

会計参与制度の法的研究

齋藤孝一

はじめに—問題の所在—

第1章 会計参与制度新設の背景と経緯

第1節 商法監査導入を巡る職域論争

第2節 計算書類適正性担保の一環としての会計調査人制度導入を巡る職域論争

第3節 会計参与制度成立へ

第2章 会計参与の職務

第1節 会計参与の職務と職務を巡る論点

第2節 会計参与報告と監査報告・会計監査報告・「監査調書」との異同点

第3章 会計参与の権限

第1節 会計参与の権限の概要

第2節 会計参与の権限を巡る論点

第4章 会計参与の設置・資格・員数と選解任・任期・報酬・登記

第1節 会計参与の設置・資格・員数とこれらを巡る論点

第2節 会計参与の選解任・任期・報酬・登記とこれらを巡る論点

(以上、本号掲載)

第5章 会計参与の法的責任

第1節 会社に対する責任とその論点

第2節 第三者に対する責任・その他の責任とその論点

第3節 立証責任の転換とその論点

第4節 会計参与に対する罰則とその論点

第6章 会計参与と中小会社の計算書類の公告・開示制度

第1節 わが国の会社法制における計算書類の公告・開示制度の歴史的変遷

第2節 中小会社の計算書類の商業登記所における公開への試みと会計参与の役割

第3節 公告・開示義務違反と過料制裁

第7章 主要国における中小会社の計算書類の公開制度

第1節 EU諸国の中小会社の計算書類の公開

第2節 オーストラリアの中小会社の計算書類の公開

第3節 アメリカの中小会社の計算書類の公開

第8章 会計参与制度への立法提言

おわりに—正しい会計の指導者としての会計参与制度の展望—

はじめに—会計参与制度の現状と課題—

会計参与制度の発足（平成18年5月）から、6年余が経過したが、会計参与設置会社は約1500社程度に留まっている¹。制度発足当初は、制度の中心的担い手である税理士サイドでは、

¹ 「座談会 会計参与を取り巻く環境と現状」日税連機関誌「税理士界」第1286号9頁〔日税連会計参与普及推進特別委員会委員長 能任利明発言〕（2011年）。

法的責任論についての危惧が盛んに議論されていた。また、一部金融機関では、金利の優遇措置を付した会計参与ローンも発売されたが会計参与設置会社の進展が進まない中、今は注目されていない。一方、中小会社サイドでは、任意設置ということもあり、会計参与についての認識が浸透していないのが現状である。たとえ、その有用性を認識しえたとしても、コストアップになることから、導入に踏み出せない中小会社もあると思われる。

税理士等が税務顧問先に会計参与制度の導入を提案する場合、粉飾や逆粉飾の虞のない顧問先を選定することになるが、景気低迷化における顧問料逓減の風潮の中でコスト面から会計参与就任の提案に躊躇しているのではないかと思われる。会計参与制度の普及のためには、税理士等の努力もさることながら、中小企業団体における会計参与制度普及の広報活動や直接その恩恵を受ける立場にある金融機関の普及支援活動が望まれよう²。日本税理士連合会（以下「日税連」という）においても、金融機関を監督する金融庁や中小企業団体を監督する中小企業庁と懇談を深めて会計参与の有用性をアピールしていこうと考えているようである³。

詳細は本稿の第8章で詳述するが、現行会計参与制度についての立法上の課題は多い。会計参与報告書の行き先が不明の状態になっているなど解決すべき課題は多い。また、日税連と日本公認会計士協会（以下「会計士協会」という）の作成した会計参与の行動指針にも責任論への過剰防衛のきらいがあり、計算書類の開示の本旨とずれていないと言えなくもない。

本稿の目的は、会計参与制度の法的側面について研究し、会計参与制度をより良い制度とするための立法提言を行うことにある。本稿が、会計参与制度の普及促進に少しでも寄与できれば幸いである。

具体的には、第1章で会計参与制度成立の背景と経緯を税理士と会計士との職域論争を総括しつつ検証し、第2章で会計参与制度の職務について、第3章において会計参与の権限について論じ、第4章において会計参与の設置・資格・員数・選解任・任期・報酬・登記の現行法制の取扱いを確認する。第5章では会計参与の法的責任論について論究する。第6章で会計参与設置会社における計算書類の公告・開示制度について考察し、続いて第7章において主要国の中小会社の計算書類の公開制度について検証する。第8章において前章までに明らかにした現行会計参与制度の問題点を総括し、会計参与制度についての立法提言を行い、最後に、わが国の中小会社の計算書類の適正性を担保する制度としての会計参与制度の展望を明らかにする。

