

会計参与制度の論点と展望

目次

- 一 はじめに
- 二 会計参与制度の概要と意義
- 三 会計参与制度の課題と方向性
- 四 おわりに

葭田英人

## 一 はじめに

会社法制の現代化に伴い、株式会社と有限会社について同一の会社類型として規律し、中小規模の閉鎖会社を想定した有限会社制度を廃止して株式会社に統合した。さらに、最低資本金制度を廃止し、株式会社の機関設計の柔軟化を図るなど、会社法制は大きく変わることとなった。なかでも会計参与制度は、中小会社の計算書類の信頼性を向上させるために新たに導入された制度である。

昭和六十一年に公表された「商法・有限会社法改正試案」において、中小会社を対象として、外部の会計専門家による簡易な会計監査を行う会計調査人制度の導入が検討された。しかし、平成二年の商法改正においては、最低資本金制度の導入は実現したが、登記所における計算書類の公開および会計調査人制度については制度化には至らなかった。その後、インターネットで開示する電子公告による計算書類の公告が認められた。しかし、取引の安全の確保と会社債権者保護の観点から、公開される会社の計算書類の適正性に対する信頼が確保される必要がある。そこで、会社の計算書類に対する適正性を担保するために導入された制度が会計参与制度である。

なお、会計参与制度と会計調査人制度の違いは、①計算書類の共同作成（内部）と簡易監査（外部）、②任意設置と強制設置、③公認会計士協会と税理士会との市場競争と職域闘争などであることから、<sup>(1)</sup>会計調査人制度は実現を見るに至らなかったが、会計参与制度は多数の賛成を得て導入されることになった。

さらに、中小会社の会計基準をめぐっては、平成一四年六月に中小企業庁から「中小企業の会計に関する研究会報告書」が公表され、平成一四年一二月に日本税理士会連合会から「中小会社会計基準の設定について」、また、平成一五年六月に日本公認会計士協会から「中小会社の会計のあり方に関する研究報告について」が相次いで公表され

た。しかし、複数の基準が併存したのではかえって混乱することから、中小会社の計算書類が統一的な会計基準に基づくものであることが必要であった。そこで、複数ある基準を統合化したものとして、日本税理士会連合会、日本公認会計士協会、日本商工会議所ならびに企業会計基準委員会の民間四団体により、平成一七年八月に公表された「中小企業の会計に関する指針」は、中小会社の会計のあり方を示すものであり、会計参与が計算書類を作成するに当たり、拠ることが適当な会計処理をするための判断基準となるものである。

また、大会社は会計監査人を置かなければならないが（会社法三二八条）、大会社以外の株式会社でも、定款の定めにより任意に会計監査人を置くことができる（会社法三二六条二項）。しかし、中小会社において会計監査人の任意設置が認められても、多くの中小会社にとっては、会計監査人監査の利便性よりも会計参与の利便性のほうが高いといわれているが、この制度が定着するかどうかという問題がある。このような視点から、会計参与制度の課題となる論点について検討し、会計参与制度を機能化させるための方策とあり方を考察することが本稿の目的である。

## 二 会計参与制度の概要と意義

### 1 会計参与制度の内容

#### (1) 会計参与の要件

会計参与は、株式会社の取締役または執行役と共同して計算書類等を作成する業務執行機関であり、会社の規模や機関設計にかかわらず、定款により任意に設置することができる（会社法三二六条二項）。ただし、監査役の省略が認められていない取締役会設置の株式譲渡制限会社において、会計参与を設置する場合には、監査役および監査役会

または委員会の設置義務はない（会社法三三二七条二項但書）。しかし、特例有限会社および持分会社は、会計参与を設置することができない。会計参与の選任は、株主総会の普通決議により行われ、補欠の会計参与を選任することもできるが（会社法三三九条一項・二項・三四一条）、設立の際には、発起人または創立総会により選任される（会社法三八条二項一号・八八条）。

会計参与は、公認会計士もしくは監査法人または税理士もしくは税理士法人でなければならないが（会社法三三三条一項）、①株式会社またはその子会社の取締役、監査役もしくは執行役または支配人その他の使用人、②業務の停止の処分を受け、その停止期間を経過しない者、③税理士法の規定により税理士業務を行えない者は、会計参与になることはできない（会社法三三三条三項）。なお、顧問税理士は委任契約であり、会計参与の独立性が害されることはないので、欠格事由に該当しない限り、顧問税理士のまま会計参与になることができるとされている。ただし、会計監査人と会計参与とは性質が異なるので、両方を併設することはできないが、同一人が兼務することはできない（会社法三三七条三項二号）。

