

会計参与制度に関する一考察

—会計参与創設の趣旨とその普及の方途を探る—

高田 順三

A Study on the Role of the Accounting Advisor System

TAKADA, Junzo

Abstract

Authority of accounting advisors shall prepare, jointly with the directors, the Financial Statements (referring to the balance sheets, profit and loss statements, statements of changes in net assets, and notes to specific items). In such cases, the accounting advisors shall prepare accounting advisor's report pursuant to the provisions of the applicable Ordinance of the Ministry of Justice.

Furthermore, as authority, accounting advisors may at any time inspect or copy the account books or the materials relating thereto are prepared in writing (or in recording electronically), such documents (electronic records) or request reports on accounting from directors and managers or other employees. As qualifications of accounting advisors, who shall be a certified public accountant or audit firms, or a certified public tax accountant or tax accounting firms.

Why do these systems not spread? Reference to the purpose of the accounting accurately as advisors are founded one of the organizations in Companies Act newly. And It is described in this article on the cause not to spread of these systems.

要約

会計参与は、取締役と共同して、計算書類（貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書、個別注記表）及びその附属明細書を作成する。この場合において、会計参与は、法務省令で定めるところにより、会計参与報告書を作成しなければならない。会計参与はその職務の権限として、いつでも、会計帳簿又はこれに関する資料が、書面をもって作成されているときは（又は電磁的によって記録されているときは）、当該書面（又は電磁的記録）の閲覧及び謄写をし、又は取締役及び支配人その

他の使用人に対して会計に関する報告を求めることができる。会計参与の資格は、公認会計士若しくは監査法人又は税理士若しくは税理士法人でなければならないとされる。

会社の計算書類の正確性を図ることを主たる目的として創設された会計参与の趣旨及びこの制度が普及しない原因を考察する。

キーワード

中小会社 (Small and Medium-sized Companies)

企業統治 (Corporate Governance)／会計参与 (Accounting Advisors)

計算書類 (Financial Statements)／説明責任 (Accountability)

共同 (Jointly)／独立性 (Independent)

債権者保護 (Protection for Creditors)

1. 本稿の目的

平成17年会社法制の現代化において、従来、商法第二編会社に規定されていた規律が単行法となり会社法として制定されて十年が経過した。

会社法制の改正は、①企業統治の実効性の確保、②高度情報社会への対応、③企業の資金調達の改善、及び④企業活動の国際化への対応という観点から抜本改正する方針のもと進められた。

特に当時、中小会社の資金調達の改善は、金融機関の貸し渋りなどを背景に喫緊の課題とされ、それには中小会社の決算書の適正性を担保することが必要であり、この制度設計をどうするかは、実質改正として懸案事項であった。

中小会社の計算の適正を図る措置として、法制審議会が取りまとめた「会社法制の現代語化に関する要綱試案」の段階では、大会社にのみ強制されていた会計監査人による設置を中小会社にも任意に認めることであった。

しかし、中小会社が会計監査人を設置することは、経済面からみて現実的でないとの批判があり、法務省民事局は、会計の識見を有する専門家（公認会計士、税理士）を計算書類等の作成に関与させる、新しい機関として会計参与 (Accounting Advisors)⁽¹⁾ を任意に機関設計できる制度を模索していた。この案は、法制審議会会社法部会の方々の賛同、職業会計士団体などからの賛意も得られ、「会社法制の現代語化に関する要綱」に加えられ、政府案として国会に提出された。

このような経緯をみると、会計参与制度の創設は、会社法の実質改正としては最も大きなものであった。一方この改正で、最低資本金制度は撤廃され、また会社設立にあたっては一人取締役も容認され、取締役会や監査役の設置を要しないなど定款自治が大幅に自由化された。これら一連の措置は債権者保護の機能低下をきたすとの見方もあった。

その後、大会社を対象としては、平成26年会社法改正において、社外取締役による取締役会の監督機能の強化や内部統制システムの整備によるガバナンスの健全化を図るための

(1) 会計参与の英訳については、Accounting Counselor、Accounting Councilorと訳されている場合もあるが、本稿では法務省が公開している「法令外国語訳データベース」の訳を参照し、Accounting Advisorを使用する。

措置がなされた。

一方、中小会社を対象とした会計参与に関わる改正措置はなく、創設時の規定が維持された。近時、その設置会社は約5千社程度⁽²⁾と推計される。

会計参与は、税理士又は公認会計士という会計に関する専門的識見を有する者が、会社の内部的な機関でありつつも、会計専門家としての独立性を堅持し、計算書類等の作成を取締役等との共同で作成し、その正確性を高め、決算公告を通じて、株主・債権者の保護及び利便に資することを目的とするものである。この趣旨は、会社経営の健全化を通じ、金融円滑化を図ることに繋がると思われる。

ところで、わが国新会社法が施行された平成18年（2006年）に、奇しくも、英国会社法が改正され、会社総務役⁽³⁾の資格要件（弁護士、勅許会計士等）や選任に関しても規定され、その役割も大幅に改正された。この英国会社総務役は任意の機関ではなく、株式を公募できる公開会社（Public Companies）では必置とされたことから、会社機関として普及し定着しつつある。また、勅許会計士や弁護士等が加入する英国総務役協会では、その役割を果たすため、理論と実務の研修も行われている。わが国の会計参与に類似する機関として英国会社総務役があげられる。

会計参与創設の経緯をみると、この制度は中小会社を対象に会社機関として新設された。わが国法人の99%が中小法人で、その数は法人申告統計（平成26年度国税庁事務年度

報告）とほぼ近似する。これによると、法人の申告件数は2,794千で、その88%（2,461千件）に税理士が関与している。この実態から、税理士が中小会社の会計参与の担い手と考えられる。

本稿において、わが国の会計参与の趣旨、制度創設の経緯及び現状、英国会社総務役の役割との比較もしながら、会計参与制度の現段階における課題をあげ、本制度の普及の方途を探り、将来展望を考察していくこととする。

2. 会計参与創設までの経緯

会社法制の現代化について、平成14年2月13日、法務大臣より法制審議会に諮問され、同年9月13日、会社法（現代化関係）部会（部会長：江頭憲治郎東大教授）で審議が開始された⁽⁴⁾。

「会社法制の現代化に関する要綱試案（以下、「試案」という）」は、平成15年10月22日会社法部会にてとりまとめられた⁽⁵⁾。この試案には、会計参与の創設や記帳要件は盛り込まれていなかった。

この名称が会社法上の機関として公表されたのは、最終審議段階で、それは平成16年6月2日に開催された第23回法制審議会会社法（現代化関係）部会においてであった。その際、委員より、会計参与は、任意の制度として、主に中小会社に対して、公認会計士、税理士を有効活用し、中小会社の計算書類の正確性を高める効果が期待できるとの賛成表明

(2) 会計参与就任に係る資格証明書の発行数は、平成27年8月現在、日本税理士会連合会3,767、日本公認会計士協会829、合計4,596件。税理士法人、監査法人は資格証明書の発行による証明を要しないため、会計参与への就任はこの件数より多いものと推測される。

(3) <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2006/46/part/12> Company secretaries

(4) http://www.moj.go.jp/shingi1/shingi_020213-5.html

(5) 商事法務編集部編『会社法制の現代化に関する要項試案の論点』商事法務、平成16年、105-239頁参照。

がなされるなど大方の賛同得て⁽⁶⁾、同年7月21日開催の第27回会社法部会において、「会社法制の現代化に関する要綱案（第一次案）」がとりまとめられる。第一次案をとりまとめるに際して、法務省民事局⁽⁷⁾は、立法関係者（自民党法務部会「商法に関する小委員会（塩崎恭久委員長）」）、並びに職業会計士団体に対してこの制度の構想を示し理解を得つつ、すすめられた⁽⁸⁾。その後、同年12月8日に、法制審議会会社法部会第32回において、会計参与は任意の機関として新設することを決議し、国会に上程されることになる。

国会において、会社法案は、閣法として平成17年3月22日に衆議院に提出され、同年5月17日に衆議院を通過し、同日、参議院に送られ、同6月29日に成立し、翌7月26日に公布された⁽⁹⁾。

これまで会計参与制度創設までの経過を一瞥した。この一連の動きを知る者として⁽¹⁰⁾、もう少し、この間のいきさつを詳述しておきたい。

それはちょうど、わが国商法が明治32年に制定以来、100年を記念してジュリストで『商法100年 その軌跡と21世紀への展望』と題し特集が組まれた、平成11年頃であった。その頃、法務省の商法担当は原田晃治審議官で、経済インフラの電子化が急速に進む中、決算公告など会社関係書類の電子化を検討しており、企業のコンピュータ会計の実務について調べられていた。同氏は、昭和37年2月2日に法制審議会が決定した貸借対照表の商業登記所での決算公告制度が未だ実現されて

いないことを認識し⁽¹¹⁾、これを平成13年改正で行うことを固めておられた。

この決算公告のIT化は、中小企業にまでコンピュータ会計が進展していることから、当然進められるべきであることに共感しながら、当方からは次の提言をしていた。

それは会計帳簿等の電子化の容認を明文化すること、その際、情報化時代に則した記帳要件を商法本法に規定すること。また、平成2年の商法改正時の附帯決議を重くみて中小会社の計算の適正性を図る制度を税理士の参画をもって行うことであった。

法務省は、平成13年11月2日成立の商法改正（平成13年法律128号）において、会社運営の電子化を規定した。しかしその際、記帳要件や中小会社の計算の適正性を図る制度改正は問題視されず、改正されなかった。

中小会社の計算の適正に関する考えは、昭和59年5月、法務省から公表された「大小（公開・非公開）会社区分立法及び合併に関する問題点」において提示された。それは、中小会社の計算の適正を図る制度として会計調査人制度の導入で、結果として実現しなかった。その理由は税理士と公認会計士との業際問題で、これに関わる案件は先延ばしにされ、このため平成2年の商法改正は株式会社と有限会社に最低資本金を定めたことにとどまった。

