

ドイツにおける監査人の誕生と 専門家監査の確立

内 藤 文 雄

1. はじめに

ドイツにおける監査人の原型は、領邦国家に職業会計士が存在し、商人の破産や解散の時に帳簿を監査した者に由来するとされ、1585年には宣誓帳簿監査士 (Beeidgter Bücherrevisor)⁽¹⁾ が認められたとの研究成果がある。⁽²⁾ これは、ヴェツラーの旧ドイツ帝国大審院 (1587) が「商取引と会計」を監査し、整理するに当たり、帳簿人を専門家として関与させており、⁽³⁾ 1585年から裁判所による宣誓帳簿監査士が存在したとの史実に基づくものである。

これに対し、現代的な決算書監査の内容に近い、貸借対照表の正規性と元帳(負債簿)との一致の証明は、ヴェツラーの当時の帝国王室裁判所 (Reichs-

(1) 宣誓帳簿監査士が現在も存在しているが、「Vereidigter Buchprüfer」と呼称しており、当時の呼称と異なっていることに注意されたい。なお、ドイツの監査制度 (Revisionswesen) は、16世紀の大規模な商社によって実施された内部監査と統制にその起源が見い出され、資本主義初期の大商社 (たとえば、Fugger 家) は、特に海外支店との決済に関して、広範な商品取引や信用取引を行い、多額の資本金、たとえば、種々の商社の諸侯債券 (Fürstenanleihen) を持っており、それらの監査の必要性が生じていた (Karoli (1934), S. 16)。つまり、監査の実施に関連するドイツでの最初の書面による記録は、中世の大規模な商社での内部監査に見つけることができる。ここでは、職業専門家としての監査人の原型について言及している。

(2) 山浦久司 (2008), 52頁参照。

(3) Leffson (1980), 10頁参照。

ドイツにおける監査人の誕生と専門家監査の確立（内藤文雄）

kammergericht Wetzlar) の訴訟記録文書「Schamps contra Grütters Wittib」において、初めて行われ、ここでは、アントワープ市の評議会が、1578年に、簿記係（Buchhalter）が「正しく」記帳した簿記記録が添付されていることを表出している史実が明らかになっている。⁽⁴⁾ この表出で注目に値するのは、かかる証明が監査人（帳簿係）によってではなく、監査人の証言に基づいて司法当局によって書面で行われたこと、および監査人がその宣誓で「誓い、肯定した」⁽⁵⁾ ことである。

いずれを監査人の原型とみるのかはさておき、報酬を得て監査証明を行うという意味での職業専門家は、ドイツの商人の監査に関しては、16世紀後半であったと言える。

これが現代的な意味での監査の職業専門家の原型である一方、①株式会社の機関としての監査役会の起源はいつなのであろうか。また、②監査役会と

(4) Karoli (1934), S. 67. このドキュメントには次のように書かれている。

「この書簡を見たり、聞いたり、読んだりするすべての人に対して、アントワープ市の市長、市議員および議会は挨拶する。

我々は、今日の日付で、商人ポール・デシャンプの要請により、特異な姿の約30歳の帳簿士であるウルフ・ウォルターがこの町に居住し、聖人たちに対して肉体的な誓いを立て、自己に誠実かつ意図的であると誓ったうえで、次の通り断言したことを、ここに公正さをもって知らせ、かつ証明する。

グリューター夫人、ローランド・マリノおよびポール・デシャンプの会社に関して、帳簿士でもあるハインリッヒ・ケルテンホフファーによって根拠づけられた帳簿から、当該証人が、我々の本書簡が添付された債務記録簿を作成したこと、および、当該証人がその際誠意を持って行動し、かつ常に彼の知識と資質を最大限に発揮したこと。

また、当該証人が帳簿から同様に添付された貸借対照表を作成したが、貸借対照表も真実であり、かつ、前述の債務記録簿に「準拠」している。

さらに、当該証人は、前述のポール・デシャンプが、言及した計算書を締め切るために、可能な限り悪巧みを除いて、彼の最大限の勤勉さと熱意をすべて用いたことを保証している。

本書簡には、アントワープの事前登録された都市の表彰の印章を添付した。

日付：私たちの主の年、1578年5月13日」

(5) Karoli (1934), S. 67.

監査の職業専門家とのかかわりはどのように史的に発展してきたのであろうか。さらに、③監査役会の構成員は、共同決定法により、従業員2万人以上の会社の場合には、監査役会構成員は20名、うち10名は株主代表、残り10名は従業員・労働者代表とされており、株主の代表以外に従業員・労働者の代表が法定されている。この構成はどのような趣旨・ねらいで規定されているのであろうか。

本稿では、これらの3研究課題のうち、①と②について、ドイツにおける株式会社の監査役会の起源を整理し、特に構成員のうち職業専門家でなければならないとの規定はあったのか否か、専門家監査はいつ確立されたのかを探ることにしたい。③については稿を改める。

II. ドイツ監査役会の法定

ドイツにおいて、現代的な意味での監査役会の設置が法定されたのは1861年普通ドイツ商法典⁽⁶⁾である。つまり、同法第225条に次のように法定された⁽⁷⁾。

(6) Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch, vom 24. Juni 1861. なお、「1794年プロシア普通国法において監査に関する規定が設けられた」、「今日の会社法制は1843年のプロシア株式会社に始まり（政府認可制であったが）、次いで1861年普通ドイツ商法典においては、株式合資会社ならびに株式会社について、会社の業務執行の監視と決算書の監査を行う監査役会（Aufsichtsrat）の明文規定（任意）が設けられ、その後、1870年株式法（株式会社と株式合資会社に関する改正商法）において準則主義による会社設立が認められ、また監査役会が強制となった。しかし、1870年代、普仏戦争（1870～71年）後の経済加熱により、一般企業の株式会社形態の起業ブームが起こり、その中で会社の泡沫事件が相次ぎ、1884年の株式法の改正により、監査役会規定の一段の明確化と強化が図られた。監査役は会計監査の専門家ではないために、同時に、会社設立、清算、年次決算についての会計監査人（Revisoren）の選任を認める規定も設けられ、監査役の会計監査を代行する形での職業会計士進出の法制での道を拓いた。事実、この制度は1897年の商法の大改正により強化され、会計監査人の選任規定、権限、責任が明確になった。」（山浦久司（2008）、52頁）との指摘がある（プロシアは英語表記の場合のカタカナ表示で、ドイツ語表記の場合はプロイセンである）。

この指摘のうち、1861年普通ドイツ商法典より前の段階で、監査の規定があった

「第225条：監査役会が任命されている場合、監査役会は、会社の全管理部門における会社の業務執行を監督し、会社の業務の経過について情報を得、帳簿及び書類をいつでも検査し、会社の現金在り高を調べることができる。

監査役会は、年次決算、貸借対照表、利益配当の議案を監査し、それについて、毎年の株主総会で株主に報告をする。

かどうかについて、川端保至（1988）によれば、プロイセンにおいて株式会社に関する法律は、1838年プロイセン鉄道事業法と1843年プロイセン株式会社法であるが、いずれも会計監査の規定を持っていないと指摘されており（94頁参照）、「今日的会社法制」の始まりは上記の指摘とは異なっている。また、1884年改正法において「会社設立、清算、年次決算についての会計監査人（Revisoren）の選任を認める規定も設けられ」との上記の指摘について、いずれも特定の条件が成立した場合であって、常時ではない（後述）。さらに、「1897年の商法の大改正」について、1897年ドイツ商法典は、1884年普通ドイツ商法典改正法の規定を「ほぼそのまま受け継いだ」（高橋英治（2012）、84頁）とされ、実際、特段の新たな規定の設定はみられないため、大改正とは言えない。

また、川端保至（1990）によれば、「1838年から始まる法律の規定する株式会社の機関構造は、2つの機関からなる組織から、2つ及び3つの併存を経て、3つの機関を持つ組織へと発展している。しかし、プロイセン法令集に掲載されている、1821年から1870年までに設立された124社の会社定款（改正定款を除く。）を見ると、そのように単純ではなく、様々な形態が見られる。」（143頁）、「原始定款のうち、92社の定款が監査人（Revisor）または委員（Kommissarien）ないし監査委員会（Revisionskommission, Revisionausschuß）を設置している。そこでは、監査人（ないし監査委員会、以下同じ）が会計監査ないし貸借対照表監査を行い、それによって管理役会あるいは総会が責任解除を与える準備をなすという職務を有している」（150頁）、「例えば、1845年ベルリン陸上・海上輸送保険の定款25条は次のように規定している。『取締役会が、会社財産の管理及び業務執行に関し、株主に対して行う会計報告（die zu legend Rechnung）のために、監査委員会（Revisionsausschuß）が任命される。この委員会は3人からなり、……年度貸借対照表と計算決算書（Rechnungsausschüsse）を……取締役会の帳簿、証憑……と比較し、正しいことを確信したのち、責任解除を与える（die Decharge zu erteilen）職務を有する。』（151頁、注48）というように、「1843年のプロイセン株式会社法は、取締役会が作成する貸借対照表の監査に関する規定を持っていなかった。」（151頁）にもかかわらず、当時のプロイセンの株式会社では、法規定がなくても、その定款において監査の規定が置かれていたことがわかる。1861年普通ドイツ商法典は、こういった株式会社の実態を受けて、設定されているものの、監査役会の設置は任意とされた。

