわけ計算書類の個々の項目の固有リスクと重要性を考慮に入れなければならない（『簡易監査基準』4.4）。『簡易監査基準』付録Dでは、主要な監査対象領域（全般的監査、現金および現金等価物、取引所の相場のある流動資産、売上債権、その他の債権、棚卸資産と未請求サービス、借方計算限定項目、金融資産および持分、有形固定資産、無形資産および減価償却、仕入債務、有利子債務、その他の債務、貸方計算限定項目、引当金、付加価値税および直接税、自己資本、純損益、売上原価と製造費、人件費、その他の営業費用、金融費用および金融収益、営業外費用、特別な1回限りのまたは非反復的費用および収益、注記、後発事象）ごとに、通常の手続きを、推奨される監査手続きと追加の手続き（とりわけ、重要な虚偽記載が疑われる場合または計算書類上の金額に誤謬の固有リスクがある場合）とに分けて定め、簡易監査の範囲を超えるとして簡易監査の一部を構成しない手続きも例示している。

43) しかし、学説においては、個々の簡易監査において、確認をすることは有用であると解されている。これは、確認を行ったほうが、質問や分析の手続きを行うよりも、早く、かつ、より効率的な監査を行うことができるからである（Annen [2013] S.915）。

44) 『簡易監査基準』4.1. *See also*, Kleibold/Theobald [2008] S.393.

もともと、付録 D に列挙された監査手続きは、すべての場合に適用されるわけではない（『簡易監査基準』4.4）。

【付録 D で示されている通常の簡易監査手続き】

監査項目	推奨される監査手続き	追加的手続き	簡易監査の一部を構成しない手続き
b) 現金および現金等価物、取引所の相場のある流動資産	<p>質問</p> <ul style="list-style-type: none"> ・担保権設定と使用制限についての質問 <p>詳細監査手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・現金出納帳、銀行取引明細書および PC 明細書または有価証券明細書と残高との調整（必要な場合には、被監査会社が作成した調整表の検査） ・評価に用いた交換レートを銀行、証券取引所その他の情報源のそれに対応する期末レートと比較 ・外貨換算に用いたレートを銀行などの文書による期末レートと比較 	<p>詳細監査手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・非通例的記録についての現金勘定のレビュー ・個々の重要な有価証券取引の証憑のレビュー <p>追加的質問と分析的手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・非通例的取引についての質問 	<ul style="list-style-type: none"> ・銀行その他の第三者からの残高および有価証券残高の確認の徴求
c) 売上債権	<p>質問</p> <ul style="list-style-type: none"> ・得意先別売上債権リストのレビューおよび古くかつ非通例的に多い残高のもの理由についての質問 ・債権が質入れされ、譲渡され、または取立委任されているかどうかについての質問 ・過年度または予想と比べた場合の個々の科目残高の重要な差異についての討議 	<p>詳細監査手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・総勘定元帳の売上債権勘定、売上勘定、返品勘定および売上値引勘定のうち非通例的項目のレビュー。そのような項目について文書の検証 ・前期に関するもので、新たな計算書中の返品勘定および売上値引勘定のうち異常な額のものレビュー 	<ul style="list-style-type: none"> ・顧客に対する確認

	<p>分析的手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 債権残高の前期との比較 ・ 債権の年齢調べ ・ 外貨換算に用いたレートを銀行などの文書による期末レートと比較 ・ 直接または間接に被監査会社に出資している者または被監査会社が直接または間接に持分を有している会社に対する債権の検証 <p>詳細監査手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 売上債権リストの合計と元帳とを調整 ・ 過去の経験、年齢調べおよび質問の結果に基づき評価引当金の適切性を評価 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 債権の存在を確認するために、運送書類、新たな計算書中の支払いおよび契約書のレビュー ・ 貸倒レート損失処理が適切な権限に基づいて行われているかをレビュー ・ 監査時点での売上債権リストと新たな計算書中の支払いのレビュー <p>追加的質問と分析の手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 売上債権が積送品に関するものかどうか、また、もし、そうであれば、そのような取引が撤回されたことについて訂正がなされたか、また、棚卸資産について正しく記帳がなされているかを質問 ・ 貸借対照表日後に売上の大幅な値引きがなされたか、また、そうであれば、それが正しく記帳されているかを質問 ・ 売上割引および値引きの比率を前期と比較 	
<p>i) 仕入債務</p>	<p>質問</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 未決項目についての批判的レビュー、古くかつ非通例的に多い残高のもの理由について質問 ・ 過年度または予想と比べた場合の個々の科目残高の重要な差異についての討議 ・ どのように、網羅性もち、かつ、適時な記帳が確保されているかを質問 	<p>詳細監査手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 年度末の直前直後に受領した仕入れに対して受取った送り状のレビュー 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 債権者に対する確認

	<p>分析的手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 前期の残高との比較 ・ 新しい計算書において計上され、または計上されていない買掛債務および / または監査対象年度中に受領した物またはサービスに関連する送り状に対応する買掛債務および経費勘定のレビュー ・ 外貨換算に用いたレートを銀行などの文書による期末レートと比較 <p>詳細監査手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 仕入先別買掛債務リストと年度計算書類とを調整 ・ 直接または間接に被監査会社に出資している者、被監査会社の機関または被監査会社が直接または間接に持分を有している会社に対する債務の検証 		
<p>d) その他の債権</p>	<p>質問</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 重要なその他の債権の事業上の背景についての質問 ・ 債権が質入れされ、譲渡され、または取立委任されているかどうかについての質問 ・ 過年度または予想と比べた場合の個々の科目残高の重要な差異についての討議 <p>分析的手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 債権残高の前期との比較 ・ 外貨換算に用いたレートを銀行などの文書による期末レートと比較 	<p>詳細監査手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 前期の債権が記帳されたことを示唆するような異常な金額の新たな計算書中の勘定をレビュー ・ 債権の存在を判断するために新たな計算書中の支払いと契約書をレビュー 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 顧客に対する確認

	<ul style="list-style-type: none"> ・ 直接または間接に被監査会社に出資している者または被監査会社が直接または間接に持分を有している会社に対する債権の検証 <p>詳細監査手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 総額と個々の証拠とを調整 ・ 支払いの条件または支払いの受領の状況を質問することによって、評価引当金の必要性を評価 		
j) その他の債務	<p>質問</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 重要なその他の債務のビジネス上の背景について質問 ・ 過年度または予想と比べた場合の個々の科目残高の重要な差異についての討議 ・ どのように、網羅性もち、かつ、適時な記帳が確保されているかを質問 <p>分析的手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 債務の残高を前期と比較 ・ 外貨換算に用いたレートを銀行などの文書による期末レートと比較 ・ 直接または間接に被監査会社に出資している者、被監査会社の機関または被監査会社が直接または間接に持分を有している会社に対する債務の検証 <p>詳細監査手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 総額と個別の証拠とを調整 	<p>詳細監査手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 債務の証拠として、契約書、計算書などをレビュー 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 債権者に対する確認

<p>k) 有利子債務</p>	<p>質問</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 会社の経営者が借入契約の条項（たとえば、借入契約中の重要な数値）を遵守しなかったどうかを質問;もし、遵守しなかったであれば、経営者によりとられた方策および年度計算書類に必要な訂正を討議 ・ 貸主のための担保についての質問 ・ 長期と短期の借入金との分類についての質問 ・ 直接または間接に被監査会社に出資している者、被監査会社の機関または被監査会社が直接または間接に持分を有している会社に対する債務の検証 <p>分析的手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 借入金額との関係で利息費用に信ぴょう性があるかどうかを評価 <p>詳細監査手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 債務のリストと年度計算書類とを調整 ・ 金利算定書へのアクセス ・ 借入契約書へのアクセス 	<p>追加的質問と分析的手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 弁済猶予について質問 <p>詳細監査手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 弁済猶予合意書へのアクセス 	
<p>(e) 棚卸資産と未請求サービス</p>	<p>質問</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 棚卸高の決定方法についての質問 ・ 直近の実地棚卸しに起因する訂正についての討議 ・ 貸借対照表日における実地棚卸しがなされていないときには：継続記録法が用いられ、実際の数量と定期的に比較されているかどうかについて求説明 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 未請求サービスおよび開始した作業の適切な文書（時間または進捗報告書、合意された請求率および計算とコストに関する文書など）に基づく評価の試查的検証 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 棚卸立合 ・ 製造費用の原価計算の領域における掘り下げた検証

- | | |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> ・ 着手した作業および未請求サービスの性質（受注した作業なのか棚卸高とされる作業なのか）についての質問 ・ 会計年度の終わりにおける期間帰属をモニターするための手続きについての質問 ・ それぞれのカテゴリーごとの評価基礎についての質問 ・ 低価法が適用されているかどうかまたは未請求サービスが想定している報酬率で評価されているかどうかについての質問 ・ 認識と評価の原則は、原材料、人件費および間接経費を考慮に入れて、継続して適用されているかどうか、および、原価計算システムが用いられ、過去において信頼できる情報をもたらしていたかどうかについての質問 ・ 回転率が低い在庫または滞留品を識別するために用いている方法についての質問；そのような在庫品が処分可能価額で評価されているかどうかを確認 ・ 低い利益率のカテゴリーの製品について、損失が生じない評価がどのように確保されているかを質問 ・ 未請求サービスについて損失が生じない評価がどのように確保されているかを質問 | <ul style="list-style-type: none"> ・ 製造原価金額と計算およびコストに関する文書との調整（プラントやプロジェクト事業を行っている会社について） ・ 少ない利益率のカテゴリーの製品と未請求サービスにつき損失が生じない評価のために被監査企業によって算定された金額調整の分析 <p>追加的質問と分析の手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 重要なカテゴリーの棚卸資産の在庫量と前期の在庫量および処分ならびに当期の予想在庫量とを比較。重要な変動と差異がないかを質問。適当な減損を計算 ・ 開始した作業に利益部分が含まれていないかどうかにつき分析の手続き ・ 会社が第三者の棚卸資産の委託を受けていないか、および、どのようにして、それらが自己の棚卸資産に含まれないようにしているかを質問 ・ 棚卸資産が担保に供され、他の場所に保管され、または第三者に積送されているかどうかを質問 |
|--|---|

	<p>分析的手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 製品カテゴリーごとの棚卸高および売上高を過年度のそれらと比較 ・ 製品カテゴリーごとの売上総利益率を前期と分析的に比較 ・ 開始した作業と未請求のサービスを進捗率に基づいて検証し、および/または新たな会計年度における清算 <p>詳細監査手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 棚卸リストの総額および未請求サービスの証拠と総勘定元帳との調整 		
p) 純損益、売上原価と製造原価	<p>質問</p> <p>売上、売上原価 / 製造原価の会計処理の原則とタイミングについての質問</p> <p>分析的手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 製品カテゴリー別に、売上、売上原価および売上総利益率を前期と比較。重要な差異についての討議 	<p>詳細監査手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 正しく期間帰属がなされているかをチェックするために、年度末の直前直後に受領した仕入についての送り状と配送書類のレビュー 	
f) 有形固定資産、無形資産および減価償却	<p>質問</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 固定資産（たとえば、機械、不動産、特許その他の無形資産）の評価の原則、償却率、償却方法およびそれらの継続的適用についての質問 ・ 資産の維持費（価値の増加）はどのように区別されるかの質問 ・ 資産の取得および売却ならびに処分による実現損益の認識についての質問 	<p>詳細監査手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 総勘定元帳中の棚卸費用勘定および償却費勘定のうち非通例的項目のレビュー。そのような項目に関する文書の検証 ・ 前期に関連する異常な金額の新たな計算書のうち、棚卸費用勘定および維持費勘定のレビュー 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 評価報告書