また、会計参与の任期は、原則として二年であるが、定款または株主総会の決議により短縮できる。ただし、株式譲渡制限会社においては、定款により一〇年まで伸長することができ、委員会設置会社では原則一年である（会社法三三四条一項）。なお、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、三三四条一項）。さらに、いつでも株主会計参与の任期は、その定款の変更の効力が生じたときに満了する（会社法三三四条二項）。さらに、いつでも株主総会の普通決議で会計参与を解任することができ（会社法三三九条一項・三四一条）、会計参与は、株主総会において、会計参与の選任もしくは解任または辞任について意見を述べることができる（会社法三四五条一項）。

会計参与の報酬は、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（会社法三七九条一項）。

また、会計参与を設置した場合には、その旨ならびに会計参与の氏名または名称、および計算書類等の備置場所を登記しなければならない（会社法九二一条三項一六号）。

(2) 会計参与の職務と権限

会計参与は、取締役（委員会設置会社においては、執行役）と共同して、計算書類等（計算書類およびその附属明細書、臨時計算書類、連結計算書類）および会計参与報告を作成しなければならない（会社法三七四条一項・六項）。また、いつでも、会計帳簿またはこれに関する資料（書面または電磁的記録）の閲覧または謄写をし、さらに取締役（委員会設置会社においては、執行役および取締役）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ことができる（会社法三七四条二項・六項）。このほか、その職務を行うために必要があるときは、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、または会計参与設置会社もしくはその子会社の業務および財産の状況の調査をすることができる（会社法三七四条三項）。

なお、会計参与が、取締役（委員会設置会社においては、執行役）と意見が異なることにより計算書類等を作成することができない場合には、辞任をして、株主総会においてその旨および理由を述べるか（会社法三四五条二項）、辞任せずに、株主総会において意見を述べることもできる（会社法三七七条一項）。

また、会計参与は、その職務を行うに際して取締役（委員会設置会社においては、執行役または取締役）の職務の執行に関し、不正の行為または法令も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、株主（監査役設置会社においては監査役、監査役会設置会社にあつては監査役会、委員会設置会社では監査委員会）に報告しなければならない（会社法三七五条）。したがって、会計参与は、報告義務を怠り会社に損害を与えた場合には損害賠償責任を負う。

取締役会設置会社の会計参与は、計算書類等の承認に係る取締役会に出席し、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（会社法三七六条一項）。また、取締役会の招集権者は、取締役会の日の一週間前までに、各会計参与に対して招集通知を発しなければならない（会社法三七六条二項）。さらに、取締役（監査役会設置会社においては、取締役および監査役）の全員の同意により、招集の手続を経ることなく取締役会を開催するときは、会計参与と全員の同意を得なければならない（会社法三七六条三項）。また、会計参与は、取締役、監査役および執行役同様、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、正当な事由がある場合を除き、その事項について必要な説明をしなければならない（会社法三一四条）。

さらに、会計参与は、各事業年度の計算書類およびその附属明細書ならびに会計参与報告については定時株主総会の日の一週間（取締役会設置会社においては、二週間）前の日から五年間、法務省令に定める臨時決算日における臨時計算書類および会計参与報告については作成日から五年間、会計参与が定めた場所（公認会計士または税理士の事務所等）に備え置かなければならない（会社法三七八条一項）。なお、会計参与設置会社の株主および会社債権者は、その会社の営業時間内はいつでも会計参与に対し、計算書類およびその附属明細書ならびに会計参与報告の書面または電磁的記録の閲覧・交付の請求をすることができる（会社法三七八条二項）。

### (3) 会計参与の責任

会計参与は、その任務を怠ったときは、株式会社に対し、これによって生じた損害を賠償する責任を負う（会社法四二三条一項）。この責任は、過失責任であるが、総株主の同意がなければ免除することはできない（会社法四二四条）。ただし、会計参与は、社外性を有するので社外取締役同様、職務を行うにつき善意でかつ重大な過失がないときは、賠償の責任を負う額から報酬等の二年分を控除して得た額を限度として、株主総会の特別決議により免除する



ことができる（会社法四二五条一項）。また、会計参与の会社に対する責任は、株主代表訴訟の対象となる（会社法八四七条）。

さらに、会計参与は、その職務を行うにつき悪意また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（会社法四二九条一項）。また、会計参与は、計算書類およびその附属明細書、臨時計算書類ならびに会計参与報告に記載し、または記録すべき重要な事項についての虚偽の記載または記録をしたときは、注意を怠らなかつたことを証明しない限り、第三者に生じた損害賠償責任を免れない（会社法四二九条二項二号）。なお、会計参与が、計算書類等に虚偽の記載または記録をしたときは、百万円以下の過料が科される（会社法九七六条七号）。