会社の利益上必要であるならば、監査役会は株主総会を招集する。」

この規定によれば、監査役会は任意設置である。その後、1870年改正法⁽⁷⁾により監査役会は必置となった。つまり、次の規定である。

「第209条：定款には特に以下を規定しなければならない。

第6号 株主の中から選出される少なくとも3名の構成員からなる監査役会を任命すること⁽⁸⁾」

「第210a条：商業登記簿への登記を目的とした申請は、次の書類を附さなければならない。

第3号 監査役が定款の内容に従って株主総会で選任されたことの証明⁽⁹⁾」

「第225a条：監査役会は、会社の全管理部門における会社の業務執行を監督し、(以下、1861年法と同じ)」

監査役会が任意設置から必置と変化したのは、それまでの株式会社設立の認可主義を撤廃し、商業登記簿への登記を条件とした準則主義に移行したためである。設立認可主義は国家による監督であるが、自由経済思想の浸透とともに、準則主義に変更し、株式会社を監督するための機関として監査役会を会社内部の必要的機関として設置⁽¹⁰⁾することを求めた。

上記の通り、1861年法の監査役会の規定では、誰を監査役にするかについては言及がなかったが、1870年改正法では「株主のなかから少なくとも3名」の監査役の選任が求められた。

(7) 正式名称は「1870年株式合資会社及び株式会社に関する法律」(Gesetz, betreffend die Kommanditgesellschaften auf Aktien und die Aktiengesellschaften, vom 11. Juni 1870 (https://de.wikisource.org/wiki/Gesetz,_betreffend_die_Kommanditgesellschaften_auf_Aktien_und_die_Aktiengesellschaften (2021年6月28日参照)))である。

(8) 1号から5号と7号から12号省略。

(9) 1号, 2号, 4号省略。

(10) 高橋英治 (2012), 83頁参照。

ドイツにおける監査人の誕生と専門家監査の確立（内藤文雄）

他方、取締役会は1861年法においても必置で、「株主または株主でない者」から構成されると規定されている（1861年商法典第227条⁽¹¹⁾）。

「第227条：すべての株式会社は取締役会を置かなければならない（第209条第7号）。取締役会は、法廷の内外を問わず、株式会社を代表する。

取締役会は一人または多数の構成員によって構成される。これは有給または無給とし、株主または株主でない者になることもできる。

取締役の任命はいつでも取り消しうる。但し、当該契約に基づく損害賠償請求権を損なわない。」

取締役会の義務について、次のように定められている。

「第239条：取締役会は、必要な会社の帳簿を管理する注意義務を負う。取締役会は、株主に遅くとも各営業年度の最初の6月以内に過去の営業年度の貸借対照表を提示しなければならない。

何らかの方法で業務執行を行った者は、計算書類を提出する取締役会の責任を解除するために任命することはできない。

かかる禁止は、業務執行を監督する権限がある者に及ばない。」

「第240条：期末貸借対照表で株主資本が半分に減少したことを示している場合、取締役は遅滞なく株主総会を召集し、総会と所轄の行政当局にその通知をしなければならない。

この場合、行政当局は会社の帳簿を検査（Einsicht nehmen）し、状況に応じて会社の解散を命じることができる。

会社の財産がもはや債務を補填しなくなったことが判明した場合、取締役会は破産の開始を裁判所に通知しなければならない。」

取締役会について、上記の規定により、株主資本が半減するような多額の損失計上の場合には、株主総会および行政当局に対する通知が求められてお

(11) 人数は1人または複数で、人数の割合に関する定めはない。

り、株式会社設立の認可主義⁽¹²⁾の下、国家による監督も行われていたことが理解される。

1870年改正法では、1861年法第239条第1項第2文に「この期間内に、定款で会社の公告を行うこととした公報に貸借対照表を公表しなければならない」の規定が追加され、また、第240条第1項について、「所轄の行政当局」への通知が削除され、「総会に通知しなければならない」と改正された。これらが示すように、株式会社の設立が認可主義から準則主義に移行したことにともない、国への通知を要した国による監督から、監査役会による監督と取締役会による会計報告の公開によって株主の保護が図られるように法改正が行われている。

ドイツでは、以下で検討するように、1800年以降、経済・商業活動が活発化しているため、1861年普通ドイツ商法典は、それまでの慣行を踏まえて立法化されたものと推測できる。また、1870年改正法は、経済発展と株式会社設立の容易化をねらった改正であると理解される。

以上のように、1870年にはドイツの監査役は、株主でなければならないこととなったが、監査の職業専門家が監査役に選任されることはあったのであろうか。この検討に入る前に、普通ドイツ商法典が制定された当時におけるドイツの株式会社の状況を確認しておきたい。

III. 19世紀前半のドイツの株式会社の状況

ドイツの経済は農業経済の時代が長く、18「40年代から力強い産業化が開始した後も、依然として圧倒的に農業国である。……経済全体が農業に依存し、支配秩序と生活秩序、それどころか諸々の規範体系が農業世界の枠のなかで存在し、農業世界を土台としていた。」⁽¹³⁾ (N, 180) その後、「18世紀の最

(12) 江村義行 (2003), 42-43頁参照。

(13) ニッパードアイ (2021-1) の参照について、参照箇所は (N, 該当頁) で表記し

ドイツにおける監査人の誕生と専門家監査の確立（内藤文雄）

後の時期に、機械化への最初の歩みが見られた」ものの、それは経済全体とすれば、マージナルなもので技術的な革命を表すものではなかった（N, 223）⁽¹⁴⁾。また、「ナポレオンの時代は根本的な不利益をもたらし」、経済不況、購買力の低下、生産の停滞、収益の低下、資本の不足、全般的な貧困化に繋がり、英国の産業・技術に対するドイツの遅れがいっそう拡大した（N, 224-225）。1815年以降も、「ドイツが持っていた輸出市場の多くが英国の手に落ち、そして英国は同時に関税を課してドイツの穀物輸出を妨げて、双方の間の不均衡を一段と強めた。」（N, 225）

これが変化してきたのは1830年半ばからであり、本格的には1850年以降、ドイツでも産業化が実現する。これは、国が直接的に音頭をとったわけではなく、「国家は産業化を許容し、制度的な枠組みとなる諸条件を創り出し、産業化を間接的に、それどころか意図せずに促進した。……間違いなく最も重要な要因」は「1834年のドイツ関税同盟の設立によって大規模な関税領域、したがって経済領域が創出されたことがある。」（N, 226）

「図表1」は、1800年頃と1846/48年におけるドイツの手工業と産業の就労者数を示している。これによれば、ドイツの人口は1820年2,566万人、1850年3,462万人、1900年5,821万人であるから、1846/48年の就労者数292.5万人は、就労可能者数が人口の6割程度と仮定すると、8.37%に過ぎない⁽¹⁵⁾。

以上のように、英国の産業革命後も、農業経済から抜け出されずにいたドイツは、最初の鉄道が開通した1835年を契機にようやく産業化が進む。17世

ている。

(14) 1784年ラッティンゲンに最初の機会式綿紡糸工場、1794年最初のアークライト水蒸気機関、1785年鉱山初の蒸気機関、1794年からコークス高炉・鑄鉄機械・蒸気機関が鉱山地帯に導入。

(15) OECD (2014), p. 45. 1850年のドイツの一人当たり GDP は 1,428 US dollars, 英国 2,330 US dollars, オランダ 2,355 US dollars, フランス 1,597 US dollars, イタリア 1,481 US dollars とドイツが最低水準である (OECD (2014), p. 69)。

〔図表1〕 1800年頃と1846/48年におけるドイツの手工業と産業の就労者数

表19◆

後にドイツ帝国となる領域*1での1800年頃と1846/48年における手工業と産業の就労者（推定値）

業種別	就労者			
	1800年頃		1846/48年	
	絶対数（単位：千人）	%	絶対数（単位：千人）	%
手工業	1,230	75.0	2,000	68.4
繊維工業*2	340	20.7	570	19.5
鉱山冶金業*3	40	2.4	155	5.3
大規模工業*3*4	30	1.8	200	6.8
計	1,640	99.9	2,925	100.0

*1-1870年の境界（エルザス＝ロートリンゲンを除く）。

*2-機械紡績工場の紡績工と従業員を除く。

*3-1800年の数値はプロイセンの割合からの推定であり、1846/48年の数値は推定値。

*4-繊維工業と鉱山冶金業の大規模経営を除く。

（出所）ニッパードイ（2021-1），243頁。

紀から19世紀にかけてプロイセン王国（ドイツ北東部）がドイツの中心で⁽¹⁶⁾あったことから、プロイセン王国での株式会社の事情をヘルマン・シューマッハー（1937）により、整理する。⁽¹⁷⁾