しかしその際、職業会計士団体からの要望等を踏まえ、衆参両院の法務委員会は、「会計専門家による中小会社の計算の適正担保の制度について更に検討を進め、関係各位の理

(6) http://www.moj.go.jp/shingi1/shingi_040602-1.html 法制審議会会社法部会第23回議事録

(7) 法務省においては当時、急逝した原田晃治審議官のあとを継いで、参事官相澤智、葉玉匡美、小館浩樹、郡谷大輔、石井裕介の各氏等で改正作業にあたられていた。

(8) http://www.moj.go.jp/shingi1/shingi_040609-1.html 法制審議会会社法部会第24回議事録

(9) 単行法の会社法（平成17年7月26日法律第86号）として制定された。

(10) 当時職業会計人団体事務局に在籍しており、職務柄時折、法務省を訪ねていた。

(11) 鈴木竹雄『商法とともに歩む』商事法務研究会、昭和52年、369-371頁参照。

解を求めた上、速やかに立法上の措置を講ずること」(衆議院)、「中規模以上の会社の計算については、会計専門家による適正な監査制度の法確立を図るため、早期に調査検討を行うこと」(参議院)との附帯決議を行っていた。しかし、中小会社の計算の適正を図る制度創設に関する進展はなく歳月は経ていった。

政府・法務省は、商法制定100年を機に、かねてから改正を予定していた商法条文のカタカナ表記を現代語化すると共に、時代の要請を踏まえ、高度情報化時代への対応、法の国際調和化、資金調達が多様化への対応など、会社法制の抜本改正を企図した。

このような背景のもと、法務大臣は、平成14年、法制審議会へ会社法制の現代化を諮問、会社法部会において審議が始った。そして、翌15年10月に試案が公開された。その試案の段階では、会計参与は入っておらず、その後試案は、16年7月開催の第27回会社法部会において修正が加えられ、「会社法制の現代化に関する要綱案(第一次案)」となり、平成17年通常国会において成立したのである。

3. 会社法制の改正の視点

前述のように、平成17年会社法制の改正において、最低資本金制度は撤廃され、会社設立にあたっては一人取締役も容認され、取締役会や監査役の設置を要しないなど定款自治が大幅に自由化された。

まず、最低資本金の撤廃についての議論を探っておきたい。この最低資本金制度は、債権者保護の観点から平成2年に制度化された。その後、わが国はバブル崩壊、長期に亘

り経済が低迷し、廃業率が開業率を上回る状態が続いていた。このため政府は、新たな事業の創出・雇用の確保による経済活動の活性化を図るため、創業の支援が課題となっていた。それには最低資本金制度が会社を設立する際の障害となり、企業の新規創業の妨げになっているとの指摘が強まっていた⁽¹²⁾。

資本制度については、昭和25年商法改正以降、資本と株式の関係は原則切り離されており、その後、平成13年改正において、額面株式制度を廃止したため、資本と株式はまったく関連性の無いことも指摘され、最低資本金制度が実際には、債権者保護の役割としての機能は重くないと評されていた⁽¹³⁾。

取締役によって作成された計算の適否を監査する監査役制度は、昭和49年商法改正において、株式会社のうち商法特例法上の小会社(資本金1億円以下かつ負債総額200億円未満)以外の大会社・中会社については、業務監査及び会計監査の権限を併せて有するとされ(旧商法274条1項)、小会社及び有限会社については、会計監査の権限のみを有する(旧商法特例法22条1項、同25条、有限会社法33条ノ2第1項)とされていた。

しかし、昭和49年改正直後から小会社や有限会社においては会計の専門的識見を有する者の確保が困難で有るとの批判があった。

改正試案では、中小会社の金融円滑化を図る一環から会計監査人の任意設置を小会社にも認めるとの考えが示されたものの、一方で、現行の会計監査人監査とは別に、会計専門家の関与により計算の適正さを担保する中小会社向けの制度の創設を求める意見も出されていた⁽¹⁴⁾。

(12) 法務省民事局参事官室「会社法制の現代化に関する要綱試案」法務省、平成15年10月、8頁参照。

(13) 上掲書、11頁参照。

(14) 上掲書、58-60頁参照。

4. 職業会計士の発達過程にみる 会計参与の位置づけ

会計参与という機関が会社法上に創設されることに、政界や学界、職業会計士業界や経済団体の幹部も、当初その名称に奇異を感じたと思われる。筆者も、何人かの方々から、この制度創設の趣旨を問われたものである。

近代会計制度の確立に大きな影響を与えた英国の会計士を発生史的にみると、彼らは、産業革命後、会社の発達と共に、その会計事務を受託、決算書の作成や申告事務を代行するなど、会計事務全般の専門家としての役割を果たしていた。

1494年にルカ・パチオリによる複式簿記書が発行され、それが、商業の発達と共にイタリアからヨーロッパの全域に広がっていった。中世後期、数学とは複式簿記のことを指すほどで、商人の商業記録の技術として日常に使用されていく。複式簿記の特徴は正確に記録・計算すると、その結果が損益計算書と貸借対照表に表れ、しかもそれが正しく計算されているかどうか検証できることにある。すなわち、複式簿記自体が自己検証力を有すると言うことができる。

スコットランド南西部のグラスゴーに、1824年当時の会計士の業務広告の記録が残っている。これによると、当時の会計士の仕事は、「破産事務および清算事務」、「信託事務」、「保険事務」、「会計事務－商社の帳簿記録および決算に関する事務。帳簿記録に異議ある場合の検査および修正に関する事務」とされている。その後1880年代、英国の会計士が行

うべきことが会計雑誌に掲載されており、これによると、「1.簿記の形式と方法につき他人に助言を与えること。2.訴訟上必要なる計算記録の作成（資産負債表のごとき。）3.課税所得申告書の作成。4.混乱した帳簿記録の整理。5.詐欺、使込の検出。6.新社員加入の場合、或いは、他から財政的援助を求める場合における純益の算定。」とされており、当時の会計士業務は会計事務と検査とが未分離で、会計事務がもっぱらの仕事であったことがわかる。これは、会計士が簿記の帳簿の付け方や計算結果の記録の仕方や勘定科目の残高間の検証の方法などを助言していたのであろう⁽¹⁵⁾。

英国において、現代で言う監査がはじまるのは、会社が準則主義で設立登記できるようになる1844年頃からで、その後1855年に会社が有限責任を享受できるようになったその代償として、会社法の機関として監査役を置くこと、及び帳簿記録の義務づけが課せられ、資産が半減した場合の公告義務も要請されるようになった⁽¹⁶⁾。

しかし、当時においても、前述の会計士の広告や会計雑誌の記録をみると、主な仕事は簿記の形式と方法につき他人に助言を与えることであったことがわかっている。このように、19世紀中葉のイギリスの広告において、職業会計士が会計業務の受託や作成補助をしていたことが明らかにされている。

このようにみると、職業会計士が依頼主の作成した計算書類を監査する業務以前から、会計士が経営者と共同で勘定科目体系を検討し、日々の会計記録の帳簿付け、月次の帳簿閉め切りや決算に至る会計事務の代行や補助

(15) 片野一郎訳『リトルトン会計発達史』同文館、昭和54年、417-436頁参照。

(16) 上掲書参照。歴史的にみると、英国では1844年に会社設立に準則主義が許容され、1855年に有限責任法が制定され、会社が自然人と同様に、一個独立した存在として権利義務を有し、有限責任が享受され、会社の財政状態等を正確に計算し公表する義務を負い、その適正性を証明する監査役の存在が重視されるに至る。

していたことがわかる。そのような歴史的経過をみると、特に中小会社は、社内に会計エキスパートが不存在なため、会計専門家との共同で計算書類等を作成することは利便に適っていた。このように考えると、わが国で創設された会計参与はこのような歴史的経過を見ると、職業会計士が行う正当な業務の一つであると位置づけられる。

わが国の会計の発達という分野の国内事情を見ると、戦後70年を経て、未曾有の経済発展を遂げ、法人数は270万社を超えている。

証券市場を通じて国内外から資金調達を行う少数の株式上場企業と、国内の金融機関を中心に資金調達をする多数の企業群とに二分されている。

計算書類の正確性・適正性を向上させ、利害関係者からの信頼を得るとの目的は共通であるものの、上場企業とそうでない中小企業とでは、会社内の実状は大きく異なっている。会計のエキスパートを社内に有し内部統制も相当程度に図られている大企業と他方いずれも希薄な中小企業とでは、内在する問題点が異なっている。

会計参与制度は、わが国において99%を占めるこれらの中小企業の実状を考慮して、会計の専門家が計算書類の作成段階から関わり、企業会計の正確性を向上させるという手法である。これは、英国会社法における会社総務役の役割と類似している。会社総務役は取締役の法律・会計のアドバイザー的存在であり、就任する者の資格要件を定め⁽¹⁷⁾、計算書類の真実かつ公正な写像を表示する役割を担っている。

5. 「中小企業における会計に関する実態調査」にみる会計参与導入状況等

会社法において新設された会計参与制度の導入状況について、「平成24年度中小企業における会計の実態調査」(中小企業庁)において、中小企業経営者に質問したところ、「会計参与の導入は考えていない」が45.4%と最も多く、次いで「制度を知らなかった」で、検討していない(32.4%)、「有限会社なので、制度に関係がない」(15.8%)の順で、「既に導入している」は5.2%であり、「今後導入する予定である」としているのが1.1%であった。

会計参与を設置した理由を見ると、「金融機関等に対する全般的な信用力を高めたい」が43.1%と最も多く、次いで「取引先企業の信頼を得たい」(29.3%)、「顧問公認会計士・税理士からの要望」(27.6%)の順となっている。また、会計参与を依頼している会計専門家は、「税理士」が61.0%と最も多く、次いで「税理士法人」(20.3%)、「公認会計士」(16.9%)の順であった⁽¹⁸⁾。

この調査結果を見ると、中小企業が会計参与を依頼している会計専門家は、税理士が81.3%と圧倒的に高い。また、設置理由は、金融機関からの信用力を高め、融資に利用したいとの動機であることがわかる。

問題は、この調査段階(平成25年1月23日～同3月15日)において、会計参与制度創設から7年が経過しているにもかかわらず、この制度を知らなかったと答えた経営者が32.4

(17) <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2006/46/part/12/273> Qualifications of secretaries. The qualifications are—he is a barrister, advocate or solicitor called or admitted in any part of the United Kingdom. he is a member of the Institute of Chartered Accountants in England and Wales.