	<ul style="list-style-type: none"> ・有形固定資産または無形資産に重要で不可逆的な価値の減損があるかどうかを質問 ・有形固定資産について財産権上の制約が付されているかどうかを質問 <p>分析的手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・残高、取得、売却、償却率および償却費を前期のそれらと比較 <p>詳細監査手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・個々の有形固定資産および無形資産の取得原価または製造原価および減価償却累計額を含む棚卸リストを計算書類と比較 	<ul style="list-style-type: none"> ・報告された価値があることを判断するために、請求書、リースその他の契約書ならびに有形固定資産および無形資産の購入または売却に関する他の文書のレビュー ・実地棚卸 	
<p>(g) 金融資産および持分（短期および長期、関連会社に対するものおよび市場性のある有価証券を含む）</p>	<p>質問</p> <ul style="list-style-type: none"> ・適用されている認識および測定原則についての質問 ・低い市場価格について経営者と討議 ・長期および短期の金融投資についての質問 <p>詳細監査手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・貸借対照表日の金融資産のリストと計算書類との調整 ・自己の資本証券の残高を確認 	<p>詳細監査手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・総勘定元帳に記帳されている取引および価格の変動を文書および反対記入に基づき検証 ・利益、損失および収益が正しく記録されているかどうか、勘定および証憑をレビュー ・借主の年度計算書類または(入手可能であれば)その他の情報に基づき借主の信用力を評価 ・上場証券の帳簿価額を年度末の相場と比較 ・非上場証券の帳簿価額を入手可能な直近の年度計算書類に基づく内在的価値と比較 	

<p>s) 金融費用および金融収益</p>	<p>分析的手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 前期との比較および重要な差異の理由についての質問 ・ 有利子資産および負債に基づき、金融費用および金融収益を予想される価値と比較 ・ 為替換算差額とビジネスモデルおよび当該外国通貨の相場動向との比較および信ぴょう性チェック 	<p>詳細監査手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 多額その他非通例的な金額の勘定のレビュー ・ 当該項目と証憑および適切な文書との調整 	
<p>h) 借方計算限定項目</p>	<p>質問</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 資産計上額の価値（将来のキャッシュまたは便益）についての質問 <p>分析的手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 前期の残高との比較 ・ 関連する損益項目の計上額を過年度のそれらと比較；重要な差異について会社の経営者と討議 <p>詳細監査手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 詳細なリストと年度計算書類との調整 	<p>詳細監査手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ しばしば見越しを含む収益および費用項目の批判的レビュー ・ 残高と適当な文書（契約書など）との調整 ・ 新たな計算書における後の計上に関連する勘定のレビュー 	
<p>l) 貸方計算限定項目</p>	<p>質問</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 貸方計算限定項目の網羅性を確保するためのプロセスについて質問 <p>分析的手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 前期の残高との比較 ・ 関連する損益項目の計上額を過年度のそれらと比較；重要な差異について会社の経営者と討議 	<p>詳細監査手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ しばしば繰延べを含む収益および費用項目の批判的レビュー ・ 残高と適当な文書（契約書など）との調整 ・ 新たな計算書における後の計上に関連する勘定のレビュー 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 確認書の徴求

	<p>詳細監査手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 詳細なリストと年度計算書類との調整 ・ 貸方計算限定項目の網羅性を確保するためのプロセスについて質問 		
m) 引当金	<p>質問</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 引当金の設定が必要な未決リスク（訴訟、損害賠償その他の請求など）についての質問 ・ そのようなリスクの財政的マネジメントについての経営者との討議 <p>分析的手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 前期の残高との比較 <p>詳細監査手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 詳細なリストと年度計算書類との調整および批判的レビュー 	<p>詳細監査手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 残高と適切な文書（契約書、苦情書、算定書など）との調整 ・ 新たな計算書における後の計上に関連する勘定のレビュー 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 弁護士または専門家からの意見書の徴求
n) 付加価値税および直接税	<p>質問</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 過年度における直接税はすべて支払ったのか繰延べられているかの質問 <p>詳細監査手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 付加価値税に係る請求権および債務と勘定との調整 ・ 付加価値税売上高調整の存在 ・ 繰延税金資産の計算と計算書類（計算に用いたパラメーターを含む）との調整 <p>分析的手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 期間損益および前期との比較における税金費用の評価 	<p>質問</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 税の更正、他の調査または問い合わせが課税当局によって行われたか、または、異議申立て中もしくは再審査請求中のあるかどうかを質問。追加的要求事項および引当金を設定しなければならぬリスクを判断するための対応するやりとり文書の検討 ・ 税務上の査定はどの程度最終的であるかについての質問 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 付加価値税の税額確認書の徴求 ・ 課税当局の税額確認書の徴求

	<ul style="list-style-type: none"> ・ 付加価値税清算の種類（賦課方式または申告方式）および特別な場合（非課税売上、貸倒れなど）についての質問 <p>詳細監査手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 税務申告書とその前提となった年度計算書類との調整 ・ 繰延税金資産の計上と税務申告書および税金支払いとの調整 ・ 付加価値税の売上高調整の検証 ・ 付加価値税の清算と勘定および / または売上高調整との調整 <p>追加的質問と分析的手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 海外からの営業費用およびサービスの対価のうち、私的部分（Privatanteil）について付加価値税が加算されているかどうかについての被監査会社の経営者に対する質問 ・ 業種特有の付加価値税の特徴、対応する説明、文書および税務当局との合意についての被監査会社の経営者に対する質問 	
--	--	--

<p>o) 自己資本</p>	<p>詳細監査手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 資本金と有効な定款または商業登記簿との調整 ・ 準備金および貸借対照表利益または損失の残高と前期の年度計算書類および株主総会議事録との調整 ・ 貸借対照表利益の使用に関する提案の評価 	<p>詳細監査手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 資本増加（賦課金）および減少ならびに利益配当（源泉税）について正しく税務上処理されているかをチェック ・ 自己株式の取得および売却ならびに資本からの控除としての処理の分析 ・ 資本金の変動およびオプションの発行があったときには、批判的レビュー 	
<p>q) 人件費</p>	<p>質問</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 過年度または予想と比べた場合の個々の科目残高の重要な差異についての討議 ・ 貸借対照表日後に前期に対するパフォーマンス・ボーナスが決定されたか、もし、そうであれば、それが正しく記帳されているかについての質問 <p>分析的手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 給与と社会保障費との比率を前期と比較 <p>詳細監査手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 給与支払簿の合計を元帳の記録と照合 	<p>詳細監査手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 計上額と適切な年次報告書または明細書との調整（老齢・遺族基礎年金、企業年金口座など） ・ 他の監査人からの報告書のレビュー（老齢・遺族基礎年金、労災保険、付加価値税、など） ・ 総勘定元帳中の経費勘定のうち給与費に関する非通例的項目のレビュー。そのような項目について文書の検証 ・ 新たな計算書中の前期に関連する給与費に関する非通例的な金額の経費勘定のレビュー 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 労務上および行政的な要求事項が遵守されているかのチェック ・ 被用者の法人格の確認 ・ 老齢・遺族基礎年金、労災保険、企業年金などについての第三者に対する確認
<p>r) その他の営業費用</p>	<p>分析的手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 前期との比較および重要な差異の理由についての質問 	<p>詳細監査手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 多額または非通例的な額の勘定のレビュー ・ 当該項目と証憑および適切な文書との調整 ・ 報告会計年度に関する項目に関する新たな計算書における勘定および/または証憑のレビュー 	

<p>t) 営業外費用、特別な1回限りのまたは非反復的費用および収益</p>	<p>質問</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 過年度または予想と比べた場合の個々の科目残高の重要な差異についての討議 ・ 営業外の、特別な1回限りのまたは非反復的項目を識別するために用いた規準についての討議 <p>分析的手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 残高および認識規準を過年度と比較 ・ 監査対象会計年度の事業活動についての知識に基づいて予想される金額と残高との比較 	<p>詳細監査手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 当該項目と証憑その他の適切な文書との調整 	
<p>(u) 注記</p>	<p>質問</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 直接または間接に有している他の会社の株式についての質問 ・ 被監査会社または被監査会社が持分を有している会社による被監査会社の株式（自己株式）の取得と処分についての質問 ・ 貸借対照表日から12か月以内に終了させ、または解約告知することができない未認識リース債務および賃借債務についての質問 ・ 年金基金に対する債務についての質問 ・ 第三者のための保証、債務および担保提供の存在および変動に関する質問 ・ 自己の債務の担保に供しまたは担保として譲渡した資産および所有権が留保されている資産の総額についての質問 	<p>詳細監査手続き</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 当該項目と証憑その他の適切な文書との調整 	

- ・ 法的または事実上の債務であってキャッシュ・アウトフローが生ずる可能性が低いか信頼性をもって見積もることができないもの（偶発債務）についての質問
- ・ 当該会計年度中に経営機関および監督機関または従業員に付与された参加権またはオプションについての質問
- ・ 重要な未決取引その他貸借対照表日前に生じ、損益リスクを含むものについての質問
- ・ 貸借対照表日後の会社に有利または不利な重要なその他の事象についての質問
- ・ 前期との比較における秘密準備金の計算方法および個々の貸借対照表項目の監査結果に係る信ぴょう性チェックについての質問

分析的手続き

- ・ 法定の最小限の内容を含みつつ会計記録が会社および業界の特性に対応しているか（958c 条3項）
- ・ 財産状態、財務状態および損益の状況を第三者が判断しまたは会社の活動のために必要な追加的項目が貸借対照表、損益計算書または注記で開示されているか

<ul style="list-style-type: none"> ・ スイス債務法 959c 条 2 項により要求されている項目の注記および法によって要求されているその他の開示が注記でなされているかのレビュー ・ 当該年度の常勤者（10 人未満、50 人以上および 250 人以上）の信ぴょう性チェック ・ 重要な例外的な、1 回限りのまたは異常な項目についての必要な説明が注記に含められているか ・ 販売効率化会計（Absatzerfolgsrechnung, 売上原価法）を適用している場合には、人件費ならびに固定資産の減価償却および減損が注記に含められているか ・ 直接または間接に被監査会社に出資している者、被監査会社の機関または被監査会社が直接または間接に持分を有している会社に対する債権および債務が貸借対照表または注記に含められているか ・ 必要な場合には、資産が取引所の相場または観察可能市場価格で測定されていることが注記されているか。価格変動準備金が貸借対照表または注記に計上されているか。 	
---	--

監査人は計算書類について意見を表明するために十分かつ適切な証拠を入手しなければならない。監査証拠が十分かつ適切であるかどうかは、監査人の会社および環境についての知識、ありうべき不実記載の重要性およびそれが計算書類に与える影響、以前の監査における経験、監査手続きの結果ならびに監査

証拠の証明力、出所および信頼性によって左右される。得た監査証拠が過去志向のものであるため、得た情報の信頼性についての、単なるさまざまな証拠（lediglich unterschiedlich ausgeprägte Indizien für die Verlässlichkeit der gewonnenen Informationen）を示すものにすぎないという制約がある⁴⁵⁾。入手した証拠に基づいて、監査人は、計画した監査手続きの性質と範囲を適応することが必要かどうかを考察しなければならない。もし、入手した監査証拠が不十分であったり、不適切であった場合には、監査人は『簡易監査基準』に定められている追加的な監査手続きを実施しなければならない。それによっても十分な監査証拠を入手できなかった場合には、限定付の意見を表明するか、意見を表明しないことになる⁴⁶⁾。なお、追加的な監査手続きの範囲がどのようなものであるかという問題については見解が分かれている。すなわち、経済監査ハンドブックは通常の監査についてのみ定められている監査手続きを簡易監査で実施することは求められないという見解をとっているが⁴⁷⁾、学説の中には、法律によって簡易監査について求められている適当な詳細監査手続きの枠組みの中では、通常の監査のすべての監査手続きは原則として適用可能であることに留意すべきであるとするものもある⁴⁸⁾。

監査手続きは、その実効性と効率性を考慮に入れて選択しなければならない（『簡易監査基準』4.4）。監査プログラムのないように基づいて、監査人は、計画した監査手続きが識別したリスクに適切に対処しているか、監査意見に対して十分な基礎を提供するものであるか⁴⁹⁾を評価しなければならない。

なお、簡易監査においても、IT機器の活用⁵⁰⁾は監査手続きの実施にとって有用でありえ⁵¹⁾、処理しやすい場合には、被監査会社がIT技術を活用して作

45) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2009] S.574.

46) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.186.

47) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.186.

48) Böckli [2007] N473 ; Pfiffner [2008] N1940 ; Watter/Pfiffner [2016] Art.729a N 29.

49) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.157.

50) See, Watter/Pfiffner [2016] Art.729a N22a und 22b.

51) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.184-185.

成し、利用可能な評価に依拠できる⁵²⁾。その際には、監査人は、IT技術の利用から生ずる特有の固有リスクを考慮に入れ、評価の正確性と網羅性とを無視してはならない。したがって、監査人としては、少なくとも、調整テスト（Abstimmungsprüfungen）を実施し、計算上の正確性をチェックし、真実性（sachliche Richtigkeit）を適切な試査によって検証しなければならない⁵³⁾。

（5） 監査手続き

『簡易監査基準』は重要な計算書類項目について、推奨される監査手続きと追加的監査手続きとに分けて監査手続きを例示し、また、簡易監査の一部を構成しない監査手続き（立合、確認およびさかのぼって調べること[Nachvollziehen]⁵⁴⁾）を示している。

監査人は、監査リスクを合理的なレベルまで低減し、自己の監査意見の基礎を得るために、十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない。十分かつ適切な証拠を入手できたかどうかの判断は、監査人の職業的専門家としての裁量（professionellen Ermessen）に委ねられている⁵⁵⁾。適切であるかどうかは監査証拠の質に関するものであり、十分かどうかは監査証拠の量に関するものである。監査証拠の範囲と適合性とは相互関係性を有する⁵⁶⁾。重要な不実記載のリスクが高ければ高いほど、より多くの個別の監査証拠が必要となり、監査証拠の質が高ければ、必要となる証拠の量はより少なくなる。しかし、必要とされる監査証拠の質が低いことを監査証拠の量によって補うことができるとは限らない。監査証拠の適合性はその源泉とタイプによって影響を受ける⁵⁷⁾。外部の源泉から得た書面の監査証拠は被監査会社で働いている者からの口頭での

52) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.184.

53) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.184.

54) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.160.

55) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.161-162.

56) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.160.

57) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.160.

情報よりも信頼性がより高い⁵⁸⁾。監査証拠には簡易監査のそれぞれの段階において実施した監査手続きの結果が含まれる。このタイプの監査の性質に従って、監査証拠は被監査会社内部の文書に限定される。被監査会社の言明に基づいた情報とこれと矛盾する情報とが監査証拠として検討されなければならない、また、そのような情報がないことも監査証拠となる⁵⁹⁾。

監査チームの構成員には、その経験と知識に応じて、業務が割り振られる（『簡易監査基準』4.4）。そして、監査チームのすべての構成員に、簡易監査の計画段階または実施当初に被監査企業の状況と監査計画を知らせておくことが望ましいとされている⁶⁰⁾。監査チームにおいては、とりわけ、受嘱業務、被監査企業の活動および範囲（たとえば、組織、ビジネスモデル、会計システム、株主、関係者）ならびに識別した重要な不実記載のリスクについて議論されるべきである⁶¹⁾。その情報のタイプは当該監査チームの規模により異なる。すなわち、監査チームが少数数から成っている場合には、インフォーマルな、たとえば、電話での情報伝達で十分であるが、チームが大きいときは、すべての構成員が知識を共有するためにチームのミーティングにおいて情報伝達することが望ましい。すべての構成員に作業の進捗と困難な点を知らせるために、簡易監査の実施中に適切なコミュニケーションが確保されることが重要である⁶²⁾。

なお、直接または間接に被監査会社に出資している者、被監査会社の機関または被監査会社が直接または間接に持分を有している会社に対する債権および債務は区分して貸借対照表に記載しまたは注記しなければならない（債務法959a条4項）。このような者をはじめとする関連当事者との取引は複雑な性質を有することがあり、また通常の市場取引の条件とは異なる条件⁶³⁾でなされる

58) 第三者からの確認を入手することによって、より高い程度の信頼性が確保できるが、簡易監査において、これは要求されていない。

59) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.159.

60) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.158.

61) Eberle/Lengauer [2016] Art.729a N67 (S.717).

62) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.158.

ことがあり、それは、重要な不実記載のリスクを高めることになりうる⁶⁴⁾。したがって、監査人は、計画段階におけるリスク評価にあたって、関連当事者およびそれらの者と会社との関係についての知識を得ることが必要となる（『簡易監査基準』3.1）。

この知識に基づいて、監査人は関連当事者との取引または関連当事者との関係から生ずる重要な不実記載のリスクがあるかどうかを評価する。このための監査手続きは、『簡易監査基準』付録Dの債権および債務に関する手続きにおいて示されている。まず、関連当事者に対する売上債権については分析的手続きが推奨される監査手続きとされているが、債権の实在性や評価は分析的手続きのみでは判断できないとされており、質問や適当な詳細監査手続きが必要とされる⁶⁵⁾。また、仕入債務および金融負債について、質問および適当な詳細監査手続きが推奨される監査手続きとされている。さらに、監査人は、取締役会に対し、完全性確認書にそのような債権債務についてのすべての情報を提供した旨を記載することを求めるべきである（『簡易監査基準』付録E）。

（6）質問

*Böckli*は被監査企業の従業員および経営機関の構成員に対する質問は情報入手するために効率的な方法であり、とりわけ簡易監査においてはそうであると述べている⁶⁶⁾。簡易監査の枠組みの中での質問は、質問に応じる者の技量と誠実さを仮定できる限り、監査証拠を得るのに適している（『簡易監査基準』

63) 実務上、通常の市場取引の条件とは異なる条件であるかどうかの判断にあたっては相当の裁量の幅があるが、関連当事者との取引の特殊な事例の1つとして隠れた利益処分がある（Eberle/Lengauer [2016] Art.729a, fn 135 (S.723)）。隠れた利益処分があると判断したときに、監査人がとることができる対応については、たとえば、Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.177-178 参照。

64) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.175.

65) 経済監査ハンドブックに示されている（Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.176）監査手続きも参照。

66) Böckli [2009] § 15 N471.

6.1.1)。質問のために十分な準備をすることが重要である。監査人は質問によって検証しようとしている年度計算書類の監査要点を的確に検討する必要がある。可能であれば、年度計算書類に反映されている情報の「源泉」において、また、会計システムの外部で、質問をすることが重要であり、質問を選択するにあたって、事項の複雑性と回答者の地位を考慮に入れることが大切である。本質的な質問と回答は文書化すべきであり、誤解を防ぐために回答者による中核的な陳述はすべての場合において書面で確認されるべきである。監査人は、年度計算書類の重要な項目を監査する場合には、質問のみに依拠してはならず、質問によって入手した監査証拠は分析の手続きおよび / または適当な詳細監査手続きによって補充されなければならない。入手した回答は批判的に評価されなければならない。とりわけ、監査人は被監査企業の理解についての食い違いやその他の怪しい情報を調査しなければならない。これは、分析の手続きの後に質問を行う場合にも重要である。情報が妥当であると判明したときには、監査人はそれに依拠することができる（『簡易監査基準』6.1.1）。

（7）分析的手続き

分析の手続きは簡易監査の計画、実施および終了のいずれの段階においても適用することができる。分析の手続きは、変動や他の有用な情報または予想された額からの乖離の評価など、本質的な特徴的パラメーターおよび趨勢の分析を含む。簡易監査の終了にあたっては、年度計算書類は全体として評価される。監査人は、年度計算書類の網羅性と理解可能性を最低限の法令上の構造および貸借対照表、損益計算書および注記に含まれる必要な追加的情報に基づいて評価する（『簡易監査基準』6.1.2）。分析の手続きの主たる目的は、照合した数値（Bezugsgrößen）の間の完全な一致ではなく、事実に相互関係のもっともらしさをチェックすること（Plausibilisierung）であると指摘されている⁶⁷⁾。

『簡易監査基準』では、まず、分析の手続きは、企業の財務情報を、たとえば、

67) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.164.

過年度の対応する情報、予算、予測または監査人の関連する期待（たとえば、減価償却見積もり）など会社について予期された結果、または業種からの情報（ある業種の平均または同じ業種に属する他の同規模の会社の収益と債権残高の比率との比較）との比較から結論を導き出すことを含むとされている。また、その金額が対応すると考えられる財務情報の個々の項目間の関係（たとえば、売上利益率または賃金に対する社会保険料の割合）や財務情報と関連する非財務情報との間の関係（たとえば、被用者数に対する給与費）から結論を導き出すことも含まれるとも指摘されている（『簡易監査基準』6.1.2）⁶⁸⁾。

分析的手続きを計画するにあたって、監査人は、それが適切か、基礎となるデータが入手可能であり、信頼に値するものか、以前の監査における検出事項が入手可能かなどを考察する必要がある⁶⁹⁾。『簡易監査基準』では、監査人が分析的な、アサーション関連監査手続きを立案するときには、監査人は、分析的手続きの目的、監査人が分析的手続きにどの程度依拠することができるのかの程度、財務情報（たとえば、予算や予測）および非財務情報（たとえば、生産高または販売高）の入手可能性、入手可能な情報の信頼性（たとえば、予算が十分な注意を払って策定されているか）、入手可能な情報の有用性（たとえば、予算は期待される成果として策定されているか、非現実的な目標として策定されているか）、入手可能な情報の比較可能性（たとえば、業種レベルの一般的なデータは、特別な製品を製造または販売している企業のデータと比較可能なものとするために、補充される必要があるか）、以前の監査から得られた知識、とりわけ、過去の期において計算書類の訂正につながった状況についての知識、秘密準備金の形成と使用が年度計算書類上の数値に与えている影響のような多くのファクターを考慮に入れなければならないとされている（『簡易監査基準』6.1.2）。十分に計画され、実施された分析的手続きは実効的であるばかりではなく効率的である⁷⁰⁾。そして、分析的手続きは計算書類の監査においては価値

68) たとえば、Renggli/Kissling/Camponovo [2014] S.151-152では、適用される可能性のある分析的手続きを監査項目ごとに表形式で分類したものが示されている。

69) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.165.

のある監査証拠をもたらす（『簡易監査基準』6.1.2）。しかし、分析的手続きのみでは、重要な計算書類項目については不十分であり、適当な詳細監査手続きによって、とりわけ、分析の手続きにより怪しい関係や出来事が明らかになった場合には、補完されなければならない⁷¹⁾。また、複数の不実記載が部分的に相互に打ち消しあって、分析の手続きでは発見できないリスクもあることから、相違を分析することによって、入手した陳述のもっともらしさを検証することが必要である（『簡易監査基準』6.1.2）。

（8）適当な詳細監査手続き

適当な詳細監査手続きにおいては、実在性と評価の検証に焦点が当てられる⁷²⁾。試査によることは既定路線である。『簡易監査基準』は、実在性の検証は、詳細なリストとの調整、文書の閲覧、抜粋との調整、新たな口座の文書のレビューなどによって行うことができるとされ、評価の検証は、たとえば、文書の閲覧や価格表との調整によって行うことができるとする（6.1.3）。

Böckli は、法定監査人は、質問と分析的手続きのみでは十分かつ適切な証拠を入手したとはいえ、少なくとも試査（ランダムサンプリングベース）で⁷³⁾、しかも、選定した領域については単なる標本を超えて、事実についての独立した調査（Abklärungen）を行わなければならないと指摘する⁷⁴⁾。このような調査は、個々の文書の検証、批判的レビュー（kritische Durchsicht）⁷⁵⁾または監査調書の検討によって行われうる再計算または検査によって行われる⁷⁶⁾。

計算的検証は重要な監査手続きであり、それらには補助簿と総勘定元帳との間の広範な調整および転記の検証が含まれる⁷⁷⁾。計算の正確性の検証の対象は、スプレッドシートを用いてしばしば計算される複雑な算式であることもある。

70) Eberle/Lengauer [2016] Art.729a N73 (S.719).