## 2 会計参与制度の機能

会社法制の現代化に伴い、最低資本金制度が廃止され、株主有限責任制度の下で会社債権者保護を図るには、会社の適正な財務情報の開示が重要となる。計算書類の信頼性および適正性を担保することを目的とする制度として、会計参与制度は導入された。

会計参与制度の具体的な機能として、つぎのような事項を挙げることができる。①会計の専門家である会計参与が、計算書類の作成に関与し、信頼性の高い計算書類を作成して開示することにより、金融機関や取引先との取引の円滑化に寄与する可能性があるばかりではなく、会社自体の経営実態を正確に把握することができ、経営の効率化や強化を図るうえにおいて不可欠のものである。また、②取締役や執行役による計算書類の作成や、株主総会における説明および金融機関に対する決算の説明の労力が軽減され、取締役や執行役が経営に専念することができる。さらに、③会計

参与は、取締役や執行役の不正行為、法令もしくは定款に違反する行為を発見した場合には、株主（監査役設置会社においては監査役、監査役会設置会社では監査役会、委員会設置会社にあつては監査委員会）に報告しなければならない報告義務がある。そして、④会計参与が取締役や執行役と共同で計算書類を作成しても、後日、会社が虚偽記載や改ざん等を行うことを抑止し、計算書類の信頼を高めるために、会計参与は、取締役や執行役とは別に計算書類を五年間保存し、株主や会社債権者にいつでも開示する職務を担っている。このように、会計参与制度は、経営の効率化や強化、株主利益の確保および会社債権者の保護を目的として創設された制度である。

### 三 会計参与制度の課題と方向性

#### 1 会計参与制度の問題点

##### (1) 会計参与と税務会計顧問

会計参与と税務会計顧問（税理士・公認会計士）との相違点は、会社の機関であるか否かにある。同様の計算書類を作成する場合でも、税務会計顧問は、会社からの委託を受け、顧問契約による請負によるものであり、会社の株主や債権者に対し何ら責任を負うことはないが、会計参与は、株式会社における業務執行機関であり、株主や債権者に計算書類を開示し、株主総会で説明するなど会社法上の責任を負う。

会計参与制度は、任意の制度であるが、中小会社の役員を分担する会計参与に就任するかどうか検討が必要になる。会社に対する責任は、会計参与の場合でも顧問契約の場合でも、委任契約責任を負う点では基本的に同じであり、第三者に対する責任についても、相当の注意を払い誠実に職務を遂行している限り責任を追及されることはな



い。責任を負担する場合でも、最低責任限度額（年の報酬等の二年分）の規定があり（会社法四二五条）、責任限定契約の締結（会社法四二七条）や役員賠償責任保険等に加入することも可能である。

さらに、日本の中小会社は、税理士や公認会計士に税務申告書の作成を依頼したり、決算書の作成等を委託したりすることがすでに行き渡っている<sup>(2)</sup>ので、そのような会社が監査役を廃して会計参与を置くのであれば、コスト増にはあまりならない<sup>(2)</sup>。税務会計顧問の側からしても、中小会社については、税務会計顧問が会計参与になれば、会計参与の職務は現行の業務の延長線上にあり、会計参与の業務が過重になるとは考えにくい。

しかし、会計参与が、取締役・執行役と共同して経理責任を負う仕組みそのものが内部牽制組織として機能せず、<sup>(3)</sup> 会計参与として企業の内部者になることにより取締役・執行役との癒着が生まれ、<sup>(4)</sup> 計算書類の粉飾が容易に行われ、<sup>(4)</sup> 会計参与の指導による不正経理や計算書類の虚偽記載などで損害を被った第三者が、責任を追及する事例が最も多いと予想される。また、金融機関としても確実な責任負担者が増える点から、<sup>(5)</sup> 会計参与の設置を求める可能性がある。

また、確定決算において、税法の目的は、課税所得を適切に算定することにあるので、税務会計顧問としては、利益計上のために減価償却費や貸倒引当金等の損金経理が行われていなくても、<sup>(6)</sup> 法人税法上は計上が任意であることから何ら問題はない<sup>(6)</sup>。これに対して、会計参与の立場からは、<sup>(6)</sup> 会計上、減価償却費や貸倒引当金等を計上しないことは、会社の財政状態や経営成績を適正に表示せず、公正なる会計慣行に反することになり問題となる。このような税法と会計の差異については、申告調整により対応することが認められる項目であれば調整が可能なのである<sup>(6)</sup>が、そもそも法人税法上、減価償却費や貸倒引当金等の計上が任意であること自体が利益操作を行う余地を与えることになる<sup>(6)</sup>であり、そのような規定は改正すべきものであると考える。

