

会計参与制度について

伊藤 龍 峰

はじめに

今年5月に施行が予定されている新会社法において、新たに会計参与制度が創設された。会計参与制度は、商法上、長年の懸案事項であった中小会社の計算書類の正確性強化¹⁾の役割を担うものとして導入されたものである。わが国では、中小会社の計算書類の正確性ないしは適正性の担保のための方策として、1990年の商法改正の際に、税理士を含む会計専門家による「限定監査」、「簡易監査」あるいは「調査」として、その導入が図られようとした経緯があるが、結果として制度化されるには至らなかった。「限定監査」であれ、「簡易監査」であれ、あるいは「調査」であれ、監査とは異なるレベルの保証形態を導入するという、そしてその実施主体として税理士を想定しているということに対して、公認会計士協会をはじめとして、多くの団体の理解が得られなかったことが実現しなかった原因だったようである。

今回の会計参与制度の導入の審議に当たっては、さほどの反対意見がみられ

1) 本稿では、「正確性」の用語を使用しているが、「間違いがない」という意味で用いているわけではない。会計参与制度に関わる論考等を見ると、「適正性」の用語を用いているケースが多いようであるが、その場合の「適正性」が意味するところは、あくまでも会社が作成する計算書類の内容が、より適正な方向に強化されているという程度の意味合いのもので、監査論上の「適正性」の意味で用いられているわけではないことは言うまでもない。本稿での「正確性」も、より正確な方向に強化されているという意味で用いている。なお、「適正性」ではなく「正確性」を用いたのは、あえて、用語のまぎらわしさを排除するためである。

なかったようであるが、なぜであろうか。大きな理由としては、会計参与は会社の内部機関としての立場から計算書類の作成に関与することで正確性を強化しようとする構造形態を採っており、そのため、外部監査人による計算書類の適正性ないしは適法性に対する信頼性担保という、監査の枠組みとは明確に異なる新しい概念で創設されていること、また、多くの中小会社の現状は、税理士や個人の公認会計士に会計業務が委ねられているという実態に鑑み、そのことをさらに活用する形で計算書類の正確性の強化が考えられていること等が挙げられるであろう。計算書類の信頼性担保のための手段の多様化が図られたということであろうか。

以下では、会計参与が計算書類の正確性強化に貢献するためのものとして、新会社法ではどのように制度設計されているかについて概観するとともに、中小会社が会計参与を導入することで考えられる影響について、若干の考察を加えることにしたい。

I. 会計参与制度の概要

(1) 会計参与の設置

会計参与は、主として中小会社の計算書類の正確性強化の期待を担って、新会社法において導入されたものである²⁾。会計参与は、取締役（委員会設置会社では執行役。以下同じ）と共同して、計算書類およびその付属明細書、臨時計算書類ならびに連結計算書類を作成することを職務としており（374条1項）、すべての株式会社は、機関設計の如何に関わらず、定款の定めによって会計参与を置くことができる（326条2項）³⁾。なお、会計参与を置く会社を会計参与設置会社という（2条8項）。

2) 会計参与制度は、主として会計監査人制度を導入していない会社の計算書類の正確性に対する信頼性強化のための制度として創設されている。もちろんあらゆる機関設計の会社においても会計参与設置会社になることはできるが、会計監査人設置会社では会計参与は導入されないであろうと考えられる。このような会社では、会計監査人が計算書類の適法性が担保されるからであり、そのため、会計参与を導入する意義がないからである。本稿では、中小会社だけへの導入を念頭に置いて述べている。

3) 原則として、会計参与の設置は任意であるが、株式譲渡制限会社において委員会設置会社でない取締役会設置会社が監査役を置かない場合には、会計参与の設置が必要とされている（327条2項）。

(2) 会計参与の資格・選任等

① 資格および兼任の禁止

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らない(333条1項)。監査法人又は税理士法人が会計参与に選任された場合は、社員の中から会計参与を選定し、当該会社に通知しなければならない(同条2項)。ただし、兼任禁止規定によって、当該会社又はその子会社の取締役、監査役、執行役、支配人その他の使用人および会計監査人は会計参与となることはできない(同条3項1号、337条3項2号)。もし、会計参与とこれらの者との兼務を認めるとなると、会計参与としての専門性や独立性が損なわれることになり、あるいは、結果としていわゆる自己監査になってしまい、そのため、監査の実効性が疑問視されることになるからである。また、公認会計士または税理士で業務停止の処分を受け、その停止の期間を経過しない者(333条3項2号)、および税理士法第43条(業務停止)の規定により同法第2条第2項(税理士の業務)に規定する税理士業務を行うことができない者(同条3項3号)も会計参与となることはできない。