(18) http://www.meti.go.jp/meti_lib/report/2013fy/E003483.pdf 45-46頁参照。

%にのぼっていることである。

この実態調査から導き出されるのは、会計参与の担い手は税理士である。しかし実際は、この制度の普及啓蒙にあたっている税理士はごく一部であると察せられる。その理由として、国税庁統計で明らかなように、税理士は既にわが国法人の88%に税務顧問として関与していることで、このためか、会計参与を設置するまでもないと認識している状況にあると考えられる。普及しない原因をもう一つあげると、税理士の一般的意識として、税務顧問先の会計参与への就任は税理士法の独立した公正な立場を阻害すると考えているふしがある。

一方、公認会計士は、一般に監査法人に勤務し、金融商品取引法適用対象の大会社の監査を主たる業務としている現状から、中小会社との接点は少なく、会計参与に就任する機会は少ないと考えられる。

たしかに、わが国は明治32年商法制定以来、監査役制度を置いており、中小会社においては、監査役を設置すれば、計算の適正性は図れるのではないかという見解が一部にはある。

しかし、監査役に関して新会社法には、二つの問題点がある。一つは、株式譲渡制限の中小会社は監査役を設置しなくてもよいとされ、いま一つは、監査役に資格要件が付されていないことである。

わが国の監査役は、取締役及び会計参与の業務を監査する機関とされ（会社法381条1項）、会社経営の業務監査と会計監査によって、違法または著しく不当な職務執行行為がないかどうかを調べる職務とされているが、一般に会計監査については資格要件が付されていないため脆弱であるとの認識がもっぱらである。実際に、中小会社において、監査役に就任する者は親族や知人であることから、ほとんどが会計の専門家ではなく、健全なガバナンスへの牽制も働いていない。このよう

に、中小会社においては、監査役を置いている場合でも、会計監査機能は脆弱であり、十分働いているとは言い難い。

このようなことを背景に、日本税理士会連合会は、昭和50年代後半から平成17年の商法改正に至るまで、中小会社の計算の適正性を図る担い手として参画することを表明していた。その役割は、現行会社法の機関としては、会計参与に就任することで果たすことができるのではなかろうか。

また、中小会社においては会計監査人（資格要件：公認会計士または監査法人）の設置は機関設計上、任意とされたものの、その業務量と経済的側面から、会計監査を依頼することはほとんどないのが実状である。

6. わが国の商法計算書類の適正性を図る取り組み

わが国では、平成17年商法抜本改正、会社法が単行法として制定される以前は、商法第2編会社に会社法制が規定され、別法として有限会社法が規定されていた。

有限会社は有限会社法（昭和13年法律第74号）に規定されており、出資持分を有限責任とする会社形態で、その機関構造は株式会社と比べると簡易であり、また出資社員の数が50人以下に制限されるなど、経済規模の小規模、かつ持分の譲渡制限のある閉鎖会社のための制度であった。

一方、株式会社の特徴は、本来、不特定多数から資本調達を可能とする公開性と同時に、株式の自由譲渡性という特徴を有しており、昭和25年商法改正以来、株式の譲渡自由の原則を保障していた。

第二次大戦後、わが国の経済は再建途上であった。外資の導入、企業の合理化、課税の公正化、証券投資の民主化、産業金融の適正

化等の合理的解決が求められていた。

そこで、政府は、企業会計の適正化、透明性の向上を図るため、昭和23年公認会計士法⁽¹⁹⁾を公布すると共に、翌24年には経済安定本部企業会計制度対策調査会において、企業会計原則中間報告⁽²⁰⁾を公表した。

税制面においては、戦前の賦課徴収制度から、納税の平等、公正を図る税務行政の観点から、昭和22年に申告納税制度が導入され、さらに同25年正確な帳簿・記録を促すため青色申告制度が敷かれ、その翌年には納税の適正化を担う税理士制度が創設された⁽²¹⁾。

戦後壊滅的であったわが国産業は、昭和25年の朝鮮戦争による特需により、ようやく回復の端緒をつかみ、中小企業も増加してきた。これらの大部分は、将来に亘り株式を上場する意図のない、所有主経営の閉鎖小会社であった。このような個人事業者であっても、法人成りによる会社設立が増加した。

こうしたことを背景として、その後、多数の閉鎖的な株式会社の設立があり、これに配慮して、株式の自由譲渡性を保障する、これまでの方針を転換し、昭和41年改正商法で譲渡制限を可能とする規定が設けられた⁽²²⁾。

昭和30年代から40年代は、コンピュータによる会計処理以前であり、多くの中小企業においては、正確な帳簿記録が十分にできておらず、税額は推計課税や談合によって決定さ

れる場合が多く散見され、帳簿に基づく合理的な解決がなされていない状況にあった⁽²³⁾。

このような状況を是正し帳簿に基づく適正納税に資するため、昭和42年に、法人税法において、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準が規定された。このことは、納税者が商法決算で確定した計算書類に基づき、税務計算を行うことが明示されたのであり、いわば納税計算の簡素化が図られたのである⁽²⁴⁾。

いわゆるこの公正処理基準の規定は、昭和42年に法人税法に設けられ、その後、昭和49年に、商法総則に、「商業帳簿の作成に関して公正なる会計慣行を斟酌すべし」として定められ、企業会計の適正性を図る規範が整備された。

計算の適正を図ることは、会社経営を実際に行う取締役の責務であり、この取締役が正確な計算書類を作成したかどうかの検証を、近代会計制度は監査役という機関を設け、その役割を担う立場としてきた。

わが国においては、明治32年商法制定以来、監査役が業務監査と会計監査の権限を有することが定められていた。しかし、昭和25年の改正商法において、取締役会制度を導入したことに伴い、監査役は会計監査の権限のみを有することとされた⁽²⁵⁾。

このような諸制度を創設したものの、わが国経済は昭和39年半ば頃から、いわゆる昭和

(19) 神戸大学会計学研究室編『会計学辞典』同文館、平成13年、442頁参照。

(20) 上掲書、260-265頁参照。

(21) 日本税理士会連合会編『新税理士法』税務経理協会、平成14年、11-12頁参照。昭和55年税理士法の一部改正において、同法第1条は（職責）「中正な立場」から（使命）「公正な立場」に改正された。

(22) 元木伸『譲渡制限付株式の実務』商事法務、平成7年、139頁参照。

(23) 都留重人・平田敬一郎訳『シャウプ勧告全文』日本経済新聞社、昭和24年、40-45頁参照。「税務官吏と同じ程度の精通度をもってしようとするれば、かかる専門家の一団の援助を得ることが必要である」と納税者の代理人の必要性を述べている。

(24) 武田昌輔『法人税回顧六〇年』TKC出版、2009年、124-128頁参照。

(25) 浦野雄幸『株式会社監査制度論』商事法務研究会、昭和45年、125頁参照。なお平成17年改正で原則業務監査を有するとされた。但し、小会社は定款で会計監査に限定できる。

40年不況と呼ばれる時代に突入し、中小企業の倒産が相次ぐのみならず、日本特殊製鋼、サンウエーブ工業、さらには山陽特殊製鋼など大企業の倒産により、経済の混乱をきたしていた。経済不安を助長させた原因に山陽特殊製鋼、サンウエーブ工業のように長期に亘る粉飾決算が内在していたことから、会計の信頼が失墜しかねない状況を呈していた。

さらに、昭和42年から同48年まで、五次に亘る、外国投資家による株式取得の自由化が促進された⁽²⁶⁾。こうした動きは、企業会計の信頼性向上、開示の透明性が一段と求められることになる。

このようなことを背景として、昭和49年、「株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律」(昭和49年4月2日法律第22号)として、資本の額が5億円以上又は負債の合計金額200億円以上の株式会社に対して、監査役監査のほか、会計監査人(公認会計士又は監査法人)の監査を受けなければならないとされた。

これまでみたように、経済の発展と共に、会社の社会的存在が大きくなり、社会に与える影響も増してくる。これに伴い、有限責任の恩恵を受ける株式会社に課せられる義務も増してくる。中小会社にとって、その対象は金融機関と仕入先であり、株式を上場している場合には、これらに加え投資者の存在が大きくなる。これらに対し、計算の適正性を図り、信頼するにたる計算書類の作成が求められる。

そのような中で、商法は大会社には内部機

関の監査役監査に加え、外部監査として公認会計士又は監査法人による会計監査人監査により制度構築がなされた。

一方、中小会社においても、商法上の監査役制度が定められているものの、この監査役に就任できる者を会計専門家に限定していないため、大部分が会計の識見を有しない者で占められている実状から、制度創設当初からその実効性を疑問視する向きもあった⁽²⁷⁾。

昭和49年の商法特例(監査特例)による大小会社区分立法等をはじめとする会社法の改正作業のなかで、中小会社の計算の適正性をいかに図るための制度設計は長年の課題であった⁽²⁸⁾。

法務省民事局参事官室より、昭和59年5月に法制審議会商法部会が検討してきたところに基づき「大小(公開・非公開)会社区分立法及び合併に関する問題点」⁽²⁹⁾が、昭和61年5月に同参事官室から「商法・有限会社法改正試案」⁽³⁰⁾として公表された。

この試案によると、大会社と小会社という経済規模と株式の譲渡制限の有無という特質からの区分の考えが示されている。この観点に基づき、ある一定規模(資本金の額が3,000万円、或いは負債総額3億円以上)の中小会社に対して、会計調査人制度を導入しようとする構想である。

具体的には、商法の会計監査人監査を受けない閉鎖的中小会社のうち一定規模以上のものに、会計専門家による会計帳簿の記載漏れ又は不実記載並びに貸借対照表、損益計算書及び付属明細書の記載の会計帳簿との合致の

(26) 上田純子「日本的機関構成への決断」浜田道代編『日本会社立法の歴史的展開』商事法務、平成11年、369-425頁参照。

(27) 上田貞次郎『株式会社論』日本評論社、昭和19年、108-115頁参照。

(28) 酒巻俊雄『大小会社の区分立法』学陽書房、昭和61年、11-23頁参照。

(29) 上掲書、資料編188-232頁参照。

(30) 上掲書、資料編233-280頁参照。

有無等に限定した監査を義務づけるというものであった。

もっとも、会計調査人の適用対象会社については、有限責任の乱用を抑止するという視点から、所有と経営が一致し、事業資産と家産とが混同しやすい、小規模会社こそ、限定監査の必要性が高いとの指摘もある。とはいえ、現実的なのは、経済規模の視点から見ると、大会社には会計監査人制度が既に適用されており、次は中規模の会社への限定監査への導入を、とりあえず進めようとの考えが支配的であった⁽³¹⁾。