プロイセン王国での株式会社の設立は、1843年以前は、たえず著しい困難と結びついていた。ただ少数の大人物だけがそれを克服する地位にあったにすぎない。その結果、ほとんどあらゆる比較的大規模な株式会社もまた、その成立を著名な人物のイニシアティブに負ったのである（自らを完全に企業のために捧げ、そして企業をしばしば設立後もまたさらに長い間独立に指揮した）。さらに、現在のより著名な企業よりもすべてがきわめて小規模であっ⁽¹⁸⁾

(16) ドイツでの統一国家が成立したのは、1815年のドイツ連邦の発足であると言われている。

(17) シューマッハー（1937）の参照について、参照箇所は（S, 該当頁）で表記している。

(18) プロイセンでは1837年から1870年までに418社の株式会社が設立された。内、鉄道48社、鉱山製鉄102社、繊維20社、化学産業9社、機械製造8社、鏡製造1社、保険60社、銀行24社。（川端保至（1990），153，155-159頁参照）。

ドイツにおける監査人の誕生と専門家監査の確立（内藤文雄）

たこれらの企業は、大部分、企業の所在地の地方的な諸利益と最も緊密に結合していた。株主の集団は、通常この地方の人々から成り立っており、ただ緩慢にのみ変化した。そのことによってまた、個々の大人物が会社の指揮を完全にその手に結合することができることを容易にした。株主のみならず全住民の信頼によって支えられて、彼らは会社の本来の指導者であった（S, 76-77）。

保険営業は、19世紀の前半においては、数字の上でも規模のうえでも、すべての株式会社の中ではるかに第一位を占める。1812年にベルリン火災保険会社がハンブルク海上保険会社の模範に従って設立された（S, 77）。保険会社と並んで株式会社の歴史の中でほぼ1835年⁽¹⁹⁾以来大きな役割を演じたのは、鉄道会社であった（S, 81）。

保険会社と鉄道会社を別とすれば、ただ僅かな数の大規模な株式会社が存在したにすぎない。それらの中では、エルパーフェルダーの設立が卓越した地位を占めた。株式会社設立の最初のものであり、その当時大きな注目を惹起し、そして一般に国民的事業として賞賛された、1821年ライン＝西インド会社（1832年清算）の場合には、同様に、創設者たる人物の卓越した影響力が示された（S, 87-88）。さらに特別の注目に値するのは、1824年のシュテッティン騎士団体私的銀行（25年間プロイセンの唯一の私的な株式銀行）である（S, 88）。

1843年に至るまでに設立されたその他の株式会社には、必ずしも詳しく立ち入る必要はない。それらはすべて比較的小規模であり、株式法の発展に影響を与えなかった。目下、株式会社に関する法律の作成に注目を見出したのは、ただ大規模な保険株式会社と鉄道株式会社、そして創設者の人物たるハンゼマン、カンパハウゼンおよびメヴィッツセンだけであった（S, 89）。

(19) ドイツ最初の鉄道が開通した年である。

1843年11月9日に「株式会社に関する法律」(以下、株式会社法)をプロイセン国王が制定(第19条:会社の営業は定款の諸規定に従って任命された取締役会をとおして管理されるであろう。)し、取締役会には、帳簿を作成し、毎年貸借対照表を作成することなどの義務が課された(S, 118-119)。

普通ドイツ商法典の草案作成の目的のために、連邦議会は、バイエルン州の申立てに基づいて1856年12月18日に委員会を設置した(いわゆるニュルンベルク会議)(S, 135)。

監査役会に関する諸規定を別とすれば、1861年普通ドイツ商法典においては、株式合資会社および株式会社の内部組織の問題を扱う、ただわづかな規定のみが見出される。株式会社や株式合資会社の内部組織に関する普通ドイツ商法典の最も重要な諸規定は、疑いもなく監査役会に関するそれであった。なぜならそれらの規定をとおしてドイツの法律において初めて、経営管理の一定の編成が企てられたからである。呼称が問題なのではなく、この機関の意味が知られていたかどうか、したがって、まず、監督機能を行行使すこの機関がその当時に知られていたかどうか、問題となるからである。それゆえ例えば、ハンゼマンは、指導的機関の諸機能からコントロール機関の諸機能の厳格な境界設定に最大の価値を置いていた(S, 139-140)。

以上のように、ドイツにおいて19世紀前半に産業化が芽生え、1835年の鉄道会社設立以降、地域に分散していた領邦国家においてロジスティック面から産業化が進み、徐々に株式会社が設立され、1843年プロイセン株式会社法が制定されるなど、株式会社や株式合資会社に対する法規制が開始されている。かかる法律を基本として、当時の株式会社等における統治機構の実態を踏まえ、1861年普通ドイツ商法典が制定されるに至っている。

IV. 監査役会の設置・責務・責任

1861年法では株式会社設立が認可主義であったため、経済の発展とは裏腹

ドイツにおける監査人の誕生と専門家監査の確立（内藤文雄）

に株式会社形態の会社の誕生ははかばしくなかったことから、株式会社設立の準則主義への移行（1871年改正法）が行われた。その結果、株式会社の濫⁽²⁰⁾設立の状態が生じ、これに対処する必要があるため、1871年改正法が1884年にさらに改正され、その後の1897年のドイツ商法典に再構成⁽²¹⁾のうえ引き継がれている。1884年改正法は、1861年法の部分的な改正を行った1870年改正法とは異なり、全面的な改正や規定の新設が行われ、「設立の安定化を図り、また発起人、取締役会、監査役会、清算人の義務及び責任を厳格にし、さらに虚偽の登記及び公告、破産申請の懈怠といった罰則を強化した。これによって資本の充実した健全な会社を設立させ、虚偽のない経営を実現し、投資家の被害拡大防止を意図した⁽²³⁾と言える。」

それでは、監査役会に関する規定はどのように改正されたのであろうか。また、職業専門家としての監査人が、監査役会の監査とは別に、どのような事項について会社の監査を行うことが法定されたのであろうか。これらの課題を明らかにするために、1861年法、1870改正法、1884年改正法での規定を比較したものが「図表2」である。

(20) 「1870年末の時点でプロイセンにおいて株式会社は203社しか存在しなかったが、1871年から1873年の間に843社の株式会社が新たに設立された。しかし、1873年のウイーンにおける株式の大暴落および1873年10月のクイストープシェン銀行（“Quistorpschen Bank”）の経営破綻を契機にドイツは恐慌の時代を迎えた。この恐慌期に、第一次株式法改正（1871年改正法のこと。筆者注）は、株式会社の詐欺と濫用から一般株主と債権者を保護するために、不十分であったことが明白となった」（高橋英治（2012），83頁）。

(21) Handelsgesetzbuch, vom 10. Mai 1897 (<https://de.wikisource.org/wiki/Handelsgesetzbuch> (2021/6/28参照)). 本法律が現在のドイツ商法典の最初である。

(22) Gesetz, betreffend die Kommanditgesellschaften auf Aktien und die Aktiengesellschaften, vom 18. Juli 1884 (https://de.wikisource.org/wiki/Gesetz_betreffend_die_Kommanditgesellschaften_auf_Aktien_und_die_Aktiengesellschaften._Vom_18._Juli_1884 (2021/6/28参照)).

(23) 江村義行（2004），85頁。

〔図表2〕 株式会社設立と監査役会にかかる規定の変遷

(下線部は変更箇所, スクリーン部分は新設箇所, 枠囲みは筆者追加)