② 選任と解任

会計参与の選任および解任は株主総会の決議による(329条1項、339条1項)。また、委員会設置会社においては、会計参与の選任および解任の議案は、指名委員会がその内容を決定する(404条1項)。会計参与は、自己の選任・解任・辞任について株主総会で意見を述べることができる(345条1項)。会計参与を解任された者は、その解任について正当な理由がある場合を除き、会社に対して解任により生じた損害の賠償をすることができる(339条2項)、ことになっている。また、会計参与を辞任した者は、辞任後最初に召集される株主総会に出席して、辞任した旨およびその理由を述べることができ(345条2項)、辞任した会計参与のこのような権利を保護するために、取締役は、当該会計参与に対し辞任後最初の株主総会に関する招集の旨、日時および場所を通知しなければならない(345条3項)。

会計参与の解任・辞任に関するこれらの規定は、その地位を強化することで会計参与の取締役に対する独立性の確保を図ったものと考えられる。

なお、会社は、会計参与が欠けた場合又は定款で定めた員数を欠くこととなるときに備えて補欠の会計参与を選任することができる（329条2項）。また、会社法上は、会計参与の員数に関する規定はないため、会社は会計参与の員数については定款で自由に設定できると解される。

③任期

会計参与の任期は取締役の任期規定を準用している。そのため、取締役の任期は原則として選任後2年とされている（332条1項）関係上、会計参与の任期もかかる規定に準じて2年と解されている。ただし、会計参与設置会社が会計参与を置く旨の定款の定めを廃止する定款の変更をした場合には、会計参与の任期は、当該定款の変更の効力が生じた時に満了することになる（334条2項）。

ただ会社法は、取締役の任期に関しては特別規定を設けている。すなわち、いわゆる株式譲渡制限会社（委員会設置会社を除く）においては、定款によって取締役の任期を選任後10年以内まで伸張できると規定しており（332条2項）、かかる規定によって、会計参与の任期も10年以内までとすることができることになっている。また、委員会設置会社の会計参与の任期は1年である（同条3項）。

④報酬

会計参与の報酬は、定款にその額が定められていない場合は、株主総会の決議によって定められることになる（379条1項）。また、会計参与が2名以上の場合であって、各会計参与の報酬について定款の定め又は株主総会の決議がなされていないときは、定められた報酬の範囲内で会計参与間の協議によって決定することになる（379条2項）。また、会計参与は、株主総会において自己の報酬について意見を述べる事ができる（379条3項）。なお、委員会設置会社においては、会計参与の報酬は報酬委員会が

決定する（404条3項）ことになる。

このような会計参与の報酬に関する規定は、取締役会で恣意的に決定されてしまう危険性を回避するためであり、また、かかる報酬内容が定款に規定されていない場合は、定款を変更することの煩雑さを省略するために、株主総会での決議事項とされたのであろう。

⑤登記

会計参与の設置は登記事項（911条3項16号）となっている。会社が会計参与設置会社である旨、会計参与の氏名、名称および会計参与が定めた計算書類を備置く場所を登記しておかなければならない。会計参与の設置を登記事項としたのは、計算書類の正確性の強化を支えるための重要な情報である⁴⁾と考えられているからである。

II. 会計参与の職務

(1) 計算書類の作成

前述のように、会計参与は、取締役と共同して計算書類およびその付属明細書、臨時計算書類ならびに連結計算書類を作成することを職務とする（374条1項）。さらに、会計参与はこれら以外に、会計参与報告書⁵⁾を作成しなければ

4) 別冊商事法務編集部編，pp. 30～31。

5) 会社法施行規則案65条によれば、会計参与報告書は以下の事項を内容としなければならないとされている。（一部略）

- 一 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
- 二 計算関係書類のうち、会計参与が作成したものの種類
- 三 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
- 四 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
- 五 前号に規定する資料が次に掲げる事由に該当するときは、その旨及びその理由
 - イ 当該資料が著しく遅滞して作成されたとき
 - ロ 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
- 六 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
- 七 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
- 八 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

ばならない（374条1項）。会計参与報告書とはどのような内容のものであるかについては、法務省令で定めることになっている。なお、計算書類⁶⁾とは以下のものをいう（435条2項）。