71) 『簡易監査基準』6.1.2. Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.165.

72) 『簡易監査基準』6.1.3. See also, Böckli [2009] § 15 N468.

複雑さが増せば増すほど、計算量が増加すれば増加するほど、過誤が増加する。監査人は、計算をたどるかみずから実行しなければならない⁷⁸⁾。もっとも、監査人自ら計算して、それを被監査会社の結果と突合わせるのは例外的な場合のみである⁷⁹⁾。

もっともよく用いられる検査の形式は、文書の検証である。文書の検証は「証憑に基づかない記帳はしてはならない」という正規の簿記の原則に基づいたものである。これは、ディスプレイの画面上またはプリントアウトされた原始証

73) もっとも、『簡易監査基準』は試査（サンプルベースの監査）についてのガイダンスを示していない。通常の監査についての監査基準 530『決算監査におけるサンプリングその他のテスト項目抽出手続（Stichproben- und andere Auswahlverfahren bei der Abschlussprüfung）』とは異なり、全体についての結論の十分な基礎を形成することが目的となる（Eberle/Lengauer [2016] Art.729a N.80 (S.721)）。層別無作為標本手続きないし母集団についての意見を示す試査手続きは明示的に排除されている（『簡易監査基準』6.1.3。経済監査ハンドブックも、全体に対して結論を得ることができる統計的または非統計的試査手続きは、簡易監査の性質と相いれず、適用されないとする（Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.184）。したがって、監査人は、適当な詳細監査手続きの範囲を決定するために、統計的試査手続きを考慮に入れる必要はない。母集団の要素の中で監査の対象とするものの選定は無作為にではなく、意識的に行われることになる（Eberle/Lengauer [2016] Art.729a N.80 (S.721)。Renggli/Kissling/Camponovo も、試査の要素「標的型選択（*gezielter Auswahl*）」との関係で同趣旨の指摘を行っている（Renggli/Kissling/Camponovo [2014] S.156)）。選定は母集団と誤謬のリスクをふまえて（Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.185）専門家としての判断に基づいて行われるべきであり、完全偶発的抽出（Auswahl aufs Geratewohl）は認められない。

74) Böckli [2009] § 15 N468 und 473.

75) Renggli/Kissling/Camponovo は、批判的レビューは、通常、多段階分析的手続き（予想過誤および許容過誤の画定、調査、逸脱の判断および結論）の結果ではないので、批判的レビューを分析的手続きの一種であるとするのは誤りであるとする（Renggli/Kissling/Camponovo [2014] S.156)。

76) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.166.

77) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.168.

78) Renggli/Kissling/Camponovo [2014] S.158.

79) Eberle/Lengauer [2016] Art.729a N.75 (S.720).

憑に基づいて、行われうる。証憑が内容的または金額的観点（為替換算を含め）から帳簿記録と一致しているかを確かめる⁸⁰⁾。とりわけ、経済的基礎事実、計算の正確性、記帳と証憑の文言、証憑の署名、日付、一覧化および真正性に着目しなければならない⁸¹⁾。

批判的レビューには、対応する経済的基礎事実を前提とし、監査対象についての十分な経験が必要である。これを行うにあたって、監査人は、矛盾する情報またはあいまいな情報に着目し、被監査会社が保有する情報と文書に批判的に疑問を投げかける。この結果、対象とする文書の選定に関してより配慮をしなければならず、または、被監査会社の責任者からのさらなる確認書が必要になることがある⁸²⁾。

監査調査書のレビューの対象は、制定法、規則、契約、株主総会、取締役会または経営会議の議事録であることがありうる⁸³⁾。

上述のように、2004年白書では簡易監査においては第三者に対する確認等の実証手続きは行われないとされており、また、『簡易監査基準』の付録Dや経済監査ハンドブックでは第三者に対する確認は適当な詳細監査手続きには含まれないとされている。しかし、学説においては、含まれうるという見解がどちらかといえば多数説のようである⁸⁴⁾。すなわち、学説としては、（第三者に対する）確認が不要であるということに対して疑問を呈する見解がきわめて有力である⁸⁵⁾。なぜなら、適当な詳細監査手続きは不確定法概念であり、適当な

80) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.166.

81) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.167.

82) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.167.

83) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.167.

84) Pfiffner [2008] N1939 ; Böckli [2007] N473, fn.948 ; Böckli [2009] § 15 N473 ; von der Crone/von Planta [2007] S.420 ; Watter/Pfiffner [2016] Art.729a N22. ただし、Stenz [2006] S.349 ; Stöckli/ Zaehner [2006] S.400 ; Lengauer/Holderegger/Amstutz [2007] N16 ; Kleibold [2010] S.93 ; Devaud [2014a] § 10 N86などは含まれないという立場をとっている。

85) Pfiffner [2008] N1939 ; Eberle/Lengauer [2016] Art.729a N37 (S.705) ; Watter/Pfiffner [2016] Art.729a N22.

詳細監査手続きとして対第三者（確認）が必要であると解される余地があるからである。

（9）複数の監査手続きの適用

『簡易監査基準』は、多くの場合、少なくとも2つのタイプ⁸⁶⁾の監査手続きを効率的に組み合わせることによってのみ、法が要求する簡易監査による保証が可能になるとする（6.2.1）。この場合、監査人は、まず、質問を行って、その結果を分析的手続きによって補強するのか、まず、分析的手続きを行って、その結果を質問によって補強するのかを決定することになる。とりわけ、不確実性がある場合や重要な⁸⁷⁾貸借対照表項目の場合には、一定の適当な詳細監査手続きがその後必要となる。

『簡易監査基準』の付録Dには一般的な監査手続きが示されているが、それがすべてではなく、また、そのすべてがあらゆる簡易監査において適用されるべきということでもない（『簡易監査基準』6.2.1）。付録Dでは推奨される監査手続き、追加的監査手続きおよび簡易監査の一部を成さない手続きが例示されている。推奨される手続きは、原則として、そして適用可能な範囲で、年度計算書類の重要な項目および年度計算書類全体について適用しなければならない。推奨される手続きには質問、分析的手続きおよび適当な詳細監査手続きが含まれている。追加的監査手続きは、原則として、たとえば、推奨される手続きを実施した後に、重要な不実記載の存在が想定されなければならない場合や年度計算書類における重要な不実記載の高い固有リスクが判明した場合にのみ実施される。他方、簡易監査の一部を構成しない手続きについては、実施しなくとも、実施しない理由を示すことを要しない（『簡易監査基準』6.2.6）。

86) *Eberle/Lengauer* は、2007年版『簡易監査基準』に従って、3つのタイプとしている（*Eberle/Lengauer* [2016] Art.729a N.79 (S.720)）。

87) *See e. g.*, *Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten* [2013] S.165.

(10) コミュニケーション

監査の計画段階において、監査人は被監査会社の環境と活動についての知識を得なければならないが、このため、監査人は、経営者および取締役会と重点を置くべき項目と監査の日程について情報交換を行う。監査の過程においては、通常の監査に比べれば、監査の密度が低いため、会社に伝えるべき事項は少ないとはいえ、発見した問題点について被監査会社と討議する。最後の会合は取締役会が参加して行われるのが一般的である。そうでない場合には、監査人は、取締役会に追加的に書面で伝達すべきか、伝達すべきであるとすればどの程度すべきかを評価する。監査人は経営者および取締役会にとって重要な事項のみを伝達する⁸⁸⁾。重要な事項には、たとえば、主要なリスクとそれが計算書類に与える可能性のある影響、発見された誤謬（遡及的記帳 [Nachtragsbuchungen]）、個々の貸借対照表残高および事業継続能力についての不確実性、見解の相違または予想される監査意見の限定が含まれる⁸⁹⁾。

(11) 文書化

監査文書に基づいて、当該監査業務に関与していない専門家が当該簡易監査を理解できなければならない⁹⁰⁾。監査文書は「何が、いつ、だれによって、どのように監査されたか」を示すものでなければならない⁹¹⁾。監査人は、その監査意見が自己の判断に基づいて選択した監査手続きの結果に基礎を置き、かつ、『簡易監査基準』に従って作業が実施されたことの証拠として、重要な事項を文書化しなければならない（『簡易監査基準』7.1）。

監査報告書およびすべての重要な文書は少なくとも10年間保存しなければならない。重要な文書には、監査計画と監査作業の実施について文書化されたものが含まれる（『簡易監査基準』7.1。債務法730c条1項参照）。最も重要な

88) Eberle/Lengauer [2016] Art.729a N86 und 87 (S.726).

89) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.190.

90) Eberle/Lengauer [2016] Art.729a N.88 (S.726).

91) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2009] S.579.

文書には日付を付し、作成者または監査責任者による覚書（Vermerk）⁹²⁾を伴わなければならない（『簡易監査基準』7.1）。

監査調書の性質と範囲は、当該監査業務の環境による。独立性についての検討、監査人の被監査会社の活動および環境についての理解、重要性の検討、監査計画からの分析的手続きの結果、固有リスクおよびそれに基づく監査計画、個々の監査手続きを含む監査プログラム⁹³⁾、存在または想定される状況に照らした不実記載およびその取扱い、入手した監査証拠および監査人によるその評価を文書化しなければならない、これらは年度調書に含まれる⁹⁴⁾。また、監査責任者による監査調書の最終的レビューの覚書および監査調書に含まれない監査結果も文書化することが推奨されている（『簡易監査基準』7.2）。被監査会社との間でやり取りされた文書や面談記録も監査証拠となりうる。署名された年度計算書類や完全性確認書も年度調書に含まれる。

(12) 監査の終結

分析的手続き、後発事象の検討、事業継続能力の評価、監査結果の評価、監査文書（監査調書）のレビューおよび完全性確認書の徴求などを監査作業を終えるにあたって行わなければならない⁹⁵⁾。

92) 通常の監査のような（監査基準220（PS220）『経済監査における品質管理（Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüfung）』A16項、品質管理基準第1号（QS1）『品質管理（Qualitätssicherung）』33項）、より経験を有する他の監査チームメンバーによる査閲は要求されていない。

93) 経済監査ハンドブックでは、実施した監査手続きとの関係で、少なくとも、年度計算書類における不実記載の評価されたリスクが年度計算書類に与える帰結、追加的監査手続きの性質、時間的区分および範囲、監査手続きの詳細な結果と追加的活動および監査報告のためのフォローアップは文書化されなければならないとされている（Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2009] S.576-577）。

94) 永久調書（Dauerakten）には、とりわけ、複数年にわたって有効な重要な契約の契約書の写し、登記簿の抜粋、定款などが含まれる（『簡易監査基準』7.3）。See also, Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.187.

95) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.194.