このように、税務会計顧問が、顧問先の会計参与になった場合、その業務の区分がむずかしいという面と独立性と

公正性の確保という問題がある。会計参与はその会社の内部機関であるが、税務会計顧問はあくまでも外部からの関与である。このような立場の違いから、兼任した場合には独立性が確保できないとする見解がある<sup>(7)</sup>。しかし、会計参与として作成した計算書類を基に、税務会計顧問として税務申告書を作成することは可能であるし、会計参与は、取締役・執行役と共同して計算書類を作成するだけでなく、その計算書類を取締役・執行役とは別に保存し、株主や債権者に開示することを職務としている。さらには、株主総会における計算書類の説明義務、計算書類を承認する取締役会への出席義務および取締役の不正行為を発見した場合の報告義務などが規定されているということは、税理士・公認会計士の資格の独立性を重視しているからにはほかならない<sup>(8)</sup>。したがって、癒着がない限り、業務は区分され独立性は確保されるものと考ええる。

また、会計参与は役員報酬を受け取り、税務会計顧問は請負契約に基づく報酬を受け取ることになる。会計参与の報酬は、取締役と同様の規定が適用され、定款に定めるか、株主総会の決議により決定しなければならない(会社法三七九条一項)。ただし、会計参与が複数いる場合には、定款の定めや株主総会の決議で個別の報酬額が定められないときは、株主総会の決議により定められた報酬額の範囲内で、会計参与間の協議により決定される(会社法三七九条二項)。なお、会計参与は、自己の報酬額について株主総会で意見を述べることができる(会社法三七九条三項)。また、委員会設置会社においては、会計参与の個人別の報酬額は報酬委員会が決定する(会社法四〇四条三項)。

会計参与は、専門的知識と経験を駆使して善管注意義務を履行し、計算書類を作成するため、その業務に費やす時間が多いことと、職務上の責任が重いことから、会計参与に支払う報酬も従来の税務会計顧問より高くなり、業務執行をしない社外取締役より高めに設定してもよいはずである。また、監査役の省略が認められていない取締役会設置の株式譲渡制限会社においては、会計参与を設置した場合は監査役を設置しなくてもよいので、監査役を設置しない

場合は監査役に支払うべき報酬を加味してもよいはずであり、<sup>(9)</sup> 会計参与導入のネックになることが予想される。<sup>(10)</sup>

(2) 会計参与と取締役・監査役・会計監査人

すべての株式会社は、株主総会と取締役だけが絶対的必要機関であり、そのほかの機関については、定款の定めによつて、取締役会、会計参与、監査役、監査役会、会計監査人または委員会を置くことができる（会社法三二六条二項）。つまり、これらの機関は任意設置機関であり、機関設計の柔軟化が図られている。しかし、取締役会設置会社（委員会設置会社を除く）は、監査役を置かなければならない（会社法三二七条本文）。したがつて、取締役会を設置しない株式会社の場合は、監査役の設置は任意であるが、取締役会設置会社は、監査役（監査役会を含む）または委員会のいずれかを設置しなければならない。ただし、監査役の省略が認められていない取締役会設置の株式譲渡制限会社において、会計参与を設置する場合には、監査役（監査役会を含む）または委員会の設置義務はない（会社法三二七条二項但書）。

さらに、大会社（株式譲渡制限会社および委員会設置会社を除く）は、監査役会および会計監査人を置かなければならない（会社法三二八条一項）。また、大会社であつて株式譲渡制限会社は、会計監査人を置かなければならない（会社法三二八条二項）。なお、大会社以外の会社も任意に会計監査人を設置することができ、会計参与も、会社の規模や機関設計に係らず定款による任意設置を認めている。大会社の場合は、整備された経理スタッフが充実し、計算書類の信頼性を担保する会計監査人監査も義務づけられているので、計算書類の作成に会計参与が加わる必要性は乏しい。また、中小会社が会計監査人監査を導入することはコスト的にも過大な負担となり、一方は大会社に、他方は中小会社に限られることとなる。<sup>(11)</sup> したがつて、会計参与制度は、会計監査人が置かれない中小会社において運用されるものと予想される。<sup>(12)</sup>