しかし、この会計調査人制度によるある一定規模の中小会社への外部監査の導入は、公認会計士と税理士の業際問題も絡み頓挫してしまった⁽³²⁾。

この結果、平成2年の商法改正に係る大小会社区分立法の実質的な規定としては、最低資本金制度⁽³³⁾を導入するにとどまった。

このような大小区分立法（経済規模の大小、譲渡制限の有無による会社区分）に関わる商法改正の経過のなかで、中小会社の計算の適正性を図る制度設計は取り残された課題となり、平成17年会社法制定の現代化において、新たな機関として会計参与が創設されることになる⁽³⁴⁾。

平成17年会社法制定に際し、新設された会計参与制度を考えると、それまでのわが国商法において、中小会社の監査役監査の機能が働いていないということが、その背景の一つとなっていることを考えねばならない。

ところで、近年、会社の機関に関しては、コーポレートガバナンスの問題として関心を集めている。企業会計の適正性においても、ガバナンスの一環として捉えられる傾向にある。すなわち、会計不正の働きにくい、内部統制の構築や職業専門士の活用という視点である。

商業帳簿は、近世から現代に至るまで、私経済の領域において、会社経営の健全性を判断する指標として重視されてきた。これは、会社にとってみれば経営管理の指標であり、利害関係者にとってみれば、倒産予防・予知、債権者保護の観点からである。

そして、それは、現代会社形態でもっとも有力で、大勢を占めている株式会社の特徴が有限責任制であることに根ざしていると考えられる。

前述したように、英国において、1844年に会社登記法による準則主義を採用した際に、取締役は帳簿及び貸借対照表を作成することとこれを監査役による監査を義務づけた。そ

(31) 酒巻俊雄「会計参与制度の問題点と課題」、『判例タイムズ1158』、2004年、85頁参照。

(32) 前掲書、『大小会社の区分立法』、140-152頁参照。

(33) 株式会社の最低資本金は1,000万円（旧商法168条ノ4）。有限会社の最低資本金は300万円（有限会社法9条）とされた。なお、平成17年商法改正において有限会社法は廃止された。

(34) この間、筆者は職務柄、商法改正に注目してきた。昭和50年代後半から、法務省民事局は大小区分立法、計算の適正性を図るための商法改正を検討としていた。当時の商法改正に関わった参事官は、稲葉威雄、大谷慎男、吉戒修一、原田晃治、始関正光、相澤哲の各氏であった。なかでも、その後大臣官房審議官に就任した原田晃治は、商事基本法における計算書類の趣旨を深く認識され、この適正性を図り、計算書類を信用供与に資するという視点から、またIT時代の到来を見据えた立法の原案づくりにあたられていた。何度か、業界の実務について下問を受け、大臣官房審議官室を訪問した。検討のテーマはIT時代の決算公告の在り方と中小会社の計算の適正性に関してであった。時代の要請として改正された、平成13年の会社関係書類及び決算公告の電磁化の法案作成にあたったのは原田審議官（平成15年1月急逝）で、その後、商法抜本改正、会社法制定の現代化は相澤智参事官を中心に進められた。筆者は、平成12年頃から、しばしば、法務省民事局を訪問していた関係から、この間の担当官の氏名を記しておく。

の後1855年、株式の有限責任制をとるにあたって、債権者保護措置を中心に資本維持の充実のための諸規定を置き、決算、監査、公示という会計制度が整った⁽³⁵⁾。

その後、1948年英国会社法において、内部機関としての監査役に就任できる者の資格として、原則、認可された職業会計士団体の会員であることとされた⁽³⁶⁾。その後、1985年会社法においても監査役の選任資格は引き継がれ⁽³⁷⁾、2006年改正においても監査役に就任できる者の資格限定が定められている⁽³⁸⁾。

この資格要件を規定するという考えは、1966年フランス商社会社法における会計監査人の資格にも影響を与えたと考えられる⁽³⁹⁾。

その後1984年にはEC会社法第8号指令(84/253/EEC)として財務諸表の法定監査人に関する要件が定められている⁽⁴⁰⁾。

1973年(昭和48年)に英国のECへの加盟もあり、昭和50年代に入りわが国では商法、会計学者の間で、EC会社法指令の研究が盛んになされていた。この第4号指令によると、有限責任を有する会社においては、原則、監査人監査を義務づけることが規定されたが、経済規模が小さく、EC内の国境を超えて経

済的影響の軽微な存在と考えられる有限会社には猶予期間が与えられていた。このようなECの動向などから、わが国中小会社の計算の適正性を図る会計調査人制度の構想が現実味を帯びてきたのであるが、実現しなかった。前述したように、平成2年商法の一部を改正する法律が可決成立した後、衆参両議院の附帯決議⁽⁴¹⁾は、ECの動向が影響したのである。

この附帯決議は長く顧みられなかったが、平成17年会社法制の改正に際し、中小会社の計算書類等の正確性を図る制度構築にあたり、会計参与制度考案の拠りどころの一端となり、その職務・権限・就任要件などの妥当性から、大方の賛同を得るに至った。

7. わが国会計参与制度の概要と法的性格

1 会計参与の法的性格

一般に会計参与は内部機関として位置づけられているが、使用人ではなく、会社法的一般法である民法の委任を基礎としている。会計参与と会社との関係は委任に関する規定に

(35) 山浦久司『英国株式会社会計制度論』白桃書房、1993年、14-24頁参照。他に、山村忠平『監査役制度の生成と発展』国際書院、1997年、17-25頁参照。

(36) 小町谷操三『イギリス会社法概説』有斐閣、昭和37年、352-356頁参照。

(37) <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1985/6/contents> 389. Qualification for appointment as auditor.

(38) http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2006/46/pdfs/ukpga_20060046_en_003.pdf

1212 Individuals and firms: eligibility for appointment as a statutory auditor (1) An individual or firm is eligible for appointment as a statutory auditor If the individual or firm— (a) is a member of a recognised supervisory body, and (b) is eligible for appointment under the rules of that body.

(39) 伊豫田隆俊『フランス監査制度論』同文館、平成12年、17-21頁参照。1966年フランス商社会社法において、会計監査役の職務を行う者を、予め作成された名簿(会計監査人名簿)に登録された者に限るとされた。

(40) EC会社法第8号指令(84/253/EEC)は、2006年4月25日にEU理事会において法定監査指令(2006/43/EC)として大幅に改正され、2008年6月29日を期限に国内法化するよう求められた。

(41) 平成2年商法改正時の附帯決議、「会計専門家による中小会社の計算の適正担保の制度についてさらに検討を進め、関係各位の理解を求めた上、速やかに立法上の措置を講ずること」(衆議院)、「中規模以上の会計の計算については、会計専門家による適正な監査制度の法確立を図るため、早期に調査研究を行うこと」(参議院)。

従うとされ、これは会計監査人も同様である(330条)⁽⁴²⁾。使用人であれば取締役の指揮命令に従う業務執行の補助者であるが、会計参与の法的資格はこの関係ではない。

当事者である会社(委任者)は相手方(受任者)に、法律行為その他の事務の処理を委託し、相手方がこれを承諾することによって成立する契約関係にある(民法643条・656条)。そのために、受任者は善良なる管理者としての注意義務を負う(民法644条)。民法委任は一定の目的を達成するための契約であるから、事務の処理はその目的・趣旨にそってなされなければならない。しかし請負とは異なり、仕事の完成という結果がなくても、事務が処理された程度に応じて債務が履行されたとみなされる(民法648条3項)。

このような民法委任における、善管注意義務は、会計参与の場合は、計算書類の正確性を図るとする立法趣旨に則り、業務遂行することになる。

計算書類の正確性を図るとは、会社法的一般法である民法委任を考慮すれば、原則として、会計参与は取締役等と共同して作成する計算書類に対して、計算書類が法令等を遵守して適正性の高い内容で、重大な過失を犯していなければ、その責任を果たしたものとみなされる。

なお、民法委任は諾成契約であって、会社と会計参与の間で契約書を実際に交わすかどうかは法律によっては強制されていない。しかし、健全な計算書類の作成を確保するための諸条件とリスク回避を図る契約内容を締結することは必須となろう。

ともかく、受任者は委任の本旨に従って善良なる管理者の注意を持って委任事務を処理する義務を負うことになる。会計参与にとつ

ての本旨とは、計算書類の虚偽記載や改ざんを抑止し、計算書類の正確性に対する信頼を高めることである。

2 会計参与の設置・資格・選任等

株式会社は、定款の定めにおいて、任意に会計参与を置くことができる(326条2項)。会計参与は株主総会の決議で選任され(329条1項)、普通決議によって解任される(309条2項7号)。会計参与はいずれの機関設計においても設置でき、公開会社でない場合、会計参与を設置すれば監査役を置かなくてよいとされた(327条2項但書)。

会計参与設置会社であるときは、その旨並びに会計参与の氏名又は名称及び会計参与が定めた計算書類の備置き場所について登記しなければならない(911条3項16号)。会社が新たに会計参与設置会社となったときは、変更の登記しなければならない(915条1項)。

会計参与の任期は原則として2年(332条1項準用)、ただし、公開会社でない株式会社にあつては定款で10年まで伸張することができる(332条2項準用)。また、中小会社では採用されるケースはないが、委員会設置会社においては、会計参与の任期は原則として1年である(332条3項準用)。

株式会社の機関設計として、取締役会を設置した場合には、監査役(監査役会を含む)、会計参与、又は三委員会等(指名委員会、監査委員会、報酬委員会、執行役)のいずれかを設置しなければならない。監査役と三委員会等は両立しない。株式譲渡制限会社以外の株式会社には、取締役会を設置しなければならない。