まず、監査人は、年度計算書類全体を分析的手続きによって評価しなければならない（『簡易監査基準』付録D）。これによって、年度計算書類が被監査会社の活動と環境についての監査人の理解にどの程度対応しているか、および、適用されている会計ルールを遵守して年度計算書類が作成されているかについて結論を導くことができる。このような分析的手続きは高いレベルの确实性を確保するために行われるのではなく、年度計算書類が全体としてもっともらしいと監査人が認め、かつ、入手した監査証拠が十分であるかどうかを監査人が判断するために実施される⁹⁶⁾。

『簡易監査基準』付録Dでは、監査終了時の分析的手続きとして、年度計算書類全体としての評価、計算書類は会社の活動と環境についての監査人の理解を反映しているか、個々の項目の監査結果から結論が導き出されているか、債務法958c条および958d条に従った健全な財務報告の原則は遵守されているか、網羅性、明瞭性と理解可能性、保守主義、信頼性と重要性、企業の事業継続能力、表示と評価における首尾一貫性、資産と負債、収益と費用との相殺の禁止、未訂正の誤謬の個別のおよび集合的な影響の評価。誤謬に関する会社の経営者からの情報；それらの監査報告書への影響の決定、法定の最小限の内容を含みつつ会計記録が会社および業界の特性に対応（債務法958c条3項）、財産状態、財務状態および損益の状況を第三者が判断しまたは会社の活動のために必要な追加的項目が貸借対照表、損益計算書または注記で開示されているか、および、個々の貸借対照表項目についての監査作業による検出事項に基づく秘密準備金の存在と変動の信ぴょう性のチェック；重要なネットの解消額の開示における開示が挙げられている。

また、監査人は、後発事象、および、それらが年度計算書類においてどのように扱われているかについて質問をしなければならない。後発事象には、とりわけ、貸借対照表日前に生じ、損失のリスクがある重要な未決取引が含まれる（『簡易監査基準』付録D）。後発事象に対する対応は、それが発生した日によっ

96) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2009] S.318.

て異なる⁹⁷⁾。すなわち、貸借対照表日と監査報告書日との間に発生したときには、計算書類の修正が必要になることがある。監査人は、監査報告書を作成する前に、当該事象およびそれが年度計算書類にとって有する含意について取締役会と協議しなければならない。他方、監査報告書日後であるが、監査報告書がまだ発行されていないうちに事象が生じたときは、年度計算書類の修正および新たな監査報告書の作成が必要となることがある。もっとも、監査人はこの期間についての監査を行う必要はない。また、監査報告書の発行日後に事象が生じたときは、監査人は監査報告書を修正する必要があるかどうかを評価しなければならない。もっとも、監査人には監査報告書の発行後に事象が発生したかどうかを確かめる義務はない⁹⁸⁾。

さらに、監査人は、監査の終結にあたって、会社に事業継続能力があるかどうか、それを危殆ならしめる事象が存在しないかどうかを評価しなければならない（『簡易監査基準』付録G）。事業継続能力に重大な疑義があるときには、特別監査を行わなければならない。

以上に加えて、監査人は、監査の終了段階において、実施した監査手続きの結果の最終的評価を行わなければならない（『簡易監査基準』6.2.4）。監査責任者は、監査計画段階で定めた監査プログラムが完全かつ適切に進められたかどうか、および、その結果が適切に文書化されたかどうかを確かめるために、監査文書（監査調書）をレビューしなければならない⁹⁹⁾。そこでは、未決事項が解消され、すべての重要な監査証拠が入手されたことが確認されなければならない¹⁰⁰⁾。

97) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.196-197 ; Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2009] S.319ff.

98) Eberle/Lengauer [2016] Art.729a, fn 158 (S.728).

99) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.198.

100) なお、品質管理基準第1号は、監査報告書日から60日以内に当該監査に係る文書化を終えなければならないとしている（A54項）。

(13) 継続企業の前提

債務法 958a 条 1 項によれば、年度計算書類は予見可能な将来にわたって事業活動が継続されるという前提に基づいている。この前提に基づいて、継続企業価値を基礎とした会計を行うことができる。活動が継続できない場合または継続が予定されていない場合には、処分価値に基づく会計を行わなければならない（債務法 958a 条 2 項）。したがって、計画段階において、監査人は継続企業の前提が成り立つかどうかを評価しなければならない。債務法 716a 条により義務付けられている取締役会からの情報に基づいて評価することになる（『簡易監査基準』付録 G）。被監査会社が過去に利益を上げていれば、その後の会計年度においておそらく利益を上げることができるであろうし、被監査会社が速やかに資金調達できるのであれば、継続できる能力を、監査人は詳細な分析なしに評価できる。すなわち、このような場合には、監査人は、追加的な監査手続きを行うことなく、取締役会が採用した前提の受容可能性を評価することができる¹⁰¹⁾。

他方、会社の継続する能力についての不確実性の兆候があるときには、取締役会には事業継続能力についての詳細な評価を提供することが求められる。監査人は、それがなされていないと認めるときは、取締役会に対して、会社の継続する能力について適切かつ十分な評価を行うことを求めなければならない（『簡易監査基準』付録 G）。

また、事業継続能力についての重要な（erheblich）疑義があるときは特別な監査手続きを実施しなければならない。それらの監査手続きには、将来の事業活動に関する取締役会の計画の批判的レビューおよび継続企業であることについての確認書¹⁰²⁾の要求が含まれる。追加的監査手続きには、将来キャッシュフロー、利益その他の重要指標についての分析と経営者との討議、直近の中間財務諸表の分析、金融負債の契約条件およびその契約についてのありうべき違

101) Eberle/Lengauer [2016] Art.729a N.81 (S.721).

102) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.180.

反の識別の批判的レビュー、会社に対する金融の提供に係る関連当事者その他の第三者との間の合意の存在、有効性および強制可能性の確認、経営会議、取締役会および株主総会の議事録の批判的レビュー、ならびに、会社の存在の継続を損なう可能性のあるリスクを識別するための後発事象の検討などが含まれる（『簡易監査基準』付録 G）¹⁰³⁾。

もっとも、監査人による評価は計画段階の時点でのものであって、すべてのありうべきシナリオを考慮に入れる必要はない¹⁰⁴⁾。監査の終了時に、監査人は継続企業の前提の受容可能性と年度計算書類全体とを評価しなければならない（『簡易監査基準』付録 G）。さらに、年度計算書類についての完全性確認書において、取締役会は被監査会社の事業継続能力について重要な（erheblich）疑義がない旨を述べなければならない（『簡易監査基準』付録 G）。事業継続の前提がみたされないこと（債務法 958a 条 3 項）および事業継続能力についての重要な不確実性は年度計算書類の注記において開示されなければならない。開示されていない場合には、監査人は意見を限定し、または不適正意見を表明しなければならない¹⁰⁵⁾。また、経営者が継続能力についての必要な評価を拒んだ場合または評価期間を 1 年より短い期間として用いた場合には、監査人は、意見を限定しなければならない¹⁰⁶⁾。

103) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.180-181.

104) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.179.

105) 継続企業の前提がみたされ、この点での不確実性が存在しない場合には無限定適正意見を表明する余地がある。他方、継続企業の前提はみたされるが、この点での不確実性がある場合には計算書類の注記において開示されなければならない。当該不確実性は適切に示されなければならない、会社がその事業活動を継続できないかもしれないという事実について明確に計算書類の利用者の注意を喚起しなければならない。この場合には、監査報告書に、追記事項として主要な不確実性を簡略に記載するとともに、計算書類の注記を参照しなければならない。

106) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.181.

(14) 完全性確認書

債務法 730b 条 1 項が定める情報権の一環として、監査人は、被監査企業の経営者は年度計算書類の網羅性ならびに提供した情報および文書の正確性および網羅性について、完全性確認書（Vollständigkeitserklärung）を、監査報告書日までに、受領する（『簡易監査基準』 6.2.5）¹⁰⁷⁾。完全性確認書には取締役会の議長と債務法 958 条 3 項に従って会計について責任を負う者が署名する（付録 E、4）。経営者および取締役会から情報を得ることは、他に監査証拠がない場合には監査手続きの 1 つであるが、完全性確認書は簡易監査の通常の監査手続きを代替することができるものではない。したがって、年度計算書類の重要な項目の監査にあたって、完全性確認書のみには依拠することはできない。

なお、『簡易監査基準』の付録 E が、確認書の文例を示している。

文例では、「われわれは、この計算書類についての取締役会の責務を認識している」、「取締役会は定時株主総会のためにこの計算書類を承認した」、「簡易監査についての法的要件がみたされていることを確認する」という記載がなされる。

そして、「我々の知る限り、以下の事項を確認する」とされている。

- 年度計算書類はスイス法および定款に従っており、したがって、重要な不実記載（不実の認識、評価、表示または開示ならびに脱漏を含む）がないこと
- すべての情報およびすべての会計記録、証憑および事業上の通信記録ならびにすべての株主総会および取締役会の議事録を貴殿に提供したこと、わ

107) なお、*Watter/Pfiffner* は、年度計算書類の正確性についての判断は法定監査人の強行的責務であるから、完全性確認書は監査人の責任を軽減する効果を持つものではないと指摘する（*Watter/Pfiffner* [2016] Art.729a N31）。しかし、債務法 716a 条 6 号は、スイス法に従って年度計算書類を作成するのは執行機関の責務であると定めており、完全性確認書を入手するのは、決算および適用されるべき会計基準に従って写像を与えることは被監査企業の経営者の責務であることを監査人が確信することができるための手続きである（*Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten* [2009] S.329；*Eberle/Lengauer* [2016] Art.729a, fn 154 (S.727)）。

われわれは監査の確実性を得るために貴殿が必要と認めるすべての者に対する無制限のアクセスを貴殿に与えたこと

- 計算書類に適用された原則についての情報は、法によって要求されている場合を除き、注記に記載されていること、
- 会社はすべての契約上の合意および（たとえば、直接税、付加価値税、社会保険および環境保護に関する）法令の規定を遵守していること
- その遵守は年度計算書類に重要な影響を与えないこと
- 関連当事者の識別のために提供した情報は完全で、関連当事者に対する債権および債務の表示（債務法 959a 条 4 項）は正しくかつ完全であること
- われわれには、会社の業務継続能力（継続企業）について重大な疑義を生じさせる計画や意図はなく、また、そのような事象を知らないこと
- われわれには、貴殿に秘密準備金の形成、解消および保持（債務法 959c 条 1 項 3 号）について詳細な情報を提供したこと、われわれは、計算書類上の資産および負債の認識、測定および表示を著しく変更する計画も意図も有していないこと

そのうえで、会社はすべての計上されている資産について、権利を有するとし、それらは計算書類で開示されているものを除き、担保に供されていないと記載される。

『簡易監査基準』では、監査人が必要と考える確認をすることを会社の経営者が拒んだ場合には、監査の範囲が限定されるとされ、監査人は、監査報告書において意見を限定することになるとされている。そのような場合には、監査人は、監査の過程において、会社の経営者がなした表明にどの範囲で依拠できるか、および、これが監査報告にさらに影響を与えるかどうかを評価するものとされている（付録 E、5）。

6 簡易監査の範囲

(1) 内部統制システム

取締役会の業務執行は監査人による簡易監査の対象ではない（債務法 729a

条3項)。そして、債務法では簡易監査の対象として、被監査会社の内部統制システムを挙げておらず、『簡易監査基準』では、内部統制システムの監査は行われないとされている（1.5）¹⁰⁸⁾。経済監査ハンドブックにおいても、内部統制システムの利用は排除されている¹⁰⁹⁾。

しかし、たとえば、*Eberle/Lengauer* は、会社が内部統制システムを構築する（法令上の）義務を負っているかどうかにかかわらず、簡易監査の実施にあたって内部統制システムの存在は重要であると指摘している¹¹⁰⁾。まず、『簡易監査基準』の下で、監査人は、簡易監査の監査計画を立案するにあたって、企業の活動および環境についての知識を得、またはそれらの現状についての知識を更新しなければならないとされ、そのような知識には、たとえば、組織（Organisation）、ビジネスモデルの最も重要な要素、会計システム（Rechnungswesen）、事業所の場所および所有者その他密接に関連する者ならびにその企業の資産、負債、収益および費用の種類に関するものが含まれるとされている（3.1）¹¹¹⁾。そして、組織または会計システムには内部統制システムが含まれるはずである¹¹²⁾。また、簡易監査においてもリスク・アプローチが採用されているところ¹¹³⁾、*Eberle/Lengauer* は、簡易監査の特質上、財務報告に関する適切で実効的な内部統制システム¹¹⁴⁾が被監査会社に存在するかどうか

108) *Watter/Pfiffner* は簡易監査では内部統制システムが構築されているかどうかを判断する必要がないとする（*Watter/Pfiffner* [2016] Art. 729a N6）。

109) *Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten* [2013] S.567. より低位の保証が求められているため、通常の監査とは異なり、簡易監査は内部統制システムの実効性の評価なしに行うことができると指摘されている（*Id.*, S.173. *See also*, *Eberle/Lengauer* [2016] Art.729a N54 (S.712)）。

110) *Eberle/Lengauer* [2016] Art.729a N20 (S.699-700)。

111) *See also*, *Stöckli/Zaehner* [2006] S.402 ; *Watter/Pfiffner* [2016] Art.729a N19.