また、会計参与と監査役、会計監査人とは併存することは妨げられないが、会計参与を設置した場合には、取締役単独では計算書類を作成できない仕組みと会計参与報告の作成が義務づけられているので、実質的には監査ないし会計調査に近いものとなる。<sup>(13)</sup>したがって、監査役の省略が認められていない取締役会社設置の株式譲渡制限会社においては、会計参与を設置する場合には監査役を置かなくてもよい。しかし、会計参与の職務は、業務執行そのものであり監査ではないので、会計参与が監査役を代替することは説明できない。<sup>(14)</sup>確かに、所有と経営が一致している中小会社にあつては、株主保護のための監査は必要ないかもしれないが、債権者保護の観点から会計参与の業務執行を監査する機関を別に設置する必要があるものと考ええる。

さらに、会計参与は、会計監査人との併存は許されるが、会計監査人の資格等を規定し、会計監査人になることはできない（会社法三三七条三項）。会計監査人が自ら作成した計算書類を自己監査したのでは、外部監査の意義が失われるので当然のことである。本来、会社の計算書類の信頼性を証明する手段は会計監査人監査が原則であり、会計参与はその意味では特例的・簡便的手段である。<sup>(15)</sup>計算書類の信頼性を担保するには、原則として会計監査人監査を強制すべきであるが、中小会社においては、会計監査人も会計参与も任意設置の機関なので、事務負担やコストとの比較衡量により、それだけのメリットが明確にならない限りどちらも設置されない可能性がある。

また、会計参与は、会計参与報告を作成しなければならない（会社法三七四条一項後段）。会計参与報告の内容については、法務省令により、計算書類の作成のために採用している会計処理の原則および手続ならびに表示方法その他計算書類作成のための基本となる事項や、計算書類作成に際して、取締役または執行役と協議した事項および意見の相違事項などを記載することになり、報告である限り、監査役や会計監査人の報告と類似したものとなる。しかし、内部者であり計算書類作成の主体でありながら、その内容の妥当性を報告することが、信憑性あるものとして外部に

認められるものであるか疑問が残る。<sup>(16)</sup>

会計参与の任期についても、取締役と共同して計算書類を作成するという権限関係から取締役の任期に合わせるのが通常だが、二年の原則を変更するときは定款の定めを要するという趣旨であり、会社の実情に応じて定めることができる。<sup>(17)</sup>したがって、定款で任期を定める場合に、その会社の取締役の任期とそろえる必要はなく、株式譲渡制限会社においては、取締役の任期を定款で一〇年と定め、会計参与の任期は一年と定める等も可能である。<sup>(18)</sup>しかし、会計参与の任期を一期限り五年ないしは六年とし再任を認めない交代制とすれば、一定の身分保証になり業務にも専念できると同時に、癒着の防止にも効果的ではないかと思われる。ひとつの会社での任期を五年ないし六年として、他の会社へ移るようなシステムをとることにより会計参与の市場が形成され、会計参与としてさまざまな知識と経験を生かし、独立性と客観性および社会性をもった会計参与としての機能を果たすことができるのではないかと考える。<sup>(19)</sup>

### (3) 計算書類の信頼性

会計参与制度は、諸外国にも例を見ない制度であり、特に会計監査人が設置されていない中小会社の計算書類の正確性を高めることを目的として創設された。税理士や公認会計士が、法的責任を問われる会計参与として、「中小企業の会計に関する指針」に従って適正な計算書類の作成に関与するとなれば、計算書類の信頼性が確保され、取引銀行や取引先などの会社債権者から高い信用が得られることになる。

これまでは中小会社の会計は、法人税法に基づく税務会計を中心としたものであり、中小会社の計算書類は会社の実態から乖離したものであるというのが実情であった。金融機関の融資を受ける場合においても、経営者が個人連帯保証をするしかなかった。株主や債権者の保護の観点から、大会社だけでなく中小会社においても計算書類の信頼性を高めることは重要な課題であり、中小会社の計算書類が信頼できるようになれば、中小会社の経営者の個人連帯保



証に過度に依存した状況から脱却することができるようになり、計算書類の信頼性を確保することは実質的な有限責任制を実現するための条件であるといえることができる。また、中小会社においても、計算書類を正確に作成することは、経営者が正確な会社の経営状態を把握し、適切な経営を行うためには必要不可欠なことである。

さらに、会社債権者から信頼を得るには、計算書類の適正な作成ばかりではなく、その開示が重要となる。わが国の中小会社は、経営と資本が明確に分離されておらず、出資者が会社経営を担っていることが多く、計算書類の開示は必要とされなかった。また、利益が出ていけば、取引先から値引き要求がされるかもしれないし、利益がなければ信用不安に陥り、経営者は計算書類を開示するメリットを感じないのかもしれない<sup>(20)</sup>。しかし、最低資本制度が廃止されると、会社債権者保護の観点から会社の財務情報の開示が重要になり、すべての株式会社については決算公告を義務づけ（会社法四四〇条）、最低資本制度を廃止することを合理的に説明するために、計算書類の信頼性を担保するための機関として、会計参与制度は重要かつ欠くべからざる要素である<sup>(21)</sup>。