（イ）貸借対照表

（ロ）損益計算書

（ハ）その他株式会社の財産及び損益の状況を示すために必要かつ適当なものととして法務省令で定めるもの

会計参与が取締役と共同して作成する書類の中には会計帳簿は含まれていない。会計参与制度の目的が計算書類の正確性の強化にあるのであれば、会計参与が会社の会計帳簿の記載に関しても何がしかの関与をすることが、かかる目的を達成するためには必要条件となるのではないだろうか。そのためには、たとえ会社法上に明確な規定がなくとも、会計参与は、単に計算書類の作成にだけ関与するのではなく、その職務の範疇にあるものとして、会計帳簿の作成時における正確性についても注意を払わなければならない責任があると考えられるのである。

ところで、会計参与は取締役と共同して計算書類を作成するとされている点であるが、この場合の「共同して」の意義が明確になっているとはいえない。「共同して」とは、取締役は、会計参与と共同の意思に基づいて計算書類を作成することである⁷⁾、と解されているようであるが、このことを厳格に解釈すれば、会計参与設置会社では、取締役が単独で作成した計算書類は有効ではないということになる。したがって、会計参与設置会社であるにもかかわらず、会計参与が作成に関与しなかった場合や、経営者が会計参与の承認を得ていない計算書類を作成した場合は、たとえ取締役がかかる計算書類を総会に提出して承認を得たとしても、もともと無効な計算書類に総会が承認を与えたに過ぎないと考えられるため当該計算書類は確定しない⁸⁾、ことになる。このように

6) 会社法施行規則案65条は、法435条2項に係る書類を、①成立の日における貸借対照表、②各事業年度に係る計算書類及びその付属明細書、③臨時計算書類および④連結計算書類と定義し、これらを「計算関係書類」と称している。

7) 相澤哲編，p. 136。

8) 別冊商事法務編集部編，p. 30。

会計参与と取締役との意見が一致しない場合は、もともと計算書類の作成責任は取締役にあり、会計参与が取締役の作成責任まで負担することはできないという関係にあるため、会計参与が辞任するか、あるいは、取締役が会計参与を解任するかの対応を取らざるを得ないことになるであろう。そのため、会計参与が辞任するか、あるいは取締役が会計参与を解任した場合は、取締役は補欠の会計参与を新たに正規の会計参与とするか、臨時株主総会を開催して新たに会計参与を選任するか、もしくは定款を変更して会計参与を設置する旨の規定を削除するかの対応を取ることになる。補欠の会計参与を正規の会計参与とした場合、または新たに会計参与を選任した場合は、当該会計参与と共同して計算書類を作成することになるが、会計参与の定款規定を削除した場合は、もはや会計参与設置会社ではなくなるため、かかる問題は生じないことになる。

また、会計監査人が置かれている会計参与設置会社においても、会計参与と取締役とが意見が一致しない状況にある計算書類に対して、会計監査人が適法意見を表明し、取締役会で計算書類が確定したとしても、上述と同様の理由から、やはりその確定は無効であると考えなければならないであろう。

(2) 計算書類の作成に必要な権限

会計参与には、会計帳簿・資料（電磁的記録も含む）の閲覧・謄写する権利、およ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権利が与えられている（374条2項）。また会計参与の職務執行にあたって必要であれば、子会社に対しても会計に関する報告を求め、又はその業務および財産の状況を調査することができる（同条3項）とされている。ただし、子会社は正当な理由がある場合は、これを拒否できることになっている（同条4項）。

また、会計参与は、計算書類を承認する取締役会に出席しなければならないが、会計参与が必要があると認めるときは取締役会において意見を述べなければならない（376条1項）。そのため会社は、会計参与の取締役会出席権を確保するために、取締役会の開催日の1週間前までに会計参与に対しその通知をしなければならない（同条2項）。また、取締役会は取締役全員の同意がある場合には召集手続きを省略することが認められている（368条2項）が、会計参与設

置会社が召集手続きを省略する場合には、会計参与（会計参与が複数の場合は全員）の同意が必要である（376条3項）。

（3）計算書類の保存と開示

会計参与は、会社とは別に、計算書類および会計参与報告書を会計参与の事務所等の会計参与が定めた場所に5年間備置かなければならない（378条1項）。会計参与設置会社の株主および債権者は、会計参与に対して会計参与設置会社の営業時間内であれば、いつでも計算書類および会計参与報告書の閲覧・謄写の請求ができる（同条2項）ことになっている。