第1章 会計参与制度新設の背景と経緯

第1節 商法監査の導入を巡る職域論争

1. 昭和41年公認会計士法の改正と国会附帯決議

わが国経済の「昭和40年不況」といわれるなかで、山陽特殊鋼・サンウエーブ工業等で大型粉飾決算が明るみに出たことを契機に、企業の粉飾決算防止策の強化が緊急の課題となり、企業会計審議会において監査基準、監査実施準則、監査報告準則等一連の所要改正措置が講ぜ

² 「会計参与の選任には、金融機関等の対応が大きく影響すると思われる。たとえば、会計参与を選任した会社につき金融機関が融資の審査等の上で何らかの優遇的取扱いをすることになれば、相当に普及することが予想される。」（江頭憲次郎「会社法制の現代化に関する要綱案の解説」『別冊商事法務288号 会社法制現代化の概要』4頁〔商事法務、2005年〕）。

³ 前掲注（1）〔能任利明発言〕。

られ、これに関連して、当時の大蔵省証券局は、昭和40年11月15日「商法及びその関連法の改正の必要性」という見解を公表し、監査制度一元化に向けて制度改善を求める意見を明らかにした。

一方、大蔵省の諮問機関である公認会計士審査会は、昭和40年11月公認会計士制度改正に関する答申⁴を行い、大蔵省はこれを受けて公認会計士法の改正を立案し⁵、昭和41年6月に公認会計士法が改正された。その法案成立の審議過程で、衆議院において、公認会計士の監査対象の拡大と商法その他の法制の改善⁶について、「商法の監査制度についても検討すべきである。」との附帯決議がなされた。実は、かかる附帯決議こそが、以後の会計士協会と日税連との永年にわたる職域論争の嚆矢であった。この動きに直ちに日税連は反応し、昭和41年6月に日税連内に「改正商法対策特別委員会」を発足させ、商法監査導入に反対する運動を開始した⁷。

おりしも法務省においては、株式の譲渡制限制度の導入（復活）⁸を中心とした昭和41年商法改正に向けて大詰めの作業に入っており、その附帯決議への対応に出遅れた感があったが、昭和41年11月2日の法制審議会商法部会において、正式に監査制度の改正論議がスタートし、監査制度改革が次期商法の改正課題となった。

続いて昭和42年3月22日に開催された第42回法制審議会商法部会は、監査制度の改正を見据え「監査制度に関する問題点」について以下のA案、B案、C案、D案という4つの考え方が検討された。

A案は、監査役の権限をいままでどおり会計監査だけに限る考え方、B案は業務執行全般の監査に権限を拡大する考え方、C案はドイツ流に監査役会を設けてそこで取締役の選任まで行うような監査役会を企業経営の頂点にもっていく考え方、D案はアメリカ流に監査役は廃止してしまっ取締役会の業務監査機能を強化する考え方の4つの案が出され、それぞれを検討した結果A案、B案の両案に絞って審議し、その結果を「監査制度に問題点」として一般に公表

⁴ 会計士協会への公認会計士の全員加入と会計士協会の特殊法人化、監査法人制度の創設の2点を大蔵大臣に答申した。

⁵ この動きに対して日税連は、昭和41年3月23日付で大蔵省証券局長に対し「公認会計士法の一部を改正する法律案についての意見書」を提出し、その内容は「改正案の監査法人制度の構想には基本的に賛成であるが、①監査法人の業務範囲は法定監査のみに限定すべきである、②監査法人が税理士業務を侵さないよう厳重に処置すべきである、③著しい利害関係を法律上明確にすべきである」旨の要望を行った（日税連編『税理士制度沿革史（増補改訂版）』619頁〔日税連、1987年〕）。

⁶ 証券取引法監査は、株主総会による確定された計算書類を監査するという事後監査であったが、総会前の事前監査に改めたいという問題意識があり、そのためには、商法の監査役の事前監査との調整という課題があった。現行会社法では、会計監査人設置会社は、会計監査人が監査役の会計監査に先立ち、会計監査人が監査報告を作成し監査役の会計監査は二次的補充的なものにとどまっている（会社法381条、会社計算規則127条）。

⁷ その後昭和44年に日税連の執行部が交代後さらに反対運動は強化され昭和44年10月「商法改正反対決起大会」が各地で開催され、昭和44年12月「商法改正反対国民大会」が開催され、デモ行進がおこなわれ、昭和45年6月には、政府自民党内に日税連の主張に賛同する「税制議員懇談会」が結成される事態にまで発展したのである。