また、計算書類の開示には、株主や債権者を対象とした直接開示（株主に直接送付）と間接開示（本店・支店等に備え置き）のほか、不特定多数者に対し官報や日刊新聞紙に掲載し公告する方法等がある。しかし、中小会社の決算公告は、特に官報や日刊新聞紙に掲載する場合には経費がかかり、公告しても見る者が少ないという問題がある。現在は、インターネットで開示する電磁的方法による計算書類の公告が認められ、この場合には、官報や日刊新聞紙に掲載する公告は不要であり（会社法四四〇条三項）、会社はコストをあまりかけることなく計算書類を開示することができる。したがって、今後は、中小会社の開示が積極的に行われることになるであろう。しかし、何らかの改ざん防止のための措置は必要となろう。なお、特例有限会社および合同会社においては、有限責任を享受しながら決算公告の義務がない点で、債権者保護の観点から問題であり、実質的な有限責任制を実現する上においても検討すべき事



項である。

さらに、計算書類は、取締役や執行役とは別に、会計参与が五年間保存・開示しなければならない。株主や債権者はいつでもそれを閲覧・謄写できるので、虚偽記載や改ざん等を抑止でき、計算書類の信頼性を高めることができる。しかし、会計参与が、その計算書類の閲覧・謄写の請求を受けた場合に、その請求者が株主または債権者であることを確認する必要がある。会計参与は、会社に対して確認のための照会を行わなければならないが、確認しないで閲覧・謄写をした場合、その者が株主または債権者でなかったときには、守秘義務違反になるので注意を要する。<sup>(22)</sup>

なお、会計参与を辞任した者は、五年間の保存期間経過前であっても保存・開示義務はない。しかし、株主や会社債権者による計算書類の虚偽の記載または記録に対する損害賠償責任の追及がなされた場合には、挙証責任を転換しなければならないので、計算書類等を一〇年間保存する必要があるであろう。

このように会計参与制度を導入することで、計算書類の信頼性が担保される可能性がある上に、計算書類の開示の効果が期待できる。しかし、会計参与制度は、計算書類の信頼性の確保および開示を図るためには、十分な制度として機能するものであるということではできない。

## 2 会計参与制度のあり方

会計参与制度創設に関して法務省の立法担当者は、「会計参与に関する制度設計が、平成二年改正時に検討されていた会計調査人制度のように一定の範囲の会社に法律で強制する制度ではなく、会社が任意に選択可能な制度にすぎないことから、債権者保護に寄与する度合いは限定的であるという批判もあり得よう。しかし、会計専門家の関与については、必要性のない会社に対しても一律に制度を義務づけることによって制度の形骸化を招くよりも、真に必要な

とする会社がその採用を選択することによって他の会社と差別化を図ることができる制度としたほうが、制度の質も維持されることとなり（すなわち、義務づけをした場合における義務づけられる会社の最低限度のレベルに規制の質を合わせる必要がない）、債権者にとっても、その選択の有無を指標にして判断することが可能となるという利点もあることから、会社法では、このような制度設計として判断するところである。<sup>(23)</sup>」と説明している。確かに、本来、私的企業は、権力による強制ではなく、自律的秩序により運営されるべきであり、<sup>(24)</sup>企業のあり方は、企業の個別的経験から得られるものであるが、<sup>(25)</sup>法により規制する以上は、単に各種のメニューを用意すればよいというのではなく、適合的かつ合理的規制として整備されるべきである。<sup>(26)</sup>

会計参与制度についても、大会社では、会計参与を設置することはほとんどないであろうから、中小会社についての制度といえる。しかし、実質的に税務会計顧問が今まで行ってきた業務を、会計参与という任意の機関として法制化する必要性があったのか疑問である。税務会計顧問の責任を強化するほうがかえって合理的であったかもしれない。法制化された会計参与が、内部者として作成した計算書類の信頼性が格段に向上するとも思えないし、計算書類の作成者自身の保証では、計算書類の信頼性が担保されたといえるのか疑問である。通常、計算書類の作成者とそれを監査する別の者がいて、計算書類の信頼性を担保することができるのではないのだろうか。確かに、会計参与としての責任が強化・明確化されたという意義はあるといえるが、税務会計顧問が横滑りして会計参与になり従来の業務を引き続き行うのであるから、どれだけの効果が期待できるのか疑問である。社外取締役と同様の責任を負担する者が増えただけにすぎないように思われる。