このように、会計参与に会社とは別に計算書類の保存と開示の義務を負わせる理由としては、株主や債権者が直接に会社内に立ち入り計算書類の閲覧・謄写を請求する気まずさを解消するための措置であるとともに、取締役による計算書類の改竄等を防止する目的を持たせた⁹⁾ものである。このような規定を置くことで、計算書類の開示についての実効性を強化しようとするのである。

（4）監査役等への報告義務

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、監査役会または監査委員会に報告しなければならない（375条）。

取締役の不正行為や違法行為に対する監視は、本来は、監査役の業務監査の範疇に属す機能と考えられる。そのために、もし会計参与がかかる事実を発見した場合は、監査役等に報告する義務を課すことで会計参与と監査役等との事後の責任関係を明確にしようとしたものであろう。

（5）株主総会での意見陳述権と説明義務

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について意見

9) 別冊商事法務編集部編，p. 30。

を述べることができる（345条1項）。また、会計参与は、計算書類の作成にあたって取締役と意見が異なるときも、株主総会において意見を述べることができる（377条1項）。さらに、会計参与は、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ときは、正当な理由がある場合を除いて、当該事項についての必要な説明をしなければならない（314条）、ことになっている。

会計参与の説明義務に関しては、たとえ株主総会で会計参与が作成に直接的には関与していない会計帳簿に関する説明の要求が株主からあったとしても、会計参与は、その説明をしなければならない義務があるであろう。そのため、会計参与の説明義務の範囲は、計算書類とその作成に関わる事項だけというだけでなく、会社が行った会計行為の全般に及ぶと考えなければならないのではないと思われるのである。

（6）会計参与の責任

会計参与は計算書類を作成する役割を持った会社の機関であり、会計参与は会社および第三者に対して取締役と同様の責任を負っている。すなわち、会計参与がその任務を怠ったことによって会社に損害を与えた場合は、その損害についての賠償責任を負うことになり（423条1項）、悪意または重大な過失によって第三者に損害を与えた場合も、第三者に対して賠償責任を負う（429条1項）ことになる。また、会社に対する会計参与の責任は、株主代表訴訟の対象にもなる（847条）。

会社法は、会計参与が法令または定款に違反した場合、当該職務を行うに際して善意かつ重大な過失がないと認められる場合には、その損害賠償額については、株主総会の特別決議によって会計参与の報酬を基準として2年分までを限度に免除することができるとしている（425条1項）。しかしながら、会計参与に対するこのような責任の一部制限ないしは免除については制度的な問題があるように思われる。すなわち、会計参与は「取締役と共同」して計算書類を作成するのであり、その意味で、会計参与には計算書類の作成権限がある。そうであるならば、会計参与に対する責任関係は、代表取締役または取締役と同じ措置（代表取締役は6年分、取締役は4年分、社外取締役は2年分）をすべ

きであると考えられが、会社法では、会計参与に対しては、社外取締役と同じ責任関係として規定している。しかしながら、社外取締役には、単に取締役に対する監視・監督の機能が与えられているに過ぎず、会計参与が持つ計算書類の作成権限に相応するような業務執行の権限は付与されていないのであるから、会計参与の責任関係を社外取締役と同列に措置するべきではなく、会計参与は、業務執行権限を持つ代表取締役ないしは取締役と同じ立場にある者として考えなければならないのではないだろうか。会社法におけるかかる措置は、制度上の整合性を欠く¹⁰⁾と言わなければならないであろう。

第三者に対する損害賠償責任については、取締役の第三者に対する損害賠償責任に加えて、会計参与もかかる責任を負わなければならない。第三者に対する責任は、会社に対する責任とは異なり損害賠償額の制限や免除の措置はない。このことから、会計参与は、債権者によって実質的な損害回復のための対象となる可能性が高いといわなければならないであろう。なお、会計参与には、以上のような責任関係以外にも、会社法上の罰則規定¹¹⁾が適用されることは言うまでもない。

結びに代えて：会計参与制度の影響

以上述べてきたように、会計参与は、取締役と共同して計算書類の正確性に対する信頼性強化の役割を担うものとして新設された制度である。会計参与は会社の機関設計の如何に関わらず、どのような会社においても任意に設置できるものであるが、現実問題としては、会計参与を設置する会社は中小会社に限られるであろう。会社法においても、大会社はその機関設計の如何に関わらず、会計監査人が強制設置されなければならないからであり、そのため、大会社は会計監査人に加えて会計参与を設置することはないと考えられるからである。会計参与制度はその設置会社に対してはもちろん、多方面に影響を与えること