会計参与は、公認会計士若しくは監査法人又は税理士若しくは税理士法人でなければな

(42) 本文中7.に記載される法律条文は特に記載しない限りわが国の会社法である。

らないとされ（333条1項）、会計の専門家が会社の計算に関与し、その品質を確保することを明確にした。

近代会計の基礎を確立したイギリスの会社法を見てみると、1948年会社法改正において、会社の機関である監査役に就任することができる資格者を勅許会計士とした。このことを考慮すると、監査役とは異なる立場ではあるが、会計参与に会計の専門家をあてたことは実効性を高めるうえで有用と考えられる。

これまで、わが国においては、公認会計士は監査と会計の専門家と位置づけられ、税理士は税務の専門家であり、会計の専門家としての立場は法的に与えられていなかった。今回の会社法改正で税理士が会計参与の有資格者とされ、はじめて会計の専門家として位置づけた。また、業務の停止処分を受け、その停止期間を経過しない者、税理士法43条（業務停止）の規定により、財務書類の作成、会計帳簿の記帳の代行その他財務に関する事務を行うことができない者は、会計参与に選定することはできない（333条3項2号・3号）。

また条文上、税務顧問を行う者の会計参与就任の制限はなされていない（333条3項）。

会社と会計参与との関係は委任に関する規定に従い（330条）、当該株式会社又はその子会社の取締役、執行役、監査役、会計監査人又は支配人その他の使用人を兼ねることはできないとされた（333条3項1号）。これは、会計参与の独立性確保の措置である。会計参与に取締役・執行役、従業員等の兼務を認めると、会計参与が実質的な面において計算書類の正確性を確保するとの趣旨が妨げられるからである。

また、会計参与には社外取締役に認められる責任制限制度が許容されていることから、社外性を有しており、このことから、会計参与は会社の機関ではあるものの、従業員のよ

うな内部者との位置づけではない。

一部には、会計参与の実効性を疑問視する向きもある。共同作成者である会計参与が会社側に取り込まれるとの懸念から、立法趣旨の期待に届いていけるものかどうか危ぶむ声もある。そもそも、士業たる専門家にはその職業法規の本旨に基づく専門家としての責任がそれぞれに規定されている。公認会計士は監査を通じて健全な証券市場を育成することであり、税理士は独立した公正な立場において、租税法令に基づき適正申告の実現を図ることにある。これに反した行為をなした場合には、業務停止などの行政罰を負う。ここに、公認会計士にも税理士にも、独立不羈の精神に基づく、健全な会計パラダイム形成を担うとの職業の属性を有していることを踏まえると、会計参与設置会社の計算書類はそうでない会社と比べると向上していくものと考えられる。

「中小企業の会計の実態調査」でみたように、中小会社にとってみれば、会計参与への就任で期待される存在は税理士ということになる。税理士が税務及びその他付随業務で関与している中小企業にとってみれば、その顧問税理士に会計参与を委任するケースが一般的と察せられる。

会社法上においても、顧問税理士が会計参与を兼任することを禁止していない。これは、会計参与業務が監査業務でないこと、計算書類の正確性を図る共同作成者として関与する税理士が、確定した決算をもとに適正申告を行うという税理士の本来業務と会計参与の職務とが相反するものではないことなどが理由としてあげられる。このことは、会社法において確定する決算が正確でなければ適正納税の実現は困難とのことからも理解される。

これまで一部には、税理士の業務として、企業の会計の適正性を確める事務を行うこと

なく、法人税法計算を行ってきたことも否めない。本来、税理士の使命である適正納税の実現を図るためには、会社法会計から法人税法会計に至る過程に亘り、その正確・適正を検証することが必要であった。この考えを法律上明記したのが会計参与制度である。

会計参与に監査法人又は税理士法人が選任された場合には、その社員の中から会計参与の職務を行うべき者を選定し、これを会社に通知することになる（333条2項）。公認会計士、税理士の有資格者であっても、業務の停止処分を受け、その停止の期間を経過しない者は会計参与となることができない（333条3項2号）。

会計監査人と会計参与との併存は制限されていない。ただし、会計監査人を受任する当該監査法人の同一の者が当該会社の会計参与となることは、自己が作成に関与した計算書類を同一人物が監査することになり、会計監査人監査の趣旨に反することになり、また独立性を損なうとの観点からも否定されている。

会計参与は、株主総会において、会計参与の選任若しくは解任又は辞任について意見を述べるができる（345条1項）。また、会計参与を辞任した者は、辞任後最初に招集される株主総会に出席して、辞任した旨及びその理由を述べるできるとされた（345条2項）。これらの規定により、会計参与の地位の重要性を明確にした。

任期・報酬等は取締役と同様の規律とするとされた（334条）。すなわち、任期は、選任後2年以内に終了する事業年度のうち最終のものに関する定時株主総会の終結の時までとされ、ただし、定款又は株主総会の決議で、その任期を短縮することができる（332条1項）。なお、譲渡制限会社では、取締役の異動は非流動的であることから、定款によって、任期を選任後10年まで伸張することがで

きる（332条2項）。なお委員会設置会社の取締役の任期は1年であり、任期は伸張されない。これに従う会計参与の任期も1年となる。

何らかの理由で、会計参与の辞任により欠員となった場合は、新たに会計参与が就任するまで前任者が会計参与の権利義務を負うことになる（346条1項）。

会計参与の報酬も、取締役の規律と同様のことから、定款でその額を定めるか、株主総会の決議で決定される（379条1項）。会計参与の員数に制限はない。会計参与の報酬額の算定根拠については、その就任段階における当該会社の会計の精度・品質の状態、及び就任後の計算書類作成に係る関わり合いの程度によることになろう。今日、中小企業の資本政策はほとんどが市中の金融機関からの借入れによっており、その融資に際しての与信を高めるための必要経費と考えればある程度の負担も容認されてこよう。

会社は会計参与を設置した旨及び当該会計参与の氏名又名称を登記事項とした（911条3項16号）。会社法は公示・外観主義であり、会計参与の氏名等を登記事項としたことにより、金融機関からの融資や仕入先等との取引信用供与の要請に応えたものといえる。

3 会計参与の職務・権限等

（1）計算書類の作成等

会計参与は取締役・執行役と共同して、計算書類（貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書、個別注記表）及びその付属明細書、臨時計算書類、並びに連結計算書類を作成する。共同して作成するとのことは、取締役・執行役と会計参与の共同した意思のもとに作成するのであり、両者の意見が一致しなければ計算書類は作成することができない。

このため、両者の意見の不一致状態が続けば、計算書類は確定せず、株主総会は開催で

きなくなる。対処の方法としては、会計参与を辞任するか、一致に向けて適切な解決策を見いだすかである。

辞任した場合は、臨時株主総会を開いて、後任の会計参与を選任するか、会計参与を設置する旨を削除する定款変更をしなければならない。辞任した会計参与は、新たな会計参与が就任するまでは会計参与の権利義務を有する（346条1項）。その場合、辞任した会計参与は新たな会計参与が就任するまでの間、一時、会計参与の職務を行うべき者の選任を裁判所に申し立てをすることができる（346条2項）。

このような会計参与の権限をみると、会計参与の就任により、会社は取締役の計算書類の虚偽や粉飾を抑止し、内部牽制につながる役目も果たす存在になりうると考えられる。

また、この会計参与報告は会計参与自らが単独で作成することになり、会計参与報告の相手先は株主及び債権者である。このため、計算書類の作成にあたって、会社と合意した事項、会計処理の原則及び手続き並びに表示方法、さらに取締役との意見の相違点などを記録する。いわば、会計参与報告は会計参与の業務行為を明記しておくべきものであり、その前提に立つ合意事項、記載した書類及作成方法等、計算書類の作成に関与した事柄を記載することになる。この記載内容が会社に対する責任、第三者に対する責任を迫及されたとき、立証の資料となる。

会計参与の職務を遂行するための権限として、計算書類の作成にかかり、いつでも、会計帳簿又はこれに関する資料が書面をもって作成されているときは当該書面を閲覧及び謄写すること、取締役及び支配人その他の使用人に対して会計に関する報告を求めることができる（374条2項、374条2項1号）。電磁的媒体のものも同様に会計に関する報告を求め

ることができる（374条2項2号）。さらに、会計参与は、その職務を行うため必要があるときは、会計参与設置会社の子会社に対して会計に関する報告を求め、又は会計参与設置会社若しくはその子会社の業務及び財産の状況の調査をすることができるものとされた（374条3項）。

（2）会計参与報告の作成

会計参与は、その職務として取締役等と計算書類を作成するとともに、法務省令で定めるところにより、会計参与報告の作成を義務づけられており（374条1項）、株主・債権者に対する情報提供を目的とするものである。その作成事項は法務省令に規定されている（施行規則102条）。

まず、会計参与が職務を行うにつき会計参与設置会社と合意した事項のうち主なものを記載する。職務遂行にあたっては、法令等を遵守した正確な計算書類の作成のできる態勢作りを確立しなければならない。そのためには、会計方針の健全性に基づき、記帳の信頼性、及び評価、償却等会計処理の妥当性を確認し、計算書類の記載の正確性を図ることになる。

計算書類は会計帳簿から誘導されて作成されることから、企業内に生じた会計事象を簿記の手法によって適時に正確に記録することが求められ、同時に、法令等に準拠して評価・償却等のなされるシステムが確立されていなければならない。特に、中小会社においては、適時に正確な会計帳簿の作成がもっとも重要となる。これらの考えを踏まえ、計算書類の共同作成に向けて、会計方針の確認、双方の役割分担、内部統制の状況及び対策、会計参与が関与する程度など、綿密に合議し合意形成しておかなければならない。いわば、当該会社の健全な会計パラダイムに向けてその体制構築に向けた合意形成を行うのである。

具体的には、会計参与報告に記載すべき事

項として、計算関係書類の作成のために採用している会計処理の原則（「中小企業の会計に関する基本要領」によって作成など）及び手続並びに表示方法その他計算関係書類作成のための基本となる事項（重要性の乏しいものを除く）として、資産の評価基準及び評価方法、固定資産の減価償却の方法、引当金の計上基準、収益及び費用の計上基準、その他計算関係書類の作成のための基本となる重要な事項、計算関係書類の作成に用いた資料の種類その他計算関係書類の作成の過程及び方法、計算関係書類の作成に用いた資料が著しく遅滞して作成されたときや当該資料の重要な事項について虚偽の記載がされていたとき、計算関係書類の作成に必要な資料が作成されていなかったとき又は適切に保存されていなかったときは、その旨及びその理由、会計参与が計算関係書類の作成のために行った報告の徴収及び調査の結果、会計参与が計算関係書類の作成に際して取締役又は執行役と協議した主な事項を記載する。