112) *See*, *Eberle/Lengauer* [2016] Art.729a N55 (S.712)

113) *Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten* [2013] S.147. *Pfiffner* は、簡易監査においては内部統制システムを考慮しないリスク・アプローチがとられているとしている（*Pfiffner* [2008] N1926 und 1936）。*See also*, *Watter/Pfiffner* [2016] Art.729a N18.

かを明らかにする必要がないという事実は、概念的基礎となるリスク・モデルに影響を与えると指摘する¹¹⁵⁾。すなわち、監査リスク（重要な虚偽表示を看過してしまう可能性）＝固有リスク（被監査会社それ自体に内在する重要な虚偽表示を生じさせる可能性）×統制リスク（被監査会社の内部統制が固有リスクを看過してしまう可能性）×発見リスク（統制リスクを監査人が看過してしまう可能性）と表現したときに、被監査会社に内部統制が存在することを前提としなければ、統制リスクは1とみることになるから¹¹⁶⁾、簡易監査において、監査人は、固有リスクを評価し¹¹⁷⁾、それに基づいて、発見リスクを受容可能なレベルまで引き下げるために必要な監査手続きを実施しなければならないことになる。しかし、監査人は、被監査会社の内部統制システムを考慮に入せずに、財務報告の信頼性について概観を得ることはできないのが通常であろうことから¹¹⁸⁾、Eberle/Lengauerは、簡易監査を実施するにあたって、内部統制システムを考慮に入れる義務はなくとも、考慮に入れることはできると主張している¹¹⁹⁾。

『簡易監査基準』では、企業、その活動、事業上のリスクおよび重要性に対

114) See, Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.59.

115) Eberle/Lengauer [2016] Art.729a N21 (S.700).

116) Eberle/Lengauer [2016] Art.729a, fn 30 (S.700).

117) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.149.

118) 国際レビュー業務基準2400（改訂）「過去財務諸表のレビュー業務に対する業務契約書の文例」では、「我々のレビューは、[経営者および適切な場合の統治責任者が]、以下の責任を負うと認識し理解していることに基づいて行われる。……（b）不正か誤謬かを問わず、重要な虚偽表示のない財務諸表の作成を可能にするために経営者が必要であると判断した内部統制に対する責任」とされており、また、「業務実施者のレビュー報告書の文例」のたとえば文例1には、「財務諸表に対する経営者の責任」として、「経営者は、中小企業向け国際財務報告基準に準拠する財務諸表の作成および適正表示に対する責任、および、不正であるか誤謬であるかを問わず、重要な虚偽表示のない財務諸表の作成を可能にするために必要であると経営者が判断した内部統制に対する責任を有する。」という文が含まれている。このことから、「レビュー」においても、内部統制システムの存在が前提とされていることがうかがえる。

119) Eberle/Lengauer [2016] Art.729a N22 (S.700-701).

する考慮に基づき、監査人は、計算書類がささいな、通常のリスクを宿しているか、それとも、高い不実記載の固有リスクを有しているかを判断しなければならないとしたうえで、固有リスクは、とりわけ、将来の事象と決定の影響、基礎にある事業上の取引の複雑性、外部要因によって引き起こされる価値の変動の脆弱性、および、裁量の範囲といったファクターに依存するとしている¹²⁰⁾。そして、高い固有リスクは追加的な監査手続きによって考慮に入れられなければならないとする(3.3)¹²¹⁾。なお、固有のリスクは、個々の項目、取引または開示のみならず、計算書類全体についても存在しうる¹²²⁾。

(2) 貸借対照表利益の使用についての取締役会の提案

貸借対照表利益の使用についての取締役会の提案は簡易監査においても、監査の対象に含まれている(債務法729a条1項2号)。したがって、監査人は、過年度の計算書類および年度株主総会の議事録と当該年度の準備金および損益とを調整し、貸借対照表利益の利用についての取締役会の提案を評価しなければならない(『簡易監査基準』付録D)。貸借対照表利益の使用は債務法および他の法令の規定に基づいて評価されなければならない。提案された利益処分が流動性の重要な減少につながるときは、監査人はこれを被監査会社の事業継続能力との関係で評価しなければならない¹²³⁾。計算書類における重要な誤謬は貸借対照表利益の使用についての取締役会の提案についての評価に影響を与えることがある。その場合には、監査人は、これが監査報告書における限定につながるかどうかを検討しなければならない¹²⁴⁾。

120) See also, Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.151.

121) See also, Kleibold/Theobald [2008] S.392 ;Eberle/Lengauer [2016] Art.729a N55 (S.712).

122) 固有リスクの具体例の詳細については、たとえば、Renggli/Kissling/Camponovo [2014] S.116参照。なお、『簡易監査基準』では、継続企業であり続ける能力など、一定のリスクは、個々の貸借対照表項目に関連しないが、年度計算書類の評価全体を通じて、とりわけ、評価基礎に関して考慮に入れられなければならないと指摘する(3.3)。

123) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.182 ; Eberle/Lengauer [2016] Art.729a N84 (S.724)).

7 初度監査

選任された初年度の監査にあたって、監査人はとりわけ期首貸借対照表の初度監査に注意を払わなければならない。比較数値および比較情報が独立の計算書類でないとしても、監査人は期首貸借対照表が重要な誤謬を含んでいないことを確かめなければならない。これを行うことなく、監査人は年度計算書類について意見を表明することはできない。期首貸借対照表上の価値という形での基礎が誤っているかもしれないからである。さらに、監査人は、期首貸借対照表と期末貸借対照表との形式的首尾一貫性¹²⁵⁾および会計方針の継続適用¹²⁶⁾をレビューしなければならない。初度監査にあたっては、貸借対象項目の実在性、資産の正しい評価および負債の網羅性に重点を置くことになる。実施すべき監査手続きの範囲は監査人の判断によるが、貸借対照表項目の性質、適用されている会計方針、重要性の閾値および重要な不実記載のリスクの評価に依存する¹²⁷⁾。前年度の計算書類が他の監査人によって監査されている場合には、前任監査人の専門的職業人としての技量および独立性についての後任監査人の評価が実施すべき監査の範囲に影響を与える。その評価にあたって、後任監査人は前任監査人の監査調書を閲覧することが有益であると考えることがありうる¹²⁸⁾。

124) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.182-183 ; Eberle/Lengauer [2016] Art.729a N84 (S.724)。

125) 『簡易監査基準』付録Dでは、前年度の棚卸報告書と前年度の記録および新たな送り状とを調整することが推奨される監査手続きとされている。

126) 『簡易監査基準』付録Dでは、年度計算書類の表示方法の変更がなかったどうかを質問することが推奨される監査手続きとされている。

127) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.174.

128) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.174. 債務法730b条2項により、前任監査人の監査調書を閲覧するためには、守秘義務の解除のため、被監査会社の同意が必要となる。また、前任監査人は後任監査人に対して、いわゆる補償を約束すること (Hold-harmless letter) を要求することがある (Eberle/Lengauer [2016] Art.729a, fn 147 (S.725))。

8 レビューと簡易監査

2004年白書には、‘2.1.4 Eingeschränkte Revision (Review)’という項が設けられており、国際的に「レビュー (review)」といわれているものを簡易監査として導入することが提案されていたと考えられ¹²⁹⁾、2004年白書の「1.4.1.4 通常の監査と簡易監査の主要な相違点」の項においても、「簡易監査に関して、法案はスイスの会社法に新たな計算書類監査の形を導入した。しかし、このタイプの検証 (Prüfung) は、すでに実務においては実施されており、それは通常、レビュー (《prüferischer Durchsicht》 oder 《Review》) と呼ばれている。これについての専門家的基準は国際レベルおよび国内レベルで存在する」と指摘され¹³⁰⁾、連邦参事会は、簡易監査はレビューを会社法に取り込むものであると位置付けていたと推測できる。しかも、現在の債務法729条の見出し (Marginalie) でも ‘Eingeschränkte Revision (Review)’ とされている¹³¹⁾。そして、2004年法案においては、簡易監査の手続きを質問と分析的手続きに限定していたことから、簡易監査は国際的には「レビュー」といわれているものにきわめて類似していると評価されていた¹³²⁾。

129) Pfiffner [2008] N 1931 ; Watter/Pfiffner [2016] Art.729a N13.

130) Botschaft [2004] S.3994. ここでは、脚注30において、国際監査基準910『財務諸表のレビュー業務』およびその内容を取り込んだスイス会計士会議所の決算監査原則 (Grundsätze zur Abschlussprüfung) 20『レビュー (Review (prüferische Durchsicht))』(および、それにとって代わる予定 [当時] のスイス監査基準910) に言及していた。

131) Eberle/Lengauer は、簡易監査との関係では ‘Review’ という文言はミスリーディングであり、2014年改正法草案 (Bundesamt für Justiz [2014a]) が見出しから ‘Review’ という語を削除することとしていた (S.42) ことは適切であったとする (Eberle/Lengauer [2016] Art.729a N6(S.693))。改正法草案の趣意説明書 (Bundesamt für Justiz[2014b]) でも、‘Review’ は実務においては簡易監査ではなく、計算書類や予算などその他の事項についての狭い監査的レビュー (weniger umfassende prüferische Durchsicht) であり、今後の誤解を防止するために ‘Review’ という文言を見出しから削除することとしていた。それによって、簡易監査が単なる「レビュー」ではないことが729条の文言からわかるようになることとしていた (S.144)。

そして、主に質問と分析的手続きが実施され、確認、立会または内部統制体制のテストが要求されず、不正その他の法令違反を発見するための質問やテスト手続きを実施する必要はなく、また、消極的保証の形式で限定的保証ないし中位の保証を与えるという点では、簡易監査はレビューと共通する¹³³⁾。

(1) 監査基準910に従ったレビュー¹³⁴⁾

レビュー手続きは主として質問と分析的手続きから成ることから、監査基準910は、とりわけ、明示的に、監査基準520（PS 520）『分析的手続き（Analytische Prüfungshandlungen）』および監査基準580（PS 580）『確認書（Schriftliche Erklärungen）』に言及している。監査基準910の付録2は、レビュー手続きとしてふさわしいものを例示しているが、質問および計算書類上の数値や重要な比率の比較にとどまらず、貸借対照表項目の残高調整に及んでいる。しかも、現預金については、銀行残高証明書を徴求することもレビュー手続きとして例

132) See, e.g., Stöckli [2005]. *Handschin* も、2004年白書においては、実質的には「レビュー」が簡易監査として想定されていたと理解している（2016年8月18日に行ったインタビューに基づく）。

133) 簡易監査と「レビュー」とを比較したものとして、Annen [2013]、より詳細には、たとえば、Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.62-63 (Fig.5) 参照