10) 藤原俊雄, p. 24に同旨のことが指摘されている。

11) 会社法上の罰則規定としては、特別背任罪(960条1項3号)、会社財産を危うくする罪(963条2項)、虚偽文書行使の罪(964条1項1号)、贈収賄罪(967条1項1号)、利益供与罪(970条1項)がある。

になることが想定される。以下では、それらの中から、代表的なものも取り上げて結びに代えることにしたい。

(1) 資金調達への影響

中小会社が会計参与制度を導入して、計算書類の正確性が強化されるようになれば、金融機関もより積極的に中小会社の資金調達需要に応えようとすることが予想される。そのため、金融機関のこのような対応が会計参与制度の普及や整備を促すことになると考えられる。

(2) コンプライアンスへの影響

中小会社の中には、不正や違法行為が横行しているケースが少なくないと言われている。計算書類にしても、会社の経済的実態とはおよそかけ離れた内容のものが経営者によって作成されているとも言われている。経営者のこのような経営姿勢は、従業員の行動にも影響を与えることは容易に想像できることである。会計参与制度の導入は、このような状況にある中小会社に対し、より正確な計算書類の作成という領域だけにとどまらないで、経営者のコンプライアンスに対する姿勢の向上にも密接な関係を有することになるのではないかと考えられるのである。

(3) 税理士の会計専門家としての位置付けと職域の拡大化

税理士法は、税理士の業務について、税務代理・税務書類の作成・税務相談を主たる業務（税理士法2条1項）としており、会計に関する業務は、税理士業務に付随する業務（同法2条2項）として規定されているに過ぎない。そのため、従来から税理士を会計専門家として捉えるかどうかについては意見が分かれるところであった。しかしながら、今回の会計参与制度の創設によって、税理士も公認会計士と同様に会計参与の有資格者としての法的な認知を得ることとなり、税理士も会計専門家として位置づけられることになったと考えられるのである。もちろん残された問題点はあるが、少なくとも会社法上は、公認会計士と同じ立場で会計業務を主たる業務とする会計専門家となったのであ

り、その意味で、税理士の職域の拡大化が図られた結果となっている。このことは税理士にとって制度面での大きなメリットであると考えられる。

(4) 「中小企業の会計に関する指針」の制度上の基盤確立

2005年8月、日本税理士会連合会・日本公認会計士協会・日本商工会議所・企業会計基準審議会の4団体から「中小企業の会計に関する指針」が公表されている。この指針は、設定目的として、「とりわけ、会計参与が取締役と共同して計算書類を作成するに当たって拠ることが適当な会計のあり方を示すものである」¹²⁾ ことを明示しており、中小会社の計算書類作成の際の「公正な会計慣行」を提供することを予定して制定されたものである。もちろん、法務省令によって、「中小企業の会計に関する指針」がどのように位置付けられるかにもよるが、会計参与制度が会計制度の基盤の確立に与えた影響として特筆しなければならないであろう。

12) 日本税理士会連合会他、「総論目的3 本指針の目的」。

【参考文献】

1. 秋坂朝則「徹底解説 会社法 第9回 会計参与・監査役・会計監査人」,『週間経営財務』平成17年7月11日号。
2. 秋坂朝則「会計参与の意義と問題点」, 民事法情報, 2005年, 224号
3. 相澤哲「『会社法』の概要」,『JICPAジャーナル』2005年11月号。
4. 相澤哲編「一問一答 新・会社法」, 商事法務。
5. 大田達也「『新会社法の実務』総合解説」,『週間経営財務』平成17年8月8日号。
6. 奥山章雄他「『会社法制の現代化に関する要綱案(案)』をめぐって(その1)」,『JICPAジャーナル』2005年11月号。
7. 高橋裕次郎『新会社法はこうなる』, 三修社。
8. 日本税理士会連合会他『中小企業の会計に関する指針』。
9. 藤沼亜起「会社法の制定と日本公認会計士協会の対応」, 商事法務NO. 1744。
10. 藤原俊雄「新会社法における会計参与制度」, 税経通信2006年1月号。
11. 別冊商事法務編集部編『別冊商事法務No. 288 会社法制現代化の概要』。
12. 宮島司『新会社法エッセンス』, 弘文堂。
13. 森金次郎「中小会社の会計の適正化への対応」, 商事法務NO. 1744。
14. 弥永真生『リーガルマインド会社法第9版』, 有斐閣。