会計参与報告等の閲覧・書面交付に関し、会計参与が請求に応じることができない場合として、公認会計士（監査法人を含む）又は税理士（税理士法人を含む）の業務時間外である場合とされた（施行規則104条）。

会計参与のこれら一連の職務権限は、正確な計算書類を、取締役等と共同して作成していくための措置である。

③会計参与の報酬、費用等

会計参与の報酬等は、定款にその額を定めていないときは、株主総会の決議によって定める（379条1項）。会計参与が二人以上ある場合において、各会計参与の報酬等について、当該報酬等は、定款の定めた範囲の額、定款に定めのないときは株主総会で決議された報酬等の範囲内において、会計参与の協議によって定める（379条2項）。また、会

計参与は、株主総会において、会計参与の報酬等について意見を述べることができる（379条3項）。

会計参与制度は新設であり、会計参与の報酬の額は市場の論理で決定されていくものと推測される。とはいえ、会計参与の計算書類作成への関与度合いは様々な程度が予測される。そこで、会計参与に当たる本人が、その報酬の額について株主総会で意見を述べることもできるとし、不当な金額であれば是正できるように発言の機会を与えられた。

（3）会計参与の義務等

①会計参与の報告義務

会計参与は、その職務を行うに際して取締役の職務の執行に関し不正の行為又は法令若しくは定款に違反する重大な事実があることを発見したときは、遅滞なく、これを株主（監査役設置会社にあつては、監査役）に報告しなければならないとされた（375条1項）。中小企業の特徴として所有と経営の一致、内部統制の欠如による不正経理の温床が存在している。会計参与は会社の機関ではあるものの、社外かつ非常勤が予想される。会計参与は日頃から、取締役の不正行為又は法令若しくは定款違反を防止する役割を担わなければならない。しかし、これを見過ごす場合もでてこよう。その場合には、遅滞なく、株主、或いは監査役設置会社である場合には監査役に、報告する義務を負う。

②計算書類等承認の取締役会への出席義務

取締役会への出席については、毎回の取締役会への出席義務は有しない。特に、出席義務があるのは、計算書類等（計算書類及び事業報告並びにこれらの附属明細書）、臨時計算書類、連結計算書類を承認する際の取締役会である（376条1項）。

その際、会計参与が監査法人又は税理士法人である場合にあつては、その職務を行うべ

き社員の出席が義務づけられる。この場合において、会計参与は、必要があると認めるときは、意見を述べなければならない。これは、計算書類の作成は取締役・執行役と会計参与との意見が一致して可能となるのであって、その承認という重要な場面にあつて、共同作成者である会計参与が当該取締役会に出席し、承認するかどうかの意思表示や必要があるときは意見を述べるのである。

③株主総会における意見の陳述義務等

取締役、会計参与、監査役及び執行役は、株主総会において、株主から特定の事項について説明を求められた場合には、当該事項について説明しなければならないとされており(314条)、会計参与に対して、計算書類等に関して株主が説明を求めた場合には、説明する義務を負う。会計参与は、取締役等と計算書類の共同作成者であり、しかも会計の専門家である公認会計士又は税理士は、計算書類作成に関する全般にわたって知る得る者であり、計算書類に関し説明する義務を負うのである。

ただ、譲渡制限会社にあつては、所有主経営であることから、株主は少なく同族の場合が多く、意見を求められることは少ないと推測される。しかしながら、今改正において、計算書類の種類が改正され、これまでになかった株主資本等変動計算書、個別注記表の作成が義務づけられている。特に、純資産の額が300万円を下回る場合には配当できなくなったこと(458条)、配当が期中において何回でも行えることになったことや計算省令の改正等もあり、説明を求められる要因は増加した。

また、会計参与は、計算書類作成に関する事項について、取締役と意見を異にするときは、株主総会において意見を述べることができる(377条)。これは、取締役等と共同で計算書類の作成を確定させるに至ったものの、

株主に意見表明のできる機会を会計参与に与えたことにより、会計参与に計算書類作成の主導権を握らせると同時に、取締役等に継続して計算書類の品質を高める努力を促す役割をも果たすと考えられる。

④計算書類等の備置き

会計参与の趣旨は、株主・債権者等会社の利害関係者に適正・正確な計算書類を作成することであり、これに伴う義務も生じる。

会計参与は、会社とは別に計算書類等を5年間保存しなければならない(378条1項)。

各事業年度に係る計算書類及びその付属明細書並びに会計参与報告を定時株主総会の日の1週間前の日から5年間(378条1項1号)、臨時計算書類及び会計参与報告は臨時計算書類を作成した日から5年間、保存義務を有する。備え置く場所については、会計参与が定めることができる。

他方、会計参与設置会社の株主及び債権者は、会計参与設置会社の営業時間内(会計参与が請求に応ずることが困難な場合として法務省令で定める場合を除く)は、いつでも、会計参与に対し、計算書類等の閲覧や謄本又は抄本の交付の請求をすることができるのであり、その場合、謄本又は抄本の交付の請求をするには、当該会計参与の定めた費用を支払わなければならない。これと同様に、電磁的記録に記録された事項を電磁的方法であつて会計参与の定めたものにより提供することの請求又はその事項を記載した書面の交付の請求した場合にも、当該会計参与の定めた費用を支払わなくてはならないとされた。閲覧には費用はかからないが、書面交付等には会計参与の定めた費用を支払わなくてはならない。会計参与に対し閲覧及び交付等の請求できるのは株主・債権者であり、この最新の者の特定ができるよう、会社との連携が必要である。また、閲覧等は会計参与の事務所等の

営業時間内とされた。なお、会計参与を辞任した者は、計算書類の保存期間（5年間）が経過する前であっても、備置・開示義務を負わないし、新任の会計参与に引き継ぐ義務もない。

会計参与が、会社とは別に計算書類等を保存・開示する義務を負うことから、確定した計算書類を取締役及び経理担当者が恣意的に修正や改ざんなどをするのを抑止することができる。また、会社にとって重要な計算書類等の保存に関し、火災等の災害が生じた場合においても、会計参与の保存によりセイフティガードがかけられることになる。

会計参与に計算書類の保存義務を負わせた他の理由として、中小会社の株主及び債権者は少数でありその範囲は限られており、互いに顔見知りであることが想定される。このため、会社に対して計算書類等の閲覧及び書面請求等を求める者はこれまで少なかったと推測され、会計参与による保存・開示は、これにも応えたものと考えられる。

会計参与が計算書類等を備え置く場所を定める場合には、当該株式会社の本店又は支店と異なる場所とし、当該会計参与である公認会計士若しくは監査法人又は税理士若しくは税理士法人の事務所の中から会計参与報告等備置場所を定めなければならない（施行規則103条）。

（4）会計参与の責任等

①会社に対する責任

会計参与はその立法趣旨に則った職務遂行が求められ、会計参与受任者として善管注意義務を負う。会計参与は、取締役等と共同で、計算書類の作成を行うのであり、その遂行にあたって、計算書類の正確性を図る責任を担っている。

会計参与の責任は、民事上の責任として、会社に対する責任と第三者に対する責任が会

社法に規定されている。民事上の責任のほか、会計参与は役員等の罰則規定が適用される。まず、会社に対する責任を整理しておくこととする。会社に対する責任として、会計参与としての任務を怠ったときは、これによって生じた損害を賠償する責任を負う（423条1項）。この責任は過失責任であるため、会計参与に過失がなければ、責任を負うことはない。これに対する責任の免除は総株主の同意がなければ、免除することができない（424条）。ただし、責任の一部免除規定があり、会計参与は社外性を有することから、社外取締役認められるものと同様の責任制限制度が認められる。それは、株主総会の特別決議による責任制限、定款規定に定めがある場合の取締役の過半数の同意又は取締役決議に基づく責任制限、定款規定に定めがある場合には、あらかじめ決めた額と最低責任限度額とのいずれか高い額を限度とする旨の契約を締結することに拠る責任制限が認められている（425～427条）。この責任制限制度は、会計参与が職務を行うにつき善意でかつ重大な過失がないときは、最大限として、会計参与が会社から受ける報酬等の2年分を超える部分を免除することができることとされた（425条）。会計参与は、会社に対する責任のみならず、株主代表訴訟の対象ともなる（847条）。

会計参与の任務懈怠として想定されることは、粉飾決算の不正経理により、会社が損害を被った場合には、会計参与は会社に対して委任された責任を果たしていないことになり、債務不履行となるから、責めを問われた場合、過失のなかったことを証明しない限り、責任を受けることになる。

会計参与の対象会社は中小会社であり、株主はごく少数であり、共同して作成する計算書類に関し責任を追及される可能性は少ないものと思われる。会計参与側にあって、その

責任のリスク回避について、その防衛策を考えると、会計参与就任時に締結する契約書作成時における責任軽減事項の記載、会計参与報告における合意事項として会計の健全性を図るために取締役等の遵守すべき事項の明記、会計参与報告への計算にかかる重要事項の記録を的確に行うことなどにより、法的責任が問われた場合に、少なくとも責任軽減となるような工夫が必要である。さらに、取締役、経理担当者、及び会計参与のそれぞれの職務分担を明確にし、その記録を残し、相互に信頼関係を醸成し、透明感のある経理体制作りに務めることが必要である。

②第三者に対する責任

第三者に対する法的責任を整理しておこう。中小会社にとって、第三者とは、主に資金調達先の金融機関、原材料及び販売物品などの仕入先が想定される。役員等（会計参与を含む）がその職務を行うについて悪意又は重大な過失があったときは、これによって第三者に生じた損害を賠償する責任を負う（429条1項）。特に、会計参与は、計算書類及びその附属明細書並びに会計参与報告に記載し、又は記録すべき重要な事項についての虚偽の記載又は記録した場合に、第三者に対する責任を問われる（429条2項）。

中小企業の資金調達の現状は金融機関及び親族からがほとんどであり、会社倒産時における債権回収は困難な環境にある。不動産は金融機関の担保となっており、その連帯保証も当該会社の家族等がなっているケースが多く、その場合には共倒れをきたすなど、十分な債務保証を担えなかった実状がある。特に、平成バブル崩壊後は、不動産担保は下落の一途をたどり、中小企業の倒産は一家離散を招くなど社会問題ともなっていた。