134) なお、監査基準910はスイス監査基準の一部を成すものであることから、他の監査基準を、報告に関する基準を含め、参照している。たとえば、報告に関しては、監査基準910に十分な答えが見いだせない場合には、監査基準700（PS 700）『計算書類に対する意見の形成と監査報告（Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Vermerks zum Abschluss）』、監査基準701（PS 701）『通常の監査：計算書類に対する意見の形成と監査報告（Ordentliche Revision：Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Vermerks zum Abschluss）』、監査基準705（PS 705）『独立決算監査人の監査報告書における監査意見の修正（Modifizierungen des Prüfungsurteils im Vermerk des unabhängigen Abschlussprüfers）』および監査基準706（PS706）『独立決算監査人の監査報告書における強調事項区分とその他の事項区分（Hervorhebung eines Sachverhalts und Hinweis auf sonstige Sachverhalte durch Absätze im Vermerk des unabhängigen Abschlussprüfers）』が準用される。

示されている。さらに、帳簿記入について詳細なレビューを行うことが、監査基準910に準拠したレビューであるためには必要である。たとえば、関連当事者との取引の記録、損益が正しく記録されているか、注記が完全かなどが含まれる。もっとも、レビュー報告書において意見を表明するためにどのようなレビュー手続きが必要であるかは、本質的に業務実施者の専門家的判断に基づくことになる。

計算書類監査の場合と同様、財務諸表のレビューの計画において、業務実施者は、会社、会社が属する産業、会社の組織、会計組織、営業活動の特徴、そして資産、負債、収益および費用についての性質についての考察を含む事業についての知識を得なければならない。そのような理解が、レビューの作業、とりわけ質問を適切に行うための計画の立案に必要である。レビューにおいては、他の業務実施者または専門家によって行われた作業を利用することができるが、その作業は適用されるべき監査基準の要求に沿ったものでなければならない。

重要性は、監査基準に基づいて計算書類監査が行われる場合と同様の基準に基づいて、同様に評価されなければならない。重要性は、レビュー手続きの対象とされる取引および残高の選定の基礎となるが、監査基準320『計算書類監査の計画および実施における重要性』はレビューにも適用される。

質問は、会社のオペレーションについての知識を得るために行われ、とりわけ、採用している会計原則および会計システム、取引の記録、分類および集約のために、また、計算書類を作成し、注記で開示するために、会社が採用している手続きについて行われる。このような手続きについての理解は監査人が会社の内部統制について基本的な理解を得るために役立つとされている。これによって、業務実施者はどこにオペレーショナル・リスクがあるのかどの項目を監査計画に含めることが難しいのかを把握することができる。

レビュー手続きの2つ目の重要なグループは分析的手続きである。分析的手続きには計算書類を過年度のそれを比較すること、予算と実績との差異調整、単独またはグループとしてのポジションを予想されていたベンチマークや比率

と比較することなどが含まれる。過年度に会計上の修正を必要とした事項の内容を検討したり、必要であると考えられる場合には、レビュー対象会社の一部についての財務諸表を監査またはレビューした他の監査人／業務実施者からの報告書を入手することも有益であるとされている。

質問および分析的手続きに基づいて、業務実施者が、レビューした情報に重大な虚偽記載があるかもしれないと信ずるに足る理由がある場合には、業務実施者は、消極的保証を表明することができるように、または、限定付意見を表明することが必要であると確信するために、必要と思われる追加的な、または、より広範な手続を実施しなければならない。

監査人は計算書類について意見を表明するために十分かつ適切な証拠を入手しなければならない。監査証拠が十分かつ適切であるかどうかは、監査人の会社および環境についての知識、ありうべき不実記載の重要性およびそれが計算書類に与える影響、以前の監査における経験、監査手続きの結果ならびに監査証拠の証明力、出所および信頼性によって左右される。

（2）簡易監査と「レビュー」との差異

上述のように、2006年改正に至る過程で適当な詳細監査手続を行うことが要求されることとなり、簡易監査は「レビュー」とは異なるものとして位置付けられている¹³⁵⁾。そこで、*Eberle/Lengauer* は、2004年法案は、レビューの概念についての誤解または概念上のあいまいさに基づいていたとする。すなわち、2004年法案において「レビュー」が想定されていたとすれば、「監査の対象事項と範囲（Gegenstand und Umfang der Prüfung）」¹³⁶⁾によって729a条が上書きされてはならず、729a条自体では監査（Prüfung）について述べられるべきではなかったであろうし、専門的な観点からは、レビュー（Review bzw. prüferische Durchsicht）と記述されるべきであったであろうと指摘する¹³⁷⁾。

また、スイスにおいては、簡易監査については、上述のように『簡易監査基準』が規律している一方で、国際レビュー業務基準2400（2003年）¹³⁸⁾に沿った監査基準910『計算書類のレビュー』¹³⁹⁾が「レビュー」について規律している。

『簡易監査基準』 またはそれに基づく簡易監査と監査基準 910 またはそれに基づく「レビュー」との相違点をまとめると以下のようになる。

第1に、『簡易監査基準』は中小会社の年度計算書類の法定監査に適用されるのに対し、監査基準 910 は計算書類に限らず、財務情報その他の情報¹⁴⁰⁾のレビューに適用される。

第2に、簡易監査は年度計算書類が法令および定款に基づいているかどうか、

135) たとえば、*Böckli* は、簡易監査は「レビュー」から明確に除かれているという理解を示している (*Böckli* [2009] § 15 N455 und 456)。また、*Annen* は、簡易監査についての国際的承認はないが、「レビュー」と簡易監査との間には多くの共通点があると指摘し、簡易監査は、「爆発的に増加する監査基準に対する合理的な妥協と対位 (ein sinnvoller Kompromiss und Kontrapunkt zu den explosionsartig zunehmenden Prüfungsstandards)」であるとする (*Annen* [2013] S.915)。また、*Annen* は、簡易監査は限定的法定監査 (《limited statutory examination》) またはドイツ語では監査的レビュー (《prüferische Durchsicht》) と訳出されているところ、監査 (Prüfung) という語は、監査基準に従った監査 (《audit》) を意味するとされているので、簡易監査については異なる概念を用いる必要があるとする。他方で、たしかに、簡易監査において監査の確実性は限定されており、監査意見は消極的言明として表現されるが、簡易監査は「単なる」レビュー以上のものだから、国際的な文脈での「レビュー」として描写することも適当ではないとする。そして、『簡易監査基準』の受容の妨げとなっているのは、消極的保証のみが与えられる点、すなわち、積極的保証を与えることが不可能であるという点であるという見解を述べ、高いレベルの確実性を期待するのであれば、監査基準に従った法定の通常の監査を企業は受けなければならないというのでは、中小企業の負担を軽減するという趣旨に反するとする (*Id.*, S.914)。経済監査ハンドブックは、簡易監査は、国際的な監査基準ではなく、国際的なレビュー基準に準拠したものであるが、議会における討論の中で、通常の監査のいくつかの要素、適当な詳細監査手続きが追加されたものであると位置付けている (*Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten* [2009] S.567)。

136) 729a 条の見出し (Marginalie)。

137) *Eberle/Lengauer* [2016] Art.729a N.6 (S.693)。

138) ISRE 2400 Engagements to Review Financial Statements.

139) スイス監査基準を含む、いくつかの文献では、ドイツにならって、「レビュー」に対して、prüferische Durchsicht というドイツ語があてられている。

140) 通常は、中間財務諸表、臨時財務諸表または重要ではない子会社の連結パッケージなどがレビューの対象となっているといわれている (2016年8月18日に行った *Handschin* に対するインタビューに基づく)。See also, *Annen* [2013] S.914

および、貸借対照表利益の使用に関する株主総会に対する取締役会の提案が法令および定款に従ったものであるかどうかについて限定的保証を与える検証（Prüfung）である（債務法729a条1項）のに対し、レビューは計算書類が適用されるべき会計基準（または法令の規定）に従ったものであるかどうかについての検証（Prüfung）である。

第3に、簡易監査については、質問、分析的手続きおよび追加的な詳細監査手続きを行うことが法律によって要求されている（債務法729a条2項）のに対し、レビューにおいては、何よりもまず質問および分析の手続きが実施される。監査基準910では、質問、分析の手続きおよび適当な詳細監査手続きの間に区別を設けていないが、『簡易監査基準』はそれぞれの項目について3つを区別している。なお、監査基準910は適当な詳細監査手続きというカテゴリーの手続きを定めてはいないものの、一定の場合には必要と思われる追加的な、または、より広範な手続を実施しなければならないとしているため、簡易監査において、国際的なレビュー業務基準に基づくレビューよりも内容的に進んだ手続きを求めることを立法者が意図していたかは明らかではないと *Eberle/Lengauer* は指摘している¹⁴¹⁾。

第4に、簡易監査においては、銀行残高証明書を徴求する必要はない（『簡易監査基準』付録D、b）のに対し、レビューにおいては銀行残高証明書を徴求することがレビュー手続きの1つでありうる（PS910、付録2、21号）。

第5に、『簡易監査基準』は計算書類の注記についての推奨される監査手続きを定めているのに対し、監査基準910は、後発事象（付録2、16号）を除き、注記についての推奨されるレビュー手続きを示していない。

第6に、簡易監査における監査報告書には監査人が実施する法的資格と独立性とを有していることが記載されるのに対し、監査基準910にはそれに相当する規律は定められていない。

他方、たとえば、簡易監査においては、法定監査人の使用人が記帳に関与し

141) *Eberle/Lengauer* [2016] Art.729a N.15 (S.697).

ている場合には、これに関して監査報告書で開示されなければならないが、レビューにおいても、監査人または監査会社は一定の条件の下で一定の範囲で（すなわち、自らが作成に関与した書類を業務実施者がレビューしない限り）、記帳への関与が認められており、関与した場合にはレビュー報告書で開示しなければならないとされている¹⁴²⁾。

(3) 『簡易監査基準』で明示されていない事項についての補充

『簡易監査基準』では明示されていない点について、何によって補充すべきかという点について、*Eberle/Lengauer* は、簡易監査はスイス特有のものであるが、監査基準910を用いるべきであり、監査基準910がカバーしていない事項については国際レビュー業務基準2400を参考にすべきであるとする¹⁴³⁾。これは、通常の監査に適用される監査基準200から監査基準810までを用いると、監査の概念とレビューの概念とが混じり合ってしまうからである。スイス監査・税務・受託専門家協会も、簡易監査は監査基準910、そして国際レビュー基準2400によるレビューの概念に基礎を置いているとして、監査基準910を参照するというアプローチを支持している¹⁴⁴⁾。たしかに、『簡易監査基準』では、レビューの基準は簡易監査にとって決定的なものではない（nicht massgebend）と指摘されているが（1.1）、これは、隙間を埋める（『簡易監査基準』が定めていない事項について何を参照すべきか）という文脈でのものではない。

9 簡易監査の報告書

簡易監査においては、要約監査報告書を株主総会に提出することのみが求められている（債務法729b条1項）。

また、簡易監査の監査報告書においては消極的保証（法令定款の不遵守を示唆するような事項は見つからなかった）¹⁴⁵⁾が表明される¹⁴⁶⁾。監査人は、この

142) Treuhand-Kammer [2007] Abs. VIII B (1) (2).

143) Eberle/Lengauer [2016] Art.729a N.8 (S.694).

144) Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] S.60.

ような消極的結論を法令定款準拠性に関するより少ない確からしさ（Gewissheit）をもって表明する¹⁴⁷⁾。Moro は、消極的保証という概念を理解することは難しいので、監査人は、時には、どのようなことを実施しなかったのか、監査の個々の問題について議論を差し控えたのはどの点なのかについて被監査企業に説明するためにより多くの時間を用いると指摘している（Moro [2010] S.443）。

監査報告書には、監査の限定的性質（簡易監査の限界）への言及、監査結果の評価、独立性に関する情報、該当する場合には、記帳への関与およびその他被監査会社へ提供したサービスについての情報、ならびに、監査に従事した者およびその者の専門家としての資格についての情報を少なくとも記載すべきものとされている（債務法729b条1項）。簡易監査の特質に鑑みて、監査の限定的性質（簡易監査の限界）への言及が要求され、また、非監査サービスの同時提供が広く認められていることをうけて、該当する場合には、記帳への関与およびその他被監査会社へ提供したサービスについての情報の記載が要求される。通常の監査の場合と異なり、年度計算書類および連結計算書類が無限定または限定付きで承認されるべきか、不承認とされるべきかについての勧告を記載するものとはされていないため、簡易監査の場合には、監査人の株主総会出席義務は定められていない。

145) Botschaft [2004] S.4027.