	1861年普通ドイン商法典	1870年改正法	1884年改正法
株式会社 設立	<p>第208条：株式会社は、<u>国家の認可</u>によってのみ設立することができる。</p> <p>設立および定款の内容に関して、裁判所または公証人による証書を作成しなければならない。株式の引受については、書面による表示で足りる。</p> <p>第209条：国家の認可を受ける定款は、特に以下のことを規定しなければならない。</p> <p>1)商号および会社の所在地 2)会社の目的。 3)企業が一定の期間に限定される場合は、その存続期間 4)資本金、株式または株式持分の金額 5)株式の性質、無記名株式か記名株式か、また、種類または他種類の株式がある場合はその数、また、転換が認められる場合はその転換数</p> <p>6)貸借対照表の作成および利益の計算、支出に関する原則、ならびに貸借対照表を監査する方法</p> <p>7)取締役会の任命方法および構成、取締役会の構成員および会社職員の正当性を証明する方法</p> <p>8)株主総会の招集方法</p> <p>9)株主の議決権行使の制限とその行使方法</p> <p>10)出席株主の単純な議決権の過半数では決定できず、より多数の議決権またはその他の要件によってのみ決定される事項</p> <p>11)会社解散の公告方法、ならびにその旨を記載する公報の書式</p>	<p>第208条：株式会社は、<u>会社の目的が商事行為ではない場合でも</u>、<u>商事会社とみなされる。</u></p> <p>設立および定款の内容に関して、裁判所または公証人による証書を作成しなければならない。株式の引受については、書面による表示で足りる。</p> <p>第209条：定款には、特に以下のことを規定しなければならない。</p> <p>1)商号および会社の所在地 2)会社の目的 3)企業が一定の期間に限定される場合は、その存続期間 4)資本金、<u>株式または株式持分の金額</u> 5)株式の性質、無記名株式か記名株式か、また、種類または他種類の株式がある場合はその数、また、転換が認められる場合はその転換数</p> <p><u>6)株主の中から選出される少なくとも3名の構成員からなる監査役会の任命</u></p> <p>7)貸借対照表の作成および利益の計算、支出に関する原則、ならびに貸借対照表を監査する方法</p> <p>8)取締役会の任命方法および構成、<u>取締役会の構成員および会社職員の正当性を証明する方法</u></p> <p>9)株主総会の招集方法</p> <p>10)株主の議決権行使の制限とその行使方法</p> <p>11)出席株主の単純な議決権の過半数では決定できず、より多数の議決権またはその他の要件によってのみ決定される事項</p> <p>12)<u>会社解散の公告方法、ならびにその旨を記載する公報の書式</u></p>	<p>第208条：株式会社は、<u>会社の目的が商事行為ではない場合でも</u>、<u>商事会社とみなされる。</u></p> <p>(削除)</p> <p>(削除)</p> <p>第209条：定款の内容は、<u>少なくとも株式を引き受けた5人以上の者が裁判所または公証人の審議を経て確定しなければならない。</u>その際、同時に、各人が引き受けた<u>株式の額を報告しなければならない。</u></p> <p>定款には以下を規定しなければならない。</p> <p>1)商号および会社の所在地 2)会社の目的 (第209a条第1号に規定)</p> <p>3)資本金または個々の株式の金額</p> <p>4)株式の性質、無記名株式か記名株式か、また、両方の株式を発行した場合は各種類の株式の数(転換について、<u>第209a条第3号に規定</u>)</p> <p>(第209f条および第224条に規定)</p> <p>(削除)</p> <p>(第185c条第2文に規定：さらに、<u>貸借対照表の作成、準備金の積立と取崩、貸借対照表の監査を行うための原則は、定款で定めなければならない。</u>)</p> <p>5)取締役会の任命方法および構成(以下、削除)</p> <p>6)株主総会の招集方法 (第221条第2項に規定)</p> <p>(第209条のa、第5号に規定)</p> <p>7)会社が行う公告方法</p> <p>官報に行う公告は、<u>ドイツ帝国官報に掲載しなければならない。</u></p>

ドイツにおける監査人の誕生と専門家監査の確立（内藤文雄）

	<p>第211条：株式会社は、<u>認可及び商業登記簿への登記の前に成立しない。</u></p> <p>認可及び商業登記簿への登記の前に会社の名において行動した場合は、その行為は個人としてまたは連帯して責任を負う。</p>	<p>第209a条から第209c条（省略）</p> <p>第211条：株式会社は、<u>商業登記簿への登記の前に成立しない。登記前に発行した株式および株式持分は無効である。発行者は、所有者に発行を原因とするすべての損害について連帯して責任を負う。</u></p> <p>商業登記簿への登記の前に会社の名において行動した場合は、その行為は個人としてまたは連帯して責任を負う。</p>	<p>その他の公表は、定款で定める。</p> <p>第209a条から第209h条（fとh以外省略）</p> <p>第209f条：株式会社は、<u>取締役会のほかに監査役会を設置しなければならない。</u></p> <p>第209h条：取締役会および監査役会の構成員は設立の経過を監査しなければならない。（省略）</p> <p>監査は、発起人が提供した株主資本の引受けおよび支払いに関する情報、ならびに第209b条に規定された発起人による決定に関して提供した情報、特に第209g条に規定の説明書において提供した情報の正確性および完全性及びばなければならない。</p> <p>監査では前項に示した事項の説明を書面で報告しなければならない。</p> <p>第211条：株式会社は、商業登記簿への登記の前に成立しない。（以下、削除）</p> <p>登記の前に会社の名において行動した場合は、その行為は個人としてまたは連帯して責任を負う。</p>
<p>設置</p>	<p>(第209条の定款規定事項にも、第210条の商業登記簿登記事項にも、監査役会は規定されていない。)</p>	<p>第209条：定款には特に以下を規定しなければならない。</p> <p>⑥株主の中から選出される少なくとも3名の構成員からなる監査役会の任命</p> <p>第210a条：商業登記簿への登記申請には、次の書類を附さなければならない。</p> <p>(第1号から第4号：3号以外省略)</p> <p>③監査役が定款の内容に従って株主総会で選任されたことの証明</p>	<p>(第224条で規定)</p> <p>第209f条：株式会社は、<u>取締役会のほかに監査役会を設置しなければならない。</u></p> <p>第210条：定款は会社所在地を管轄する商事裁判所で商業登記簿に登記されなければならない。</p> <p>商業登記簿への登記申請には、次の書類を附さなければならない。</p> <p>(第1号から第4号：3号以外省略)</p> <p>③取締役及び監査役の選任に関する証書、第209h条に該当する場合、文書による基礎資料を添えた報告書</p>

	<p>第224条：会社の業務における株主の権利、とりわけ業務の指導、貸借対照表の閲覧及び監査、利益配当の決定に関する権利は、株主総会において株主の全員が行使する。</p> <p>定款に別段の定めがない限り、一株につき一票の議決権が与えられる。</p>	<p>第224条：(同左)</p>	<p>第224条：株式会社合資会社の監査役会に関する191条及び192条の規定は、株式会社合資会社の監査役会に準用する。</p> <p>第191条：定款でそれ以上の人数が規定されていない限り、監査役会は有限責任組合員の総会で選出される3名で構成される。個人的に責任を負う社員は、監査役会の構成員になれない。</p> <p>最初の監査役会の選任は、最初の会計年度の期間中、および、定款の商業登記簿への登記後1年未満の期間で計算されるときはその年度末まで有効である。</p> <p>監査役会は、5会計年度を超えて選任することはできない。選任より長い期間にわたって行われる場合は、法的効力を持たない。</p> <p>また、監査役会の構成員の選任は、選任期間が満了する前に、総会で取り消すことができる。その決議には、総会に出席した株主資本の4分の3以上の賛成を必要とする。</p>
<p>責務</p>	<p>第225条：監査役会が任命されている場合、監査役会は、会社の全管理部門における会社の業務執行を監督し、会社の業務の経過について情報を得、帳簿および書類をいつでも検査し、会社の現金在り高を調べることができる。</p> <p>監査役会は、年次決算、貸借対照表、利益配当の提案を監査し、それについて、毎年の株主総会で株主に報告をする。</p> <p>会社の利害に必要であるならば、監査役会は株主総会を招集する。</p>	<p>第225条：株式会社合資会社の監査役会に関する191条及び192条の規定は、株式会社合資会社の監査役会に準用する。</p> <p>第225a条：監査役会は、会社の全管理部門における会社の業務執行を監督し、会社の業務の経過について情報を得、帳簿および書類をいつでも検査し、会社の現金在り高を調べることができる。</p>	<p>(第224条に規定)</p> <p>第225条：監査役会は、会社の全管理部門において業務執行の際に取締役を監督し、また、そのために会社の業務の経過について情報を得なければならない。監査役会は、いつでもこれらの事項について取締役に報告を求め、監査役会自身あるいは監査役会の特定の構成員は、会社の帳簿と書類を閲覧し、会社の現金、有価証券、商手手形および商品の在り高を調査できる。</p> <p>監査役会は、年次決算、貸借対照表、利益配当の提案を監査し、それについて、株主総会で株主に報告しなければならない。</p> <p>会社の利害に必要であるならば、監査役会は株主総会を招集する。監査役会のその他の義務は、定款で定められる。</p> <p>監査役会の構成員は、その義務の遂行を他の者に委任することは</p>