会社倒産の責任は、当然、経営執行を担う取締役であり、会計参与に直接の責任はない

ものの、金融機関は倒産時の決算書に粉飾や虚偽記載があった場合には、会計の専門家として参画している会計参与に目が向けられることは予期される。

このような場合を想定して、会計参与に就任する際、当該会社の財政状態及び損益の状況を予備調査し、さらに経営者のコンプライアンスの状況をあらかじめおむね察知しておくことは必要である。

実際に、税理士が会計参与に就任するケースとしてもっぱら想定されるのは、税務顧問先の関与先企業である。長年に亘る税務顧問の場合には、当該会社の財政状態及び経営成績については知悉しており、社長をはじめとする経理担当者の状況等も把握していることから、相当のリスク回避はできるものと思われる。そうでない場合には、会計参与就任にあたっては、相当綿密な予備調査が必要となる。

会計参与就任にあたっての合意事項として、新たな資金調達及び借換え時の増額融資などの債務増加に関しては会計参与と事前に相談することを、合議事項とするなどの対策を講じておく周到さも必要と考えられる。

特に、取締役の債務保証には、個人に対するものや会社に対するものがある。会社に対する者はやむを得ない場合もあるが、個人に対する債務保証は避けるべきである。それらが債務不履行となったときの信用失墜は著しく会社倒産の原因ともなっており、計算書類の作成と直接関係のないものと考えられるが、会社経営の健全性の確保として関わっておくべきである。

そのほか、貸借対照表、損益計算書に虚偽の記載若しくは記録をしたときは、100万円以下の過料に処せられる（976条7号）。

会計参与に限定された罰則ではないが、刑事上の責任として、取締役等の特別背任罪として、自己若しくは第三者の利益を図り又は

株式会社に損害を加える目的で、その任務に背く行為をし、当該株式会社に財産上の損害を加えたときは、10年以下の懲役若しくは1,000万円以下の罰金に処し、又はこれを併科する（960条）とあり、該当する損害を与えたときには会計参与も特別背任罪の対象となる。

また、会計参与となる有資格者は、税理士若しくは公認会計士であり、会社との委任契約に基づく、善管注意義務に違反した場合には罰せられ、また信用失墜行為にはそれぞれの所轄官庁の長による行政罰の対象となる（税理士法37条、公認会計士法26条）。

8. 英国会社総務役（Company secretaries）の役割とわが国会計参与の類似性

英国会社法は2006年の改正で、大きく改正された。

会社機関として、秘書（secretary）は、1948年法以来規定されていた。1985年法においても秘書（secretary）は規定されており、それらの規定には、ただたんに「secretary」と記され、「company secretaries」とは記載されておらず、条文から解して、取締役のアシスタント及び事務の代理的な存在と考えられてきた。しかし、2006年改正で、会社総務役の選任に資格要件（弁護士、勅許会計士）が付されたことなどにより、この職務が会社の

法律、会計関係の専門家としてアドバイスする存在として位置づけられた。

英国の会社会計の目的は、計算結果として導かれる計算書類が、真実かつ公正な描写であり、その作成は取締役役に課せられている。決算後において、計算書類が法令に準拠しているかどうかは監査役が監査する。この監査役の就任の資格要件は、イングランド、スコットランドなどUKの各勅許会計士協会に登録されている勅許会計士の資格を有する者とされている。19世紀半ば頃から法規で定められる監査役は年度（年次）決算毎の会計監査を主な職務として発達し今日に至っている。

この基本的な考えは、2006年会社法⁽⁴³⁾においても継受されており、すべての会社に会計記録を義務づけ（Every company must keep adequate accounting records.）、それらは、根拠となる会社取引記録によって十分な説明ができればならないとされている（Adequate accounting records means records that are sufficient to show and explain the company's transactions.）⁽⁴⁴⁾。そしてその結果導かれる計算書類は、真実かつ公正な描写がされていなければならない（Accounts to true and fair view）⁽⁴⁵⁾と規定されている。しかも、計算書類は監査役（勅許会計士）の監査を受け⁽⁴⁶⁾、公告しなければならないとされており⁽⁴⁷⁾、実際に中小会社においても決算公告は履行されている⁽⁴⁸⁾。しかも、決算公告が所定の時

(43) <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2006/46/contents>

(44) Ibid., 386 Duty to keep accounting records.

(45) Ibid., Chapter 4 Annual accounts 393 Accounts to give true and fair view

(46) Ibid., 475 Requirement for audited accounts Exemption from audit: 477 Small companies: conditions for exemption from audit

(47) <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2006/46/section/1078> Documents subject to Directive disclosure requirements Accounts, reports and returns 1. All documents required to be delivered to the registrar under section 441 (annual accounts and reports). 1080 The register (1) The registrar shall continue to keep records.

(48) https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/437689/Copy_of_Monthly_Internet_Stats_Public_Targets_Summary_2014_15-ver0.16.pdf

期より遅延した場合には、アラームが発せられる仕組みとなっている⁽⁴⁹⁾。

英国会社法においても、わが国会社法同様、株式を公募できるか否かという属性で区分している。有限責任であるが、株式を公募できない非公開会社を私会社 (Private companies)⁽⁵⁰⁾ とし、株式を公募できる会社を公開会社 (Public companies)⁽⁵¹⁾ としている。

非公開会社である私会社は、最低資本金の制限はなく、一人取締役を容認する極めて小規模な会社が一般的で、会社総務役を置く必要はなく、定款で置くことができるとされている。この私会社は、わが国で言う譲渡制限会社で、これらの株主は極めて少数で、有限責任を享受するものの、株式の公募ができないため、資金調達はいずれの出資によるか、知人や金融機関から、いわゆる間接金融に頼っている。一人取締役が容認されていることから、会社の意思決定及び行動は特定者にかかっており、内部統制機能は脆弱である。

一方、公開会社は取締役の最低人数が二人以上で、最低資本金は5万ポンドで、会社総務役の選任が必要とされている。会社計算書類の作成に係る法定監査も行わなければならない。

公開会社、非公開会社、いずれも、原則、

法定監査は必要とされるが、小規模会社⁽⁵²⁾ (売上高6.5百万ポンドを超えないこと、総資産額3.26百万ポンドを超えないこと、平均従業員数が50人を超えないこと) には免除されている (476条、477条、382条)⁽⁵³⁾。

2006年英国会社総務役に関する全10条から成る条文を俯瞰し、その役割を概観しておくこととする。

前述のように、英国会社法は会社が株式を公募できるか否かという属性で区分している。それは資金調達の公募ができるかどうかを意味しており、利害関係者の広がりに関係する。

私会社は会社総務役の設置は任意である。私会社において、会社総務役を設置した場合の職務は、取締役役に代わって行う事務管理で、会社総務役に対して受発信される一切の書信を管理する役割を有しており、会社総務役を置かない場合は、それらの事務管理を取締役自身が行うか、又は、取締役によって会社総務役代行者としての権限を一般的に又は特定の授与された者が行うことになる (270条)。

公開会社は会社総務役の設置を義務づけられている (271条)。これを遵守せず、違反した場合は、当該会社及び当該会社の任務懈怠

(49) https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/479653/Late_filing_Penalties_Table_2015-16.pdf

(50) <http://www.companylawclub.co.uk/types-of-registered-companies> The vast majority of trading companies are private companies limited by shares. There are over two million such companies registered at Companies House.gov.

(51) <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2006/46/part/12>

(52) <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2006/46/part/15> 382 Companies qualifying as small: general. (1) A company qualifies as small in relation to its first financial year if the qualifying conditions are met in that year. (2) A company qualifies as small in relation to a subsequent financial year— (a) if the qualifying conditions are met in that year and the preceding financial year. (b) if the qualifying conditions are met in that year and the company qualified as small in relation to the preceding financial year. (c) if the qualifying conditions were met in the preceding financial year and the company qualified as small in relation to that year. (3) The qualifying conditions are met by a company in a year in which it satisfies two or more of the following requirements—1. Turnover [Not more than £6.5 million]2. Balance sheet total[Not more than £3.26 million]3. Number of employees Not more than 50.

(53) 本文8.に記載される法律条文は特記しない限り英国会社法である。

のあるすべての役員は (272条 (6))、陪審によらない有罪判決に基づき、罰金が加算される (272条 (7))。

会社総務役の職務を端的に表しているのは、就任できる資格要件 (273条) にある。選任できる資格要件とされているのは、法律専門家 (barrister, advocate, solicitor)、勅許会計士 (chartered accountant) であることが特徴であり、彼らはその職業から独立性を有しており、その職務遂行を職業法規に基づき遂行することになる。

会社総務役に就任することのできる資格者の詳細を見ると、法律専門職であるバリスタ (barrister)、アドヴォケイト (advocate)、又はソリシタ (solicitor) である者であること、次に、イングランド・ウエールズ勅許会計士協会、スコットランド勅許会計士協会、アイルランド勅許会計士協会、英国勅許総務役・事務局長協会、勅許管理会計士協会、勅許公金融・会計協会に所属する者とされている⁽⁵⁴⁾。取締役は、これらの有資格者等のなかから適切な選任を行う義務がある。

会社総務役は、自然人でも法人でも就任することができる。また、会社総務役名は閲覧に供することができるよう、備置き義務がある (275条)。取締役と会社総務役とを兼務する者により行われることは許されない (280

条)。

このような規定を見ると、会社総務役は、取締役が健全かつ有効に機能するように努めることであり、法律、財務、ガバナンス、コンプライアンスに関し、専門家である立場から、取締役に対して、そういった各面に関わる情報提供やガイダンスを行う役割を有していると考えられる。

監査役と会社総務役の相違は、監査役が既に意思決定された結果が描写される計算書類等を調査して、それらが真実かつ適正な描写がなされているかどうかを、事後にチェックし監査するのに対し、会社総務役は財務処理を行うにあたってのアドバイスを行う役割を担っており、いわば会計行為の水際で、有効性が機能するように努める存在と考えられる。特に会計専門家には、その属性として独立した立場 (independent) で職務を果たすことが求められており、会計の透明性を高める役割を担う存在として、会社計算書類の作成の過程において、法令遵守に関するアドバイスなど行うものと考えられる。そのような存在はいずれの属性の会社にも必要と考えられるが、英国会社法は、私会社に対して会社総務役の設置は任意としている。これは、私会社の経済規模の社会に与える影響の軽微さと会社総務役設置にかかる経済的負担を考慮し