⁸ 占領下の昭和25年の商法改正において、ドイツ法からアメリカ法への転換に伴い株式の譲渡制限制度は廃止され、一方監査役の業務監査権限が復活した。

し寄せられた意見を斟酌しB案に固まり⁹、そして昭和45年3月30日に「商法の一部を改正する法律案要綱」として法制審議会総会の決定をみたが、国会に提出する時間的余裕がないことから、46年春に国会に提出することとし、時間的余裕を利用して追加事項を審議し、昭和46年3月8日総会決定をし、46年国会、47年国会にも出せないまま、49年国会でようやく成立しその4月2日に公布された

日税連は現行監査役制度を廃止しすべての株式会社にも公認会計士による外部監査を実施しようとする動きに対して、法務省法制審議会・大蔵省企業会計審議会・大蔵省証券局に対し、「①監査役制度の廃止は、時期尚早であり、むしろこの制度の改善合理化の方策を検討すべきである。②監査役制度と公認会計士制度はその目的および機能をそれぞれ異にするので、それぞれの立場から制度の在り方を認識する必要がある。③現行の証取監査以外の監査対象について広く外部監査制度の導入を検討する場合には当然監査人の適格性ならびに監査人の動員数等が検討されるものと考えられる。税理士は、税理士法に定める業務を遂行する職業人であるが、これと並行して現実に税務会計監査の業務をおこなっているのが実態であって、このことは広く社会に認められているところである。将来外部監査対象の拡大にあたっては、少なくとも現行証取監査以外の監査対象については、税理士を公認会計士と同等に法制上監査適格者とすることによって、制度の寡占体制を排し、外部監査の効率化を検討すべきである。」という「監査制度の改廃に関する意見書」を提出した。これに見られるように、当時、商法監査の担い手として税理士を起用すべきであるという見解を日税連が有していたことを記憶にとどめたい。

公認会計士監査の対象範囲の拡大を阻止すべく、日税連・中小企業団体等による強力な反対運動によって、その後7年半の年月をかけて昭和49年3月に「株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律」として、公認会計士法改正に係る附帯決議は結実したのである。以下その間の経緯について概観する。

2. 昭和42年5月法制審議会商法部会「監査制度に関する問題点」の公表

「監査役の特権は会計監査に限定したままとして、その機能強化を図る」というA案と「監査役業務の業務監査権を復活させる」というB案が併記されて公表された¹⁰。その後、東京商工会議所および大阪商工会議所で行われたアンケート調査結果にて、B案が多数を占ため商法部会としては、昭和43年1月に開催された法制審議会第44回商法部会において、B案に決定した¹¹。

3. 昭和43年9月法務省民事局参事官室「株式会社監査制度改正試案および理由書」の公表

大小会社の区分の基準については、民事局参事官室試案では、資本金2億円以上の会社を会計監査人の監査対象会社としていた¹²。

⁹ 鈴木竹雄＝竹内昭夫「商法とともに歩む」485頁〔鈴木竹雄発言を要約〕（商事法務、昭和52年）。

¹⁰ 味村治「監査制度に関する問題点について」商事法務研究413号（1967年）。

¹¹ 日税連は昭和42年10月6日に「監査役に業務監査を行わせるなど、その独立性と監査機能の強化を図り昭和25年改正前の姿にするとのB案の方向」が概ね妥当であるとの意見を法務省に提出した。それに続き10月19日「会計監査人制度の商法への導入に反対する。大会社の特例は創設すべきではない。」とする意見書を法務省民事局参事官室に提出した（日税連・前掲注（5）667頁）。

¹² 大小会社区分の基準について、参事官室試案では資本金2億円以上の会社を会計監査人監査の対象会社とし

この照会に対して、おおむね大会社への公認会計士の商法監査の導入については止むを得ないとする回答が比較的多数であった¹³。

4. 昭和44年7月「株式会社監査制度要綱案」決定（法制審議会商法部会）

株式会社としての名に値する資本金1億円¹⁴以上のいわゆる大会社について会計監査人監査を導入するという内容に対し、日税連は「株式会社監査制度改正要綱案」に対する意見書を法務省などに提出するとともに「陳情書」を関係国会議員宛に提出して商法改正反対の陳情活動を展開した。特に「大会社に会計監査人制度を導入することに絶対反対であります。」として、その理由は、「(1) 商法は企業に関する一般的基本法でありますから、特定の会社のみ適用される特例を創設することは適当ではありません。むしろ証券取引法の強化改善等他の特例法によって解決すべきであります。(2) わが国では、現在第三者監査制度とその受け入れ態勢がまだ不十分であります。にわかに会計監査人制度を導入することは無用の混乱を招くおそれがあります。(3) 資本金1億円以上の会社を大会社としてこれに特例を設けることは、わが国経済社会の実情に即しないばかりかでなく、上場会社の場合を除いて公認会計士の監査の当否に対する担保すらないのであります。」¹⁵というものであった。