ドイツにおける監査人の誕生と専門家監査の確立（内藤文雄）

責任	(監査役会の責任について特段の規定は置かれていない。)	<p>第225b条：監査役会の構成員は、以下を知っていた場合または断固とした処置をとらなかった場合には、個人でまたは連帯して損害賠償責任を負う。</p> <p>1)株主に出資金を返還した場合、あるいは、第215条第3項の規定に反して、会社の自己株式を取得または消却した場合</p> <p>2)第217条の規定に基づき、支払われるべきではなかった利息または配当金が支払われた場合</p> <p>3)法定の規定（第245条、第248条）に従わず、会社の財産の分配、資本金の一部払戻しまたは減少が行われた場合</p>	<p>できない。</p> <p>第226条：監査役会の構成員は、第225条で定められた義務の遂行にあたり<u>通常の商人の注意</u>をもってこれを行わなければならない。</p> <p>監査役会の構成員は、<u>以下について法律規定に反することを</u>知っていた場合または断固とした処置をとらなかった場合には、<u>取締役会の構成員と共に</u>、個人でまたは連帯して損害賠償責任を負う。</p> <p>1)株主への出資金の返還</p> <p>(自己株式について、第3号に規定)</p> <p>2)利息または配当金の支払い</p> <p>3)会社の自己株式または仮株券 (Interimsscheine) の取得、買入れまたは消却</p> <p>4)券面額または第209a条第2号、215a条第2項で定められた金額全額を給付する前の株式の発行、または会社所在地の裁判所で商業登記簿に登録する前の資本増加のための株式及び仮株券の発行</p> <p>5)会社の財産の分配、一部返済、資本金の減少、または215条4項の場合の<u>両会社の財産の合併</u></p>
----	-----------------------------	---	--

「図表2」から監査役会について法規定の変遷は次の通りに整理できる。

- ① 株式会社の設立にあたり、認可主義の下では、監査役会の設置は、設立の条件ではなく、また、定款の記載事項や商業登記簿への登記事項でもなかった。1870年改正法が準則主義に転換したことにより、監査役会は株式会社設立の条件であり、定款の記載事項や商業登記簿への登記事項となった。これは、1884年改正法でも一部条文が異なるものの同様である。
- ② 準則主義下での監査役会の構成員は、「株主の中から選出される少なくとも3名の構成員」（第209条）と規定され、株主が監査役会構成員を担当する。これは、1884年改正法では、次のように規定されている。

第242条：定款でそれ以上の人数が規定されていない限り、監査役会は有限責任組合員の総会で選出される3名で構成される（これは株式合資会

社の規定(第191条)であるが、株式会社に準用される：筆者注)

つまり、監査役会構成員が株主であることの条件が撤廃されたこと、および、その員数の条件がより詳細に規定され、最小限3名には変更がないが、定款で員数を定めることができることの2点が改正された。この改正により、監査役会構成員として監査の職業専門家の任命の途が開かれたと理解できる。

③ 認可主義の下でも監査役会を設置することはできたため、監査役会の責務は法定されている(第225条)。株主総会において、年次決算、貸借対照表、利益配当の議案についてそれらの監査の結果を株主に報告することが求められている。かかる責務は、1870年改正法でも同じ内容として引き継がれたが、1884年改正法では、監査役会の責務が大幅に拡充されている(第225条)。また、1884年改正法では、監査役会構成員は、その義務の遂行にあたり、「通常の商人の注意」を持つべきことが規定され、全くの素人ではなく、会社経営者と同等の経営知識や会計知識を持っていることが法定されている。

④ 監査役会の責任について、1861年法では言及がないのに対し、1870年改正法と1884年改正法では、当該責任が法定されている。

監査役会による年次決算、貸借対照表、利益配当の議案に対する監査がどのように行われていたのであろうか。Karoli(1934-1)は「年度決算書と帳簿の監査のためにすでに専門の監査人(sachverständig Prüfer)を依頼していたと仮定できる」とし、1884年改正法以降には、監査役会による付記に加えて、監査役会が依頼した専門の監査人の監査結果が確認の付記として年度決算書等に付記されていたとして、たとえば、1885年4月28日付け帝国公報での確認の付記「1895年3月28日開催総会による委任の結果、私は当該貸借対照表を監査した」や、1894年3月31日付け帝国公報での確認の付記「監査役会からの委任でチェックし、帳簿との一致を確認した」が例示されている

ドイツにおける監査人の誕生と専門家監査の確立（内藤文雄）

(K, 69-70)。

Karoli が指摘する専門の監査人 (sachverständig Prüfer) は帳簿監査人 (Bücherrevisoren) である。帳簿監査人は、16世紀頃から、大規模商社での帳簿記録の整合性をチェックする内部監査の依頼を受ける自由職業人として活動するほか、裁判所からの依頼を受けて、会社破産時などにおける紛争解決のため「宣誓帳簿監査人」として決算書の監査を引き受けていた（その最初は遅くとも1587年）。

帳簿監査人は、1896年11月17日に「ベルリン帳簿監査人協会」(Verband Berliner Bücherrevisoren)⁽²⁴⁾ を設立している。1861年普通ドイツ商法典の規定以降、監査役会からの依頼を受けて、帳簿監査を担当する一方、1870年に法定された準則主義による株式会社の設立が乱用された結果、これを是正するための1884年改正法⁽²⁵⁾により、監査役会の責務と責任が拡充されたことに伴い、監査役会が帳簿監査人の依頼を行っていたが、その依頼に際し、裁判所から「宣誓」を受けている帳簿監査人が優先的に扱われたため、帳簿監査の品質を表す「judicial」という表記が顧客募集の際に使用されるのを防ぐ目的で職業団体が設立されたとされる⁽²⁶⁾。上記の②で整理したように、監査役会構成員の株主条件が1884年改正法では撤廃されたことから、帳簿監査人が監査役会構成員に任命される途が開かれたことや、後述するように、特別監査人としての選任により職域が拡大したことは、監査の職業専門家団体の設立と符合している。

(24) 「ドイツ帳簿監査人協会」(Verband Deutscher Bücherrevisoren) の起源。Vgl. Hypothesen (2021).

(25) 1897年のドイツ商法典 (Handelsgesetzbuch, vom 10. Mai 1897. 現在のドイツ商法典の最初) は、1884年改正法の諸規定を「ごくわずかな変更を加えたのみで、その成果をほぼそのまま引き継いだ」(高橋英治 (2012), 84頁)。

(26) Vgl. Hypothesen (2021). 1929年までに協会会員は約850人。協会は、監査・信託業界の専門家を法的に規制することを提唱し、できれば学術的・経営学的に会員の資格取得を追求した (Vgl. Voss (1930), S. 30, 124-126)。

V. 専門家監査の確立

1884年改正法では、監査役会の責務が大幅に拡充された以外に、特定の事項について特別監査人 (besondere Revisoren) が新たに法定されている。つまり、次の3点である。

- ・会社設立の経過に対する取締役会・監査役会の構成員による監査について、当該構成員が同時に発起人の場合、または会社に財産を譲渡している場合、もしくは自分自身のために特別な利益を条件としている場合には、特別監査人による監査が強制され、監査の結果は書面で報告される(第209h条)⁽²⁷⁾。特別監査人は商業登記簿への登記事項である(第210c条)⁽²⁸⁾。
- ・株式の合計が株主資本の10分の1を占める株主の申請により、会社の登記地の地方裁判所は、株主総会で監査の提案が却下され、その過程で不

(27) 第209h条：取締役会および監査役会の構成員は設立の経過を監査しなければならない。その上で、当該構成員が同時に発起人の場合、または会社に財産を譲渡している場合、もしくは自分自身のために特別な利益を条件としている場合(第209b条)、特別監査人 (besondere Revisoren) による監査も行わなければならない。この特別監査人は、商事社会を代表する資格のある機関が、およびそのような機関がない場合には、取締役会および監査役会が選任する。

この監査は、発起人が提供した株主資本の引受けおよび支払いに関する情報、ならびに第209b条に規定された発起人による決定に関して提供した情報、特に第209g条に規定の説明書において提供した情報の正規性および完全性に及ばなければならない。

監査では、前項に示した事項の説明を書面で報告しなければならない。

(28) 第210c条：登記された定款は、商業裁判所が抜粋して公表される。

その公表には必ず次を含まなければならない。

1. 定款の日付および第209条第2項・第3項、第209a条第1号・第4号および第209b条で言及されている決定事項の日付
2. 発起人の氏名、身分、住所および全株式を引受けているかどうかの報告
3. 取締役会および監査役会の構成員ならびに第209h条に従って選任された特別監査人の氏名、身分および住所

定款において、取締役会が意思表示を周知し、会社を代表して署名する方法を定めている場合は、この規定も公表しなければならない。

ドイツにおける監査人の誕生と専門家監査の確立（内藤文雄）

正行為または法律もしくは定款の重大な違反があったことが裁判所で疎明された場合には、会社の設立の経過または2年以内の業務執行の経過もしくは会社の清算の過程を監査する目的で、取締役会または清算人ならびに監査役会の意見を聴取したあとに、監査人（Revisoren）を任命することができる。監査結果の報告書は、監査人が商業登記簿に登記するとともに、取締役会が次回の株主総会の招集に際して、決議事項として通知される（第222a条）⁽²⁹⁾。

- 貸借対照表に異議が提案された場合、その監査のため、株主総会によって特別監査人を任命することができる。この趣旨の決議が投票の単純過半数で可決された場合、または株式が株主資本の10分の1を占める少数株主から提案された場合には、総会は延期される（第239a条）⁽³⁰⁾。