(54) Ibid., 273 Qualifications of secretaries of public companies. (1) It is the duty of the directors of a public company to take all reasonable steps to secure that the secretary (or each joint secretary) of the company-. (a) is a person who appears to them to have the requisite knowledge and experience to discharge the functions of secretary of the company, and. (b) has one or more of the following qualifications. (2) The qualifications are-. (a) that he has held the office of secretary of a public company for at least three of the five years immediately preceding his appointment as secretary;. (b) that he is a member of any of the bodies specified in subsection (3);. (c) that he is a barrister, advocate or solicitor called or admitted in any part of the United Kingdom;. (d) that he is a person who, by virtue of his holding or having held any other position or his being a member of any other body, appears to the directors to be capable of discharging the functions of secretary of the company. (3) The bodies referred to in subsection (2) (b) are-. (a) the Institute of Chartered Accountants in England and Wales;. (b) the Institute of Chartered Accountants of Scotland;. (c) the Association of Chartered Certified Accountants;. (d) the Institute of Chartered Accountants in Ireland;. (e) the Institute of Chartered Secretaries and Administrators;. (f) the Chartered Institute of Management Accountants;. (g) the Chartered Institute of Public Finance and Accountancy.

任意設置したものと考えられる。

公開会社は株式を公募できるという属性から会社の経済的規模に関係なく会社総務役を必置としている。それは、利害関係者が不特定多数の可能性を有していることに基因していると考えられる。

9. 導き出される結論

会計参与制度は、中小会社を対象として考案された任意の機関として創設された。この制度は、取締役と共同で計算書類等を作成することでその正確性を高めることを趣意としている。

会計参与に就任できる資格要件として公認会計士（監査法人）又は税理士（税理士法人）とされ、使用人の雇用契約ではなく、委任契約に拠っており、その立法趣旨（適正な計算書類の作成）に沿って行動できるよう、会計参与には権限が付与されている。

会計参与は計算書類の共同作成者であると言うことから、通説では内部機関とされている⁽⁵⁵⁾。しかし、常勤を想定して居らず、また委任契約で、しかも就任予定者は外部であり、取締役の業務執行の補助者ではないことから、また会計参与創設の趣旨に鑑みれば、その職責を果たす独立的立場にある者と捉えられる。

このことは、計算書類を作成するにあたって、会計参与は取締役と意見が一致しなければ、それを承認しないとの規定もあり、また、合意にいたるも、不適切さを残していれば、株主総会で意見を述べる機会が与えられていることから首肯される。

また、会計参与は会計専門家であることから、実際には指導的立場に立ち、会社法の規

定する会計の原則である、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従い、適時に、正確な会計帳簿の作成により、適正な計算書類に導く推進役と捉えられる。

このようなことから、会計参与は、取締役の恣意的な会計処理に対して牽制が働くと共に、会計全般に関して適正性の方向に、独立した立場から導く存在と考えられる。

まずその普及にあたるべき存在は、わが国法人274万社の88%の法人申告書作成に関与していることから税理士と考えられる。このことは、中小企業庁が実施した「中小企業における会計の実態調査」が示すように会計参与の受託の割合が81.3%からも肯ける。

会計参与への就任が期待される税理士の立場からみると、会計参与に就任することで、会社法会計から法人税申告まで、それぞれの法目的に則って、一貫して関与することができ、税理士の公共的使命である適正納税の実現を支援する体制が法律上において明文化されたと位置づけられる。わが国法人税法は確定決算主義を採用しており、会社法会計による当期利益（又は当期損失）をもとに法人税法計算がなされることも計算の一貫性を促す役割を果たしている。

そう考えると、税理士は、国家から適正申告の実現を付託された税務代理（税理士法2条1項）であり、法人税計算にあたり、拠るべき会社法会計が正確になされる必要がある。会計参与に就任した場合、その有する権限により、これまで以上に適正納税実現の実務が拡充されることになる。このことは、取締役が法令・定款を忠実に遵守し、法人税法を遵守した適正申告に導く権限が増したと考えられる。

これまでも、確定決算主義によって、会社

(55) 浜田道代「第6節会計参与」、落合誠一編『会社法コンメンタール8』商事法務2014年、358-359頁参照。

法・会社計算規則等に拠り確定した計算書類のもとに法人税法上の税務計算によって申告するとの法規範は存在したものの、会社法上、税理士に会計の専門家の立場は明文化されていなかった。

もっとも、税理士法2条2項業務には税理士業務に付随して財務書類の作成、会計帳簿の記帳代行その他財務に関する事務を業とするとの規定はあるものの、それはあくまでも、税理士業務に付随しての立場であり、会計参与の職務権限である、いつでも、会計帳簿又はこれに関する資料の閲覧・謄写する権限、計算書類の作成で意見が一致しないときに、それを会計参与報告に記録し株主総会で意見を述べるなどできるなどの権限を有していない。このような権限を有する会計参与には、会社に対する責任と第三者に対する責任を負う。会社に対する責任は過失責任であり、第三者に対する責任もその職務を行うについて悪意又は重大な過失があったときは、これによって第三者に生じた損害賠償責任を負うとされている。税理士法が故意に真正の事実反して税務代理若しくは税務書類の作成をしたときは税理士業務の停止または禁止されるのであって、税理士にとってはむしろ強行法規としての業法に厳しい定めがある。

会計参与の普及に関し、制度面にふれて結びとする。

英国会社総務役（資格要件は弁護士、勅許会計士）は会社法上の私会社（非公開会社）は任意とし、公開会社に対してはその設置を

義務づけている。

わが国の会計参与は英国会社総務役の職務と類似していると考えられることから、会計参与の設置に関し、非公開会社はこれまで通り任意とし⁽⁵⁶⁾、公開会社⁽⁵⁷⁾のなかの大会社⁽⁵⁸⁾（監査役会又は監査委員会、会計監査人の設置がなされている）以外には義務づけるとしてはどうだろうか。

英国の場合、法令遵守のアドバイザーとして会社総務役制度があり、二次的な機関として監査役（資格要件は勅許会計士）制度があり、この機関は公開会社のみならず私会社（非公開会社）にも、一部の小規模会社以外にはその設置を義務づけている。

計算の法令遵守のエンフォース機能として、会社法はすべての株式会社に決算公告を義務づけている。しかし、わが国中小会社の決算公告はほとんど進展していない。そこで、法務省はこの実施の有無を確認する手段を講じるとのメッセージを中小会社に発してはどうだろうか。決算公告を遵守すべきとのメッセージは会計参与への委任の動機に繋がるのではなかろうか。

実際に、英国では大会社から中小会社に至まで会社登記所への年次報告書等の公告が履行されている⁽⁵⁹⁾。これは履行しない者にアラームを発する体制を構築したことによる⁽⁶⁰⁾。

中小会社の決算公告が進めば、それをステークホルダーに信用供与するというスキームが形成される。なかでも、会計参与設置会社の計算書類は信頼にたるとの評価が拡大すれ

(56) 非公開会社では会計参与を設置すれば監査役を置かなくてよいこととされている。（会社法327条2項但し書）。

(57) 会社法2条5号に規定される公開会社。

(58) 会社法2条6号に規定される大会社。

(59) <https://www.gov.uk/government/statistics/companies-house-public-targets-performance-2014-2015> Accounts compliance rate (99.1%) Annual Returns compliance rate (98.3%)

(60) <https://www.gov.uk/government/statistics/late-filing-penalty-statistics-2015-2016>

ば、既に一部の金融機関において金利優遇などの施策を打ち出していることから、さらなる金融円滑化が期待できる。

税理士への周知事項としては、税務顧問として関与している場合においても、会計参与に就任することを会社法は制限していないことを啓蒙することが必要ではなかろうか。

また、法人税法に規定される確定決算主義の立場からみると、法人税法は会社法と深い関係を有している。これに着目し、法人税申告書においても、参考事項として、会計参与設置の有無を明記することにはどうだろうか。

会計参与制度は未だ本格的に定着をしていない。今後もこの機関についての研究を深めたい。

参考文献

[日本語文献]

- 伊豫田隆俊『フランス監査制度論』同文館（2000年）
上田貞次郎『株式会社論』日本評論社（1944年）
浦野雄幸『株式会社監査制度論』商事法務（1970年）
落合誠一編『会社法コンメンタール8』商事法務（2014年）
河崎照行編『ネットワーク社会の税務と会計』中央経済社（2011年）
神戸大学会計学研究室編『会計学辞典』同文館（2001年）
河野勉・高田順三『融資担当者は新会計基準のココをみる』金融財政事情研究会（2013年）
小町谷操三『イギリス会社法概説』有斐閣（1962年）
酒巻俊雄『大小会社の区分立法』学陽書房（1986年）
酒巻俊雄「会計参与制度の問題点と課題」『判例タイムズ1158』（2004年）
鈴木竹雄『商法とともに歩む』商事法務（1977年）
高田順三「会計参与制度の趣旨と意義」『税経通信 Vol.59』（2004年）

- 武田昌輔『法人税回顧六〇年』TKC出版（2009年）
中央監査法人訳『モントゴメリーの監査論』中央経済社（1998年）
中小企業庁「平成24年度中小企業における会計の実態調査報告書」（2013年）
都留重人訳『シャウプ勧告全文』日本経済新聞社（1949年）
日本税理士会連合会編『新税理士法』税務経理協会（2002年）
浜田道代編『日本会社立法の歴史的展開』商事法務（1999年）
山浦久司『英国株式会社社会会計制度論』白桃書房（1993年）
松沢智『税理士の職務と責任』中央経済社（1996年）

[外国語文献]

- <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2006/Companies Act 2006>
<https://www.gov.uk/government/statistics/companies-house-public-targets-performance-2014-2015>
<https://www.gov.uk/government/statistics/late-filing-penalty-statistics-2015-2016>
<https://www.gov.uk/company-tax-returns/overview>
* 上記参考文献の検索日は2015年11月1日現在。