会計参与の設置は任意であり、報酬の適正水準も不明である。特に、税務会計顧問も会計参与としての責任の重さを考えた場合、会計参与就任を固辞する者も少なくない可能性がある。また、金融機関の融資に対する姿勢が、会計

参与の有無を重視する方向に動くかどうか注視する必要がある。しかし、筆者は、決して会計参与制度の導入に反対するものではない。従来よりも、計算書類の信頼性を高めるために効果的な制度であるといえるが、さらに、計算書類の信頼性を担保するための適格的かつ合理的な規制を整備しなければならないものと考ええる。

会計監査人のいない中小会社においては、取締役による計算書類の虚偽記載や改ざんを抑止し、会計参与に会計保証人としての責任を負わせ、計算書類の正確性と信頼性を高めることができる。しかし、監査役の省略が認められない取締役会設置の株式譲渡制限会社（大会社を除く）では、会計参与を設置した場合には、監査役の設置を省略することができ、会計監査人も監査役もいない会社が存在することは問題ではないのだろうか。有限責任を享受している代償としての債権者保護の観点から、開示されるべき計算書類の正確性と信頼性を保証するために会計監査は非常に重要である。

ただし、会計監査のために監査役が置かれたとしても、監査役の資格として会計に関する知識や能力は要求されず、特に中小会社の監査役については、経営者の親族や家族が就任することも多く、会計に関する知識や能力がある場合でも、監査役自身が帳簿の作成から計算書類の作成まで依頼されてしまうことすらあり、監査役としての適格性は疑わしい。

したがって、中小会社においては、会計参与を強制的に導入するという方法もある程度の効果は認められるが、やはり、会計参与や監査役の設置を任意としても、会計監査人による外部監査の導入を強制すべきではないかと考える。本来、会社の規模に関係なく、計算書類の作成者とは別の監査人による会計監査が行われてはじめて、計算書類の信頼性が担保されるのであって、計算書類の作成者が自身の作成した計算書類を保証したところで、その責任が強化されたとはいえ、計算書類の信頼性を担保することにはならない。会計参与と会計監査人を併設することはできるが、

同一人が兼務することを禁止する規定（会社法三三七条三項二号）の趣旨と矛盾することにはならないのだろうか。確かに、外部の会計監査人による会計監査となると、事務負担や経費増は避けられないが、有限責任の濫用による被害を受けるのも多くは同じ中小会社であることから、有限責任のメリットに対する代償としての経営の健全化、債権者保護は、中小会社自身にとっても有益なことである。有限責任の恩恵を享受する限り、利害関係者保護の観点から保証は必要であり、その負担増もやむをえないことである。<sup>(27)</sup> 会計監査人による外部監査を導入しない場合には、有限責任の恩恵を享受するための責任を果たすことができないのであるから、株式会社から持分会社（合名会社または合資会社）に組織変更する（会社法七四五条）<sup>(28)</sup> という選択肢がある。会社の実情に相応しい種類の会社として存続し、企業活動を行うことは当然のことではないかと考える。

#### 四 おわりに

以上、会計参与制度について概観し検討してきたが、実務的にも理論的にも評価される事項は少なくない。しかし、さらに検討し見直しを必要とする点も存在する。今後、会計参与制度はどのような利用され発展していくかは、諸外国にも例を見ない日本独特の新しい制度であることから、その動向については想定しにくいところがある。しかし、会計参与設置のメリットは計算書類の適正化にあり、中小会社の計算書類の信頼性を高めることにより、金融機関からの融資の円滑化に寄与する可能性はある。

また、複雑化・多様化した企業社会において、会計や税務および法律の専門家である公認会計士、税理士および弁護士は必ず関与する必要性がある。会計面では、会計参与として税理士や公認会計士が、会計監査人としては公認会

計士が就任することが規定されているが、法律面の業務監査人の制度が法定化されていない。それゆえ、特に大会社においては、法律面の外部監査強化の観点から、業務監査人として弁護士を選任することを法定化すべきである。さらに、大会社以外の会社においても、会計面・法律面の両方の専門知識を有する監査士（仮称）なる国家資格制度を制定し、公認会計士や弁護士と同様に外部監査人とすべきことも併せて立法化すべきである<sup>(29)</sup>と考える。