(29) 第222a条：株式の合計が株主資本の10分の1を占める株主の申請により、会社が登記されている地域の地方裁判所は、株主総会で監査の提案が却下され、その過程で不正行為または法律もしくは定款の重大な違反があったことが裁判所で疎明された場合には、会社の設立の経過または2年以内の業務執行の経過もしくは会社の清算の過程を監査する目的で監査人（Revisoren）を任命することができる。同時に、提案者は、その提案に対する判決まで株式を裁判所に供託し、総会の日から逆算して少なくとも6ヶ月間は株式を保有していたことを裁判所に疎明しなければならない。

当該監査人（Revisoren）の任命が行われる前に、取締役会または清算人ならびに監査役会の意見を聴取しなければならない。この任命は、自由な裁量で決定した担保の提供を条件とする。

取締役会は、監査人が会社の帳簿および記録を閲覧し、会社の現金在り高のほか、有価証券、商業証券および商品の在庫を調査することを許可しなければならない。

監査結果の報告書は、監査人が商業登記簿に登記するとともに、取締役会が次回の株主総会の招集に際して、決議事項として通知されるものとする。

監査人任命の提案が却下された場合、または監査の結果から当該提案が根拠のないものであることが判明した場合、提案の提出に悪質な行為があったとされた株主は、提案の提出により会社に生じた損害を連帯して賠償する義務を負うものとする。

(30) 第239a条：貸借対照表の監査のため、株主総会によって特別監査人を任命することができる。

これらの3つの場合、すなわち、会社設立の経過、設立後2年以内の業務執行の経過・会社清算の過程、および、貸借対照表の項目の一部に疑義がある場合について、それぞれ監査人が選任される。かかる監査人には、帳簿監査人が選任されている。1884年法は、監査の職業専門家が、株式会社の重要なプロセスや貸借対照表について、特定の条件の下で選任される途を法定している。専門家監査が法的に導入されたとみることができよう。

1897年のドイツ商法典は1884年改正法をほぼそのまま引き継いでおり、指摘すべき重要な規定変更はない。これに対して、1937年株式法⁽³¹⁾では、年度決算書に対する職業専門家による決算書監査が新たに法定され、大きく変化している。

1937年株式法での年度決算書に対する職業専門家による決算書監査の規定は、次の通りである。⁽³²⁾

第135条 監査の範囲

- (1) 年度決算書は、監査役会に提出される前に、簿記および年度決算書を説明している場合には営業報告書を含めて、1人または複数の専門家監査人による監査を受けなければならない。当該監査が行われなかった場合には、年次決算書は確定できない。これにもかかわらず確定された年度決算書は無効となる。

この趣旨の決議が投票の単純過半数で可決された場合、または株式が株主資本の10分の1を占める少数株主から提案された場合には、総会は延期される。ただし、少数株主の提案の場合は、貸借対照表の特定の項目に問題があると認められた場合に限り、総会は延期されるものとする。

少数株主の提案により総会が延期された場合、異議申し立てのない貸借対照表の項目については、取締役会の決定が承認されたものとみなす。

(31) Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien (Aktiengesetz), vom 30. Januar 1937. 株式会社および株式合資会社に関する規定の改正により、「全体で304条と大部なものとなったため」、1897年ドイツ商法典から独立したとされる(高橋英治(2018), 78頁)。

(32) 条文中のスクリーンは筆者追加。

ドイツにおける監査人の誕生と専門家監査の確立（内藤文雄）

- (2) 年度決算書の監査は、年度決算書が表現上、適切な方法で作成されているかどうか、および、有高記録帳と営業帳簿と一致しているかどうかに限定されるものではなく、年度決算書および営業報告書を規定する条項の遵守にも及ぶものとする。
- (3) 年度決算書および営業報告書に関する規定の解釈について、決算書監査人と取締役会の間で意見の相違があった場合、裁定委員会（Spruchstelle）が決定する。この決定は、裁判所および行政機関を拘束するものとする。その詳細は、帝国法務大臣が決定するものとし、法務大臣は裁定委員会を名指して任命し、その手続を規定する。

第136条 監査人の任命

- (1) 決算書監査人は株主総会で選出される。選出の結果は議事録に記録される。決算書監査人は、その監査業務が及ぶ事業年度の終了前にその都度、選出されなければならない。取締役会は、選出された決算書監査人に対し、遅滞なく監査委任状を発行する。
- (2) 取締役会、監査役会、または株式の合計が株主資本の一部に相当する少数株主は、決算書監査人の選出に対し、その議事録に異議を唱える権利を有する。
- (3) 裁判所は、当事者の意見を聞いた上で異議申し立てについて判決し、その判決は取り消しえない。少数株主の異議申し立ては、当該少数株主が総会の日の少なくとも3ヶ月前から株式の保有者であったことが裁判所の満足する形で示された場合にのみ考慮されるものとする。異議申し立てが支持された場合、裁判所は、商事階級（Handelsstand）の公的な代表者の意見を聞いた上で、別の決算書監査人を任命しなければならず、その任命が最終的なものとなる。
- (4) 株主総会が事業年度末までに決算書監査人を選出していない場合、裁判所は、取締役会、監査役会または株主の要請により、商事階級

(Handelsstand)の公的な代表者の意見を聞いた上で決算書監査人を任命し、その任命が最終的なものとなる。選出された決算書監査人が監査委託の引き受けを拒否した場合、当該委託が消滅した場合、または期限内に監査を完了することができなかった場合で、株主総会が他の決算書監査人を選出しなかった場合も同様である。取締役会は、その提案を行う義務を負うものとする。

- (5) 裁判所が選任した決算書監査人は、合理的な現金による費用の償還およびその役務に対する報酬を受ける権利を有する。裁判所は、費用および報酬を決定する。決定に対する即時抗告は認められ、さらなる抗告は排除される。最終決定は、民事訴訟法に基づく強制執行の対象となる。
- (6) 決算書監査人に関する選任は、監査が完了する前に、株主総会で取り消すこともできる。裁判所が決算書監査人を選任している場合には、取締役会の要請により選任を取り消すことができる。

第137条 決算書監査人の選出

- (1) 公的に任命された経済監査士または経済監査会社のみが、決算書監査人として選出または任命されることが許される。
- (2) 会社の取締役会または監査役会の構成員および従業員を決算書監査人として選出または任命することはできない。取締役会または監査役会の構成員、および被監査会社に依存または支配されている他の会社の従業員、ならびにこれらの会社の経営に決定的な影響を与えている者についても同様である。

第139条 監査報告書(Prüfungsbericht)

- (1) 決算書監査人は、監査の結果を書面で報告しなければならない。報告書には、特に、帳簿記録、年度決算書、および年度決算書を説明している限りにおいて営業報告書が法の規定に準拠しているかどうか、

ドイツにおける監査人の誕生と専門家監査の確立（内藤文雄）

および取締役会が必要な説明と証拠を提供したかどうかを記載する。

決算書監査人は報告書に署名しなければならない。

(2) 報告書は、取締役会および監査役会に提出しなければならない。

第140条 確認の付記 (Bestätigungsvermerk)

(1) 監査の最終的な結果にしたがい、異議が認められない場合、決算書監査人はそのことを付記によって証明しなければならない。確認の付記には、次のことを記載しなければならない。

会社の帳簿および書類、取締役会が提供した説明および証拠に基づいた強制監査 (**pflichtmäßiger Prüfung**) によれば、帳簿記録、年度決算書、および年度決算書を説明している限りにおいて営業報告書が法の規定に準拠している。

(2) 異議が認められた場合、決算書監査人は確認を拒絶または限定する。

(3) 決算書監査人は、営業報告書が会社の事業の経過および状況を記載している限りにおいて、会社の状況を明らかに誤って記載しており、年度決算書によって伝達される会社の状況に関する写像を歪める可能性がある場合にも、確認を拒否または限定することができる。

第142条 認証

帝国法務大臣は、帝国経済大臣と合意の上、以下の権限を有する。

1. 年度決算書監査に関する一般規則を公布すること。
2. 特別な種類の会社に対して、その年度決算書監査に関する規定の例外を認めるとともに、補完規定および逸脱規定を設けること。このような会社の場合、株主総会は、単純な投票により、年度決算書を監査する監査人を任命することを決議できる。第118条第3項および第4項を準用する。

以上の法規定の通り、年度決算書に対する職業専門家による決算書監査は、現代的な意味での決算書監査と遜色がない。特に、決算書監査人の選出・任

命の対象者が、「公的に任命された経済監査士または経済監査会社のみ」(第137条第1項)とされたことは、専門家監査の確立を根拠づけている。ただし、現代的な意味と相違する点は、①年度決算書および営業報告書に関する規定の解釈について、決算書監査人と取締役会の間で意見の相違があった場合、裁判所が任命する裁定委員会にその判断が委ねられること、②株主総会における決算書監査人の選任に異議が申し立てられた場合やその選任が行われていない場合など、一定の条件のもと、裁判所が別の決算書監査人を選任すること、③帝国法務大臣が帝国経済大臣と合意の上、年度決算書監査のルールを策定すること、以上3点であり、株式会社の決算書監査に対して、国が最終的に関与している点である。