146) なお、国民議会の法務委員会においては、消極的結論ではなく、積極的結論を表明することが適当ではないかという意見が複数の委員によって述べられた（Kommission für Rechtsfragen des Nationalrates, Protokoll, 13/14. Januar 2005）。

147) Honold [2003] S.143 ; Botschaft [2004] S.4028 ; Bourqui/Bourqui [2007] S. 436 ; Böckli [2008] S.128 ; Pfiffner [2008] N 1929 und 1930 ; Eberle/Lengauer [2016] Art.729a N.19 (S.699) ; Watter/Pfiffner [2016] Art.729a N12. スイスにおいては、消極的保証の場合の確からしさは60%から70%と考える見解が多いようである（e.g., Isufi [2010] S.166 ; Renggli [2010] S.212）。

Bibliography

- Annen, Michael [2013] Vergleich eingeschränkte Revision zu Review nach PS 910, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg.87, Heft 12 : 910-915
- Arnet, Marc/ Mattig, Claudia [2013] Berichterstattung bei der eingeschränkten Revision, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg.87, Heft 12 : 903-909
- Bertschinger, Urs [2005] Verantwortlichkeit der Revisionsstelle-Aktuelle Fragen und Perspektiven, *Zeitschrift für schweizerisches Recht*, Band 124, II : 569-613
- Böckli, Peter [2007] *Revisionsstelle und Abschlussprüfung nach neuem Recht*, Schulthess
- Böckli, Peter [2008] Zwanzig Knacknüsse im neuen Revisionsrecht, *Schweizerische Zeitschrift für Wirtschafts- und Finanzmarktrecht*, Jg.80 : 117-134
- Böckli, Peter [2009] *Schweizer Aktienrecht*, 4.Aufl., Schulthess
- Botschaft [2004] Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 23. Juni 2004 (BBl 2004 3969)
- Bourqui, Claude/Bourqui, Dominique Paola [2007] Le contrôle restreint et sa fiabilité, *Schweizerische Zeitschrift für Wirtschafts- und Finanzmarktrecht*, Jg.79, Nr.6 : 422-438
- Bundesamt für Justiz [2014a] *Vorentwurf der Änderung des Obligationenrechts (Aktienrecht)*
<<https://www.bj.admin.ch/dam/data/bj/wirtschaft/gesetzgebung/aktienrechtsrevision14/vorentw-d.pdf>>
- Bundesamt für Justiz [2014b] *Erläuternder Bericht zur Änderung des Obligationenrechts (Aktienrecht)*
<<https://www.bj.admin.ch/dam/data/bj/wirtschaft/gesetzgebung/aktienrechtsrevision14/vn-ber-d.pdf>>
- von der Crone, Hans Caspar/von Planta, Andreas [2007] Neues Revisionsrecht, Einleitung, *Schweizerische Zeitschrift für Wirtschafts- und Finanzmarktrecht*, 79. Jahrgang, Heft 6 : 419-421
- Devaud, Olivier [2014a] § 10 Eingeschränkte Revision, Gegenstand und Umfang der Prüfung, in : von Büren, Roland (hrsg.), *Schweizerisches Privatrecht*, VIII/10 (Handelsrecht, Die Revision), Helbing Lichtenhahn : 316-351
- Devaud, Olivier [2014b] § 11 Eingeschränkte Revision, Revisionsbericht, in : von Büren, Roland (hrsg.), *Schweizerisches Privatrecht*, VIII/10 (Handelsrecht, Die Revision), Helbing Lichtenhahn : 352-375
- Eberle, Reto [2010] Wieso ein Audit in der Schweiz nicht ein Audit ist, in : Leibfried, Peter und Schäfer, Dirk (hrsg.), *25 Jahre Unternehmertum-Festschrift für Giorgio Behr*, Versus Verlag : 297-305
- Eberle, Reto/Egeli, Derya [2013] Revision von Nonprofit-Organisationen (NPO), in : Zöbeli,

- Daniel/Neubert, Luzius (hrsg.), *Externe Mandate von Nonprofit-Organisationen*, CEPS, Centre for Philanthropy Studies, Universität Basel : 63-73
- Eberle, Reto/Lengauer, Daniel [2016] Art.729a, in : Handschin, Lukas (hrsg.), *Zürcher Kommentar Obligationenrecht, Die Aktiengesellschaft, Revisionsstelle*, Schulthess : 689-730
- Eberle, Reto/Zöbeli, Daniel [2014] Rechnungslegung für NPO nach Überarbeitung von Swiss GAAP FER 21, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg. 88, Heft 8 : 626-629
- Engelberger, Eduard/Muller, Pascal [2012] KMU-Forum : Arbeiten vom Erfolg gekrönt, *Die Volkswirtschaft*, Heft 1 : 49
- <[http : //dievolkswirtschaft.ch/content/uploads/2012/01/16D_Engelberger.pdf](http://dievolkswirtschaft.ch/content/uploads/2012/01/16D_Engelberger.pdf) >
- Honold, Kersten Alexander [2003] *Wirtschaftsprüfung und das Konzept der "Levels of Assurance" : Dienstleistungen mit einem weniger als hohen Mass an Gewähr als Alternativen zur Abschlussprüfung* (St. Gallen, Univ., Diss., 2002)
- Imfeld, Adrian [2005] Neuregelung der Revision-vor der Beratung im Nationalrat, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg.79, Heft 3 : 127-130
- Isufi, Shqiponja [2010] *Beurteilung der Eingeschränkten Revision aus Sicht der leitenden Revisoren : eine empirische Untersuchung bei Aktiengesellschaften in der Deutschschweiz* (Diss. Universität Zürich)
- Kleibold, Thorsten [2010] Erfahrungen mit der eingeschränkten Revision, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg.84, Heft 3 : 91-95
- Kleibold, Thorsten [2013] Eingeschränkte Revision-uneingeschränkt prinzipienorientiert!, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg.87, Heft 12 : 884
- Kleibold, Thorsten/Theobald, Oliver [2008] Kern-FER und eingeschränkte Revision. Aspekte der Prüfungsplanung, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg. 82, Heft 5 : 390-394
- Kunellis, Axel [2013] Praktische Anwendung der ISA in Deutschland : das Konzept der Wesentlichkeit (ISA 320 und ISA 450), *Die Wirtschaftsprüfung*, Jg. 66, Heft 16 : 791-804
- Kutscher, Rico [2015] Disput unter Fachverbänden belastet die KMU, *NZZ online* (18.6.2015)
- <[https : //www.nzz.ch/wirtschaft/disput-unter-fachverbaenden-belastet-die-kmu-1.18564725](https://www.nzz.ch/wirtschaft/disput-unter-fachverbaenden-belastet-die-kmu-1.18564725) >
- Lengauer, Daniel/Holderegger, Mirjam/Amstutz, Therese [2007] *Neuerungen im Gesellschafts- und Revisionsrecht 2007/2008*, Schulthess
- Meyer, Conrad [2007] Rechnungslegung für kleine und mittelgrosse Unternehmen in der Schweiz, in : *Jahrbuch Finanz- und Rechnungswesen 2007*, WEKA : 11-26
- Moro, Claudio [2010] Wirtschaftskrise und Revision, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg. 84, Heft 8 : 443
- Müßig, Anke/Blumer, Andreas [2008] Eingeschränkte Revision. Würdigung vor dem Hintergrund der Erwartungslücke, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg. 82, Heft 11 : 947-951
- Muller, Pascal [2009] Das neue Revisionsrecht : Hoher administrativer Aufwand für KMU, *Die Volkswirtschaft*, Heft 12 : 58-61

- Pfiffner, Daniel C. [2008] *Revisionsstelle und Corporate Governance*, Dike
- Renggli, Karl [2010] Eingeschränkter Revision – erste Erfahrungen, TREX 2010
<<http://www.trex.ch/temp/TREXMagazinD18C190D-5056-8200-1287F785F28071A4.pdf>>
- Renggli, Karl/Kissling, Raphael [2012] *Die eingeschränkte Revision*, Scherrer Medien
- Renggli, Karl/Kissling, Raphael/Camponovo, Rico A. [2014] *Die eingeschränkte Revision*, 2.Aufl., KLV
- Rohrer, Claude/Schweizer, Daniel [2013] Prüfungsdurchführung an der Schwelle zur ordentlichen Revision, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg.87, Heft 12 : 893-898
- Salkim, Daniela [2016] SER 2015 : wesentliche Änderungen zum SER 2007 im Überblick, *rechnungswesen & controlling*, 2016/1 : 23-25
<https://veb.ch/fileadmin/documents/publikationen/r_c/GzD_RuC_0116_68Seiten.pdf>
- Schacher, Patrick [2013] Die eingeschränkte Revision soll eine eingeschränkte Revision bleiben, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg.87, Heft 12 : 899-900
- Scheidegger, Eric [2010] Position des KMU-Forums zur Umfrage der Treuhand-Kammer, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg. 84, Heft 10 : 634
- Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2009] *Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung : Abschlussprüfung*, 2.Aufl., Treuhand-Kammer
- Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2013] *Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung : Eingeschränkte Revision*, Treuhand-Kammer
- Schweizerische Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten [2014] *Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung : Buchführung und Rechnungslegung*, Treuhand-Kammer
- Stenz, Thomas [2006] Der neue und differenzierte Prüfungsauftrag, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg. 80, Heft 5 : 346-350
- Stenz, Thomas/Zemp, Reto [2009] Erste Erfahrungen mit der ordentlichen Revision, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg.83, Heft 10 : 688-692
- Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung [2010] *Swiss GAAP FER 2010/11 : Fachempfehlungen zur Rechnungslegung*, Treuhand-Kammer
- Stöckli, Hansjörg [2005] Abschlussprüfung : KMU unter verschiedenen Lupen (28.10.2005)
<<http://www.handelszeitung.ch/unternehmen/abschlusspruefung-kmu-unter-verschiedenen-lupen>>
- Stöckli, Hansjörg/Zaehner, Heinz [2006] Standard zur eingeschränkten Revision, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg. 80, Heft 6-7 : 400-404
- Treuhand-Kammer [2007] *Richtlinien zur Unabhängigkeit*
- Treuhand-Kammer [2013] *Ausgewählte Fragen und Antworten zum neuen Rechnungslegungsrecht* (Januar 2013)
- Vogt, Hans-Ueli/Fischer, M. Pascal [2006] Neue Haftungsrisiken für die Revisionsstelle aufgrund des neuen Revisionsrechts?, in : Weber, Rolf H. (hrsg.), *Verantwortlichkeit im*

Unternehmensrecht III, Schulthess : 111-145

Watter, Rolf/Pfiffner, Daniel Christian [2016] § 729a, in : Honsell, Heinrich/Vogt, Nedim Peter/Watter, Rolf (hrsg.), *Basler Kommentar Obligationenrecht II*, 5. Aufl., Helbing Lichtenhahn : 1456-1471

Wyss, Otto/Schüle, Kurt [2010] Moderate Entwicklung der Revisionshonorare in der Schweiz, *Der Schweizer Treuhänder*, Jg. 84, Heft 10 : 630-634

本研究は JSPS 科研費 JP25285026 の助成を受けたものです。

（やなが・まさお 筑波大学大学院ビジネス科学研究科企業法学専攻教授）