今後、法科大学院をはじめとする専門職大学院から、多くの専門家が誕生することになるであろうが、これらの専門家が、健全な企業経営が行われる企業社会の形成の上で重要な役割を果たすことを期待したい。

- (1) 浜田道代「会計参与、監査役、監査役会、会計監査人」ジュリスト二一九五号（二〇〇五）八一頁。
- (2) 浜田道代、前掲注（1）、八〇頁。
- (3) 谷本憲司「会計参与制度不要論」税経新報五一三三三号（二〇〇四）八七頁。
- (4) 佐藤豊和「商法改正と税理士等の付随業務の拡大について―現物出資等財産の証明者制度および会計参与制度の機能と実態」税務弘報五二巻一四号（二〇〇四）一六二頁。
- (5) 酒巻俊雄「会計参与」商法研究二二号（二〇〇五）二三頁。
- (6) なお、所得税法における減価償却は強制償却であるが、法人税法における減価償却は内部取引であり、損金経理が適用条件とされているが任意である（水野忠恒『租税法〔第二版〕』（有斐閣・二〇〇五）三七二頁）。
- (7) 阿部徳幸「会計参与（仮称）制度の問題点」税経新報五一八号（二〇〇五）八頁。
- (8) 浦上立志「会社法現代化部会に見る会計参与についての主要意見 主に日税連意見の変遷について」税経新報五二二二二号（二〇〇五）六〇頁、宮川雅夫「会計参与制度を検証する」税経新報五二二六号（二〇〇五）五頁。
- (9) 吉田良夫「会計参与の意義と活用法」ビジネス法務五巻九号（二〇〇五）五三頁。
- (10) 右山昌一郎監修『中小企業を支援する会計参与制度』（大蔵財務協会・二〇〇五）三八頁。
- (11) 酒巻俊雄「会計参与制度について（2）」商法研究一六号（二〇〇四）二頁。
- (12) 江頭憲治郎「会社法制の現代化に関する要綱案の解説〔I〕」商事法務一七二二二号（二〇〇五）六頁。



- (13) 酒巻俊雄「会計参与制度の問題点と課題」判例タイムス一一五八号(二〇〇四)九二頁。
- (14) 稲葉威雄「新しい会社法制を求めて(V) 会社法現代化要綱試案に関して」民事法情報二二五号(二〇〇四)一二二頁。
- (15) 阿部徳幸、前掲注(7)、九頁。
- (16) 長岡勝美「会計参与導入の有利・不利」税務弘報五三卷一四号(二〇〇五)一一〇頁。
- (17) 酒巻俊雄、前掲注(11)、三頁。
- (18) 江頭憲治郎「会社法制の現代化に関する要綱案の解説(Ⅲ)」商事法務一七三三三号(二〇〇五)一一二頁。
- (19) なお、この点については、拙稿「企業統治法制の課題」琉大法学七二七号(二〇〇四)一四九頁参照。
- (20) 森金次郎「中小会社の会計の適正化への対応」商事法務一七四四号(二〇〇五)七五頁。
- (21) 弥永真生Ⅱ北原 直Ⅱ宮口定雄「会計参与の創設の意義とその責任・義務」税理四七卷一三三号(二〇〇四)三三三頁、四九頁(弥永発言)。
- (22) 宮口定雄「会計参与制度」(清文社・二〇〇五)七二頁。
- (23) 郡谷大輔Ⅱ岩崎友彦「会社法における債権者保護「下」」商事法務一七四七号(二〇〇五)一九頁。
- (24) 北野弘久「小会社に対する会計監査」法律時報五六卷一一号(一九八四)四四頁。
- (25) この点については、Frank H. Easterbrook, *Managers' Discretion and Investors' Welfare: Theories and Evidence*, 9 Del. J. corp. L. 540, at 545-546 (1984). を参照。
- (26) 出口正義「委員会等設置会社の立法の意義」ジュリスト二二二九号(二〇〇二)五五頁。
- (27) この点に関しては、拙稿「小規模会社の会計法制と監査制度」琉大法学七三三号(二〇〇五)を参照。
- (28) もっとも、会社が倒産するときは、無限責任社員の場合も、現実には会社債権者保護が確実に保証されるとはかぎらない。しかし、法制度上、取引を行う場合において、会社債権者保護の観点から、社員の責任の種類が全く信頼できないわけではなく、必ずしも実効性がないわけではない。なお、新設の「合同会社」は、有限責任の恩恵を享受しながら、会計参与を設置しなくてもよいし、決算公告や会計監査人監査の義務づけがないことから注目される可能性がある。
- (29) 拙稿「経営モニタリングシステムの再検討」琉大法学六八号(二〇〇二)八八頁。