監査役会に対する、年度決算書、利益分配案および営業報告書に対する監査と株主総会への監査報告の義務付けは従来通りである(1937年株式法第96条第1項)から、決算書監査の規定は、監査の職業専門家による決算書監査を追加して要求するものである。しかも、監査役会による監査では、①事業年度において監査した業務執行の種類と範囲、②監査を行った年度決算書と営業報告書の部分、および③これらの監査では、その最終的な監査結果に基づき、重要な異議があったのかどうか、以上3点を監査役会監査報告書に記載しなければならない(同第96条第2項)から、追加された、監査の職業専門家による決算書監査は、監査役会による監査の③に先立って、職業専門家の立場から事前に監査させることを意図しているものである。監査役会監査に対して専門家監査を追加することにより、株式会社の年度決算書の信頼性をより確実なものとしたと言える。

また、1937年株式法第95条第3項によれば、「監査役会は、会社の帳簿お

(33) 第135条第1項第1文「年度決算書は、監査役会に提出される前に、簿記および年度決算書を説明している場合には営業報告書を含めて、1人または複数の専門家監査人による監査を受けなければならない。」

ドイツにおける監査人の誕生と専門家監査の確立（内藤文雄）

よび書類，ならびに資産，特に会社の現金，有価証券および商品の在庫を調査（einsehen）・監査（prüfen）することができ，また，個々の構成員に調査・監査を依頼したり，特定の任務のために特別な専門家（besondere Sachverständige）に依頼することもできる。」と規定され，監査役会は会計処理に関する調査や監査のために「特別な専門家」を依頼可能である。特別な専門家には，帳簿監査人が採用されたとの如上の Karoli（1934）の指摘もあり，経済監査士または経済監査会社のみが決算書監査人となる，監査の職業専門家による年度決算書の導入とあわせ，1937年株式法をもって専門家監査が確立された証左であると言える。

なお，監査役会の構成に関する1937年株式法の規定は，それ以前の規定と大筋で同じである。⁽³⁴⁾

(34) 第86条 監査役会の構成

(1) 監査役会は，3名の構成員からなる。なお，定款でこれ以上の数を定めることができる。監査役会構成員の最大員数は，以下の株主資本を有する会社ごとに次のとおりとする。

300万ドイツマルクまで 7人

300万ドイツマルク超12人

2,000万ドイツマルク超20人

帝国経済大臣は，帝国法務大臣およびその他関係する帝国大臣と合意の上，会社の厚生または全体経済的な利益のために必要な場合には，例外を認めることができる。

(2) 法人は，監査役会構成員になることはできない。さらに，すでに10の株式会社または株式合資会社の監査役会構成員である者は，監査役会構成員になることはできない。帝国，州，地方自治体の連合または地方自治体あるいは営利企業の経済的利益を十分に保護するために必要と思われる限りにおいて，帝国法務大臣は，関係する帝国大臣との合意のもとに，逸脱した規則および命令を公布することができる。

第95条 監査役会の責務と権利

(1) 監査役会は，業務執行を監督する。

(2) 監査役会はいつでも，コンツェルン企業との関係を含め，会社の業務について，取締役会から報告を求めることができる。構成員は一人でも報告を要求することができるが，それは監査役会に対する報告のみである。取締役会が報告の提供を拒否した場合，監査役会の会長が報告の要求を支持した場合にのみ，報告を要求す

VI. おわりに

指摘するまでもなく、2001年エンロン事件以降、コーポレート・ガバナンスの強化が図られ、わが国でも金融商品取引法、会社法での規定整備が行われたほか、東京証券取引所はコーポレートガバナンス・コードを設定し、上場会社に対する規制を強めている。このような中で、監査役会、監査委員会の役割が改めて認識されている。わが国の株式会社の機関設計が異なるものの、商法・会社法の源流となったドイツ商法典での監査役会と専門家監査の発展の経緯は、現代のコーポレート・ガバナンスの強化の基本的な考え方と通ずるものがある。

本稿は、こういった視角から、ドイツにおける監査人の誕生と専門家監査の確立の歴史を改めて確認し、本質的に変化させてはならないことは何かを明らかにする資料として、監査役会の起源と監査の職業専門家とのかかわりおよび公的に任命された経済監査士・経済監査会社による専門家監査の確立の法制度を概観してきた。

⁽³⁵⁾ 法規定の変遷を追うことは基本的に大切であるとしても、法規定の時代背景、特に経済情勢や株式会社をめぐる事件の状況を踏まえたうえで法規定設

ることができる。

(3) 監査役会は、会社の帳簿および書類、ならびに資産、特に会社の現金、有価証券および商品の在庫を調査 (einsehen)・監査 (prüfen) ことができ、また、個々の構成員に調査・監査を依頼したり、特定の任務のために特別な専門家 (besondere Sachverständige) に依頼することもできる。

(4) 監査役会は、会社の厚生が求められている場合には、株主総会を招集しなければならない。

(5) 業務執行を監査役会に委ねることはできない。ただし、定款または監査役会は、特定の種類の業務がその同意を得てのみ行われることを決定することができる。

(6) 監査役会構成員は、その責務を他人に行使させてはならない。

(35) 19世紀のドイツ法規定についての翻訳文献が少ないため、本稿では、関連条文をできる限り原文のまま掲載している。

ドイツにおける監査人の誕生と専門家監査の確立（内藤文雄）

定の意味を捉える必要がある。本稿で明らかにできた時代背景には限界があるものの、ドイツにおける監査の発展について、一定程度の認識は得られたものと考えている。具体的には、次の諸点である。

- (1) 監査役会構成員は、1861年法では監査役会自体が任意設置であり、資格に関する規定はおかれていなかったが、株式会社設立が準則主義となり、監査役会が必置となった1870年法では株主でなければならないとされたものの、株式会社濫立による弊害を除く目的の1884年法では株主条件は撤廃され、「通常の商人の注意」をもってその責務を果たすことが求められた。これは、債権者や株主保護の観点で、年度決算書の正しさをより厳格に監査することがその背景にあったものと考えられ、監査の職業専門家の選任の途が開かれたと言える。
- (2) 監査役会とは別に、1884年法では、特別な場合に、特別監査人を任用する、または、裁判所が任命することが義務化または可能となったことである。監査役会は、業務執行の監督を行う一方、年度決算書の監査を行い株主総会に監査結果を報告する責務を負っているが、監査役会だけでは対応できない、または、独立性に問題が生じる場合には、特別監査人に監査を依頼するとされたことである。1884年時点では、特別監査人は商業登記簿への登記事項（裁判所が任命する場合以外）であり、会社外部の監査の職業専門家の役割が正式に認知されたものと言える。
- (3) 年度決算書の監査について、1897年ドイツ商法典では、従前の1884年法と同様の規定が置かれていたが、40年後の1937年株式法（1897年法の株式会社・株式合資会社に関する規定が改正の上、独立化）では、公的に認知された監査の職業専門家による監査が強制され、ここに専門家監査が確立された。この40年間にどのような経緯があったかは、今後の研究課題とした、共同決定法による監査役会の構成の意義の探求とともに稿を改めて確認したい。

参考文献

1. Brown, Richard/Mackay, J. S./Boyd, Edward/ Fogo, J. Row/ Sloan, Alexander/Patrick, Joseph (1905), *A history of accounting and accountants, Edinburgh*, T. C. & E.C. Jack
2. Csik, Andreas (1976), *Revisions- und Treuhandwesen*, Opladen: Westdeutscher Verlag
3. Ertel, Hermann Anatol (1933), *Wirtschaftsprüfung: ein Handbuch für das Revisions- und Treuhandwesen*, Band1., Berlin: C. Heymanns
4. Ertel, Hermann Anatol (1935), *Wirtschaftsprüfung: ein Handbuch für das Revisions- und Treuhandwesen*, Band 2., Berlin: C. Heymanns
5. Fuchs, Gero (2013), “Die politische Bedeutung des Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuchs im 19. Jahrhundert”, *Bonner Rechtsjournal*, S. 13-18
6. Gerstner, Paul (1920), *Revisions-Technik; Handbuch für kaufmännische und behördliche Buchprüfung*, Berlin; Leipzig: Haude & Spener
7. *Handbuch der Deutschen Aktien-Gesellschaften, Ein Hand- und Nachschlagebuch für Bankiers, Kaufleute, Industrielle, Kapitalisten etc* (1896), Ausgabe 1896-97, A. Schumann's Verlag, Leipzig
8. Have, Dr. O. ten (1976) (Translated by A. van Seventer), *The History of Accountancy*, Bay Books, Palo Alto, California
9. Hypotheses (2021), “Abgehört: Das Blog zur Geschichte der Wirtschaftsprüfung”, <https://abgehoert.hypotheses.org/349> (2021年7月5日参照)
10. IDW (2007), *75 Jahre Wirtschaftsprüfer im IDW. Gemeinsam denken, gemeinsam gestalten, gemeinsam verantworten. Band I: Rueckblicke, Band II: Ausblicke. 1932-2007*, IDW-Verlag
11. IDW (2010), Die Geschichte des Berufsstands und des IDW, <https://www.idw.de/blob/41578/f90cdf1c2bc6d7c0115fbbd56b717c43/down-geschichte-data.pdf> (2021/02/12参照)
12. Karoli, Richard (1934-1), *Bilanzprüfung und Prüfungsergebnis, ihr Wesen und ihre Bedeutung für Unternehmung, Öffentlichkeit und Prüferberuf*, Leipzig: Gedruckt bei Hugo Günther
13. Karoli, Richard (1934-2), *Bilanzprüfung und Prüfungsergebnis; Bestätigungsvermerk und Prüfungsbericht*, Leipzig: G.A. Gloeckner
14. Loitlsberger, Erich (1961), *Treuhand- und Revisionswesen*, Stuttgart: Poeschel
15. Loitlsberger, Erich (1966), *Treuhand- und Revisionswesen*, 2. Aufl., Stuttgart: Poeschel
16. Leffson, Ulrich (1980), *Wirtschaftsprüfung*, 2. stark veränderte Auflage, Gabler Verlag 高柳龍芳監訳 (1985), 『監査一般理論』, 同文館出版
17. Leffson, Ulrich (1988), *Wirtschaftsprüfung*, 4., vollst. überarb. u. erw. Auflage, Wies-

baden: Gabler

18. Müller, Hans Otto (1938), *Die Rechnungslegung der Aktiengesellschaft, unter besonderer Berücksichtigung der Vorschriften des Gesetzes über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien vom 30. Januar 1937*, Dissertations-Druckerei H. & J. Lechte
19. OECD (2014), “How Was Life? – Global Well-being since 1820”, https://read.oecd-ilibrary.org/economics/how-was-life_9789264214262-en#page1 (2021年7月10日参照)
20. Penndorf, Balduin (1913), *Geschichte der Buchhaltung in Deutschland*, G. A. Gloeckner in Leipzig
21. Penndorf, Balduin (1932), Die Entwicklung des Revisionswesens in Deutschland, *Die Betriebswirtschaft* 1932, Heft 11/12, S. 311–313
22. Götz Freiherrn von Pölnitz (1953), *Fugger und Hanse; ein hundertjähriges Ringen um Ostsee und Nordsee*, J. C. B. Mohr
23. Sillén, Gerstner (1926), Werner, Friedrich Büniger u. a., *Revisions- und treuhandwesen*, Leipzig: G. A. Gloeckner
24. Voss, Wilhelm (1930), *Handbuch für das Revisions- und Treuhandwesen*, Stuttgart: C. E. Poeschel
25. 稲葉恒一 (1982), 「ドイツ近代株式法成立前における株式会社をめぐる法と現実 –コンツェルン形成との関連で–」, 『商學論集』(福島大学経済学会), 第50巻第3号, 41–80頁
26. 江村義行 (2003), 「資料 普通ドイツ商法典 (ADHGB) の株式会社規定の翻訳 –1861年法及び1870年改正を中心に–」, 『慶應義塾大学大学院法学研究科論文集』第44号, 41–64頁
27. 江村義行 (2004), 「資料 普通ドイツ商法典1884年改正における株式会社規定の翻訳」, 『慶應義塾大学大学院法学研究科論文集』第45号, 83–121頁
28. 江村義行 (2007), 「監査役の業務監査に関する一考察 –適法性監査及び妥当性監査概念の生成史的研究–」, 『法学政治学論究』(慶應義塾大学大学院法学研究科), 第72号, 153–183頁
29. 岡田陽介 (2009), 「ドイツ株式法における取締役の監査役会への報告制度の沿革 (1) –1861年 ADHGB から1937年株式法まで–」, 『法学研究論集』(明治大学), 第30巻, 179–196頁
30. 片岡泰彦 (2019), 「ドイツ式簿記とイタリア式簿記」, 中野常男・清水泰洋『近代会計史入門』(第2版), 同文館出版, 2019年, 第2章所収
31. 加藤恭彦 (1993), 『現代ドイツ監査制度論』, 千倉書房
32. 川端保至 (1988), 「19世紀ドイツにおける株式会社の会計監査」, 『産業経理』, 第47巻第4号, 93–103頁
33. 川端保至 (1990), 「19世紀プロイセンの株式会社の機関構造」, 『同志社商学』, 第41巻第6号, 140–162頁

34. 川端保至 (2012), 「会社法制の萌芽と株式会社会計 — ドイツの会社定款と株式会社会計実務 —」, 千葉準一・中野常男編, 『体系現代会計学 会計と会計学の歴史』, 中央経済社, 183-226頁
35. 川端保至 (2016), 「19世紀ドイツの商社会社の利益計算 — ロエスレル日本商法草案及び明治商法の時価評価規定解明の手がかり —」, 『追手門経済・経営研究』, 第23号, 107-125頁
36. 久保田音二郎 (1939), 『強制監査』, 千倉書房
37. 佐々木常和 (1995), 『ドイツ共同決定の生成』, 森山書店
38. 高田正淳 (1967), 「ドイツ監査史に関する一考察」, 『国民経済雑誌』, 第115巻第6号, 16-28頁
39. 高橋英治 (2007), 『ドイツと日本における株式会社法の改革: コーポレート・ガバナンスと企業結合法制』, 商事法務
40. 高橋英治 (2012), 『ドイツ会社法概説』, 有斐閣
41. 高橋英治 (2018), 『日本とドイツにおける株式会社法の発展』, 中央経済社
42. 高柳龍芳 (1968), 「ドイツ株式法における監査制度について(1)」, 『關西大學商學論集』, 第13巻第1号, 52-70頁
43. 高柳龍芳 (1979), 「研究ノート 各国における監査報告書の歴史とその意義(上)」, 『關西大學商學論集』, 第23巻第6号, 95-119頁
44. 成瀬治 (1997-1), 『ドイツ史(1)先史~1648年(世界歴史大系)』, 山川出版社
45. 成瀬治 (1997-2), 『ドイツ史(2)1648年~1890年(世界歴史大系)』, 山川出版社
46. 成瀬治 (1997-3), 『ドイツ史(3)1890年~現在(世界歴史大系)』, 山川出版社
47. 新津和典 (2009), 「「企業自体」の理論と普遍的理念としての株主権の「私益性」(1): ドイツとアメリカにおける株式会社の構造変革」, 『法と政治』(関西学院大学), 第59巻第4号, 109-246頁
48. 新津和典 (2011), 「ドイツ・オーストリア法における企業共同決定制度と日本の立法への示唆」, 『法学雑誌』(大阪市立大学), 第57巻第2号, 204-223頁
49. 新山雄三 (1999), 『ドイツ監査役会制度の生成と意義: ドイツ近代株式会社法の構造と機能』, 商事法務研究会
50. ニッパードアイ, トーマス (2021-1), 大内宏一訳, 『ドイツ史 1800-1866(上) 市民世界と強力な国家』, 白水社
51. ニッパードアイ, トーマス (2021-2), 大内宏一訳, 『ドイツ史 1800-1866(下) 市民世界と強力な国家』, 白水社
52. ネル, クヌート・ヴォルフガング (2009), 小川浩三訳, 「19, 20世紀のドイツ株式会社法発展の諸段階」, 『桐蔭法学』, 第31巻第3号, 61-83頁
53. シューマッハー, ヘルマン (1937), 庄子良男訳, 「普通ドイツ商法典に至るまでのドイツ法における株式会社の内部組織の発展 — 株式会社の経営管理の問題についての寄与 — 1937年」, 『駿河台法学』, 第22巻第1号, 65-148頁
54. 真鍋明裕 (2003), 「ドイツにおける会計基準の国際的統一化の新展開とその制度

ドイツにおける監査人の誕生と専門家監査の確立（内藤文雄）

- 的意義 —民間会計基準設定主体の正統性をめぐって—, 『経済論叢』(京都大学), 第171巻第5-6号, 27-44頁
55. 森井裕一編著 (2017), 「ドイツの歴史を知るための50章関連年表」, 『ドイツの歴史を知るための50章』, 明石書店
 56. 諸田実 (1967), 『ドイツ初期資本主義研究』, 有斐閣
 57. 諸田実 (1989-1), 『フッガー家の遺産』, 有斐閣
 58. 諸田実 (1989-2), 『フッガー家の時代』, 有斐閣
 59. 矢野久/アンゼラム・ファウスト (編) (2001), 『ドイツ社会史』, 有斐閣
 60. 山浦久司 (2008), 『会計監査論』(第5版), 中央経済社