5. 昭和45年3月「商法の一部を改正する法律案要綱案」（法制審議会）の法務大臣への答申

会計監査人対象会社に対する考え方には、資本金基準、証券取引法適用基準、資本金及び証券取引法併用基準があったが、議論の末、商法部会では、資本金基準を採用し、資本金1億円以上の会社を会計監査人の監査対象会社とすることとした。もっとも、資本金1億円以上の会社で証券取引法の監査を受ける会社については、即時実施をするがその他の会社については、段階的に実施するほうが望ましいとされた。

6. 昭和46年3月「商法の一部を改正する法律案要綱」（法制審議会）法務大臣答申

翌年改正法案を国会に提出するとの予定のもとで、昭和45年5月法制審議会商法部会が開かれ、緊急改正項目について8回におよぶ審議がなされ、法制審議会は「商法の一部を改正する法律案要綱案」の追加として、昭和46年3月「商法の一部を改正する法律案要綱」を法務大臣に答申した。しかし、昭和46年、昭和47年の丸2年間、国会に提出されないままとなっ

ていたが、これに対して各界からの意見は3つに大別された。1つは、試案同様資本金の額によって範囲を定めるものでその額は、1億円以上、3億円以上、10億円以上に分かれていた。2つめは公開の有無によるもので、公開については上場会社、証券取引法適用会社および株主の多い会社という意見が見られた。3つめは以上の二つの意見を組み合わせるものであった。例えば上場会社で資本金1億円以上という意見であった（上田純子「日本的機関構成への決断」『日本会社立法の歴史的展開』387頁〔商事法務研究会、1999年〕）。

¹³ 赤堀光子「監査制度改正試案に対する各界の意見について」商事法務研究471号（1968年）。

¹⁴ 商法部会においてもドイツ、フランス、スイスなどにおいて会計監査役監査が必要とされている会社の最低資本金の額、株式上場基準、資本金ごとの会社数、総資産額、株主数および従業員数、公認会計士の数その他の状況などを考慮して、資本金1億円以上の会社を会計監査人の監査の対象とする資本金基準説を採用することとした（上田・前掲注（12）387頁）。

¹⁵ 日税連・前掲注（5）704頁。

た¹⁶。昭和46年～47年にかけて、日税連の反対運動が過熱化し、国会での審議が相当に難航することが予想されたためなどによる¹⁷。

7. 昭和48年3月「株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律」の国会上程

昭和48年3月になって漸く「商法の一部を改正する法律」、「株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律（以下「商法監査特例法」という）」および「商法の一部を改正する法律等の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律」を国会に上程することが閣議決定され、同年3月20日第71回特別国会において、衆議院に提出された。大会社の計算に関する会計監査人の監査は、商法監査特例法に規定され、大会社の範囲は要綱では1億円以上の会社とされていたが、商法監査特例法では、5億円以上の会社とされた¹⁸。

8. 昭和49年3月19日「株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律」成立

難産の末の成立であったが、資本金5億円以上の株式会社に会計監査人による商法監査が導入された。ただし、その附則で証券取引法適用会社以外の会社については、資本金10億円以上の会社とされた。他方この49年の改正に際し、国会の衆・参両院の法務委員会がそれぞれ、「現下の株式会社の実態にかんがみ、小規模の株式会社については、別個の制度を新設してその業務運営の簡素合理化をはかる」趣旨での大小会社の区分を含む会社法の改正を促す附帯決議をなし、規制分化の必要性に対する社会的認識がすでに一般的に存在していることを裏書きしていた¹⁹。

法務省は、直ちに商法と証券取引法における監査一元化に対応するために昭和49年3月30日付で「株式会社の貸借対照表及び損益計算書に関する規則の一部改正に関する省令」を公布し、「株式会社の貸借対照表及び損益計算書に関する規則」を「株式会社の貸借対照表・損益計算書及び附属明細書に関する規則」（計算書類規則）として、商法監査特例法とともに昭和49年10月1日から施行することとした。計算書類規則の改正は商法改正によって会計監査人監査が大企業に導入されるのに伴い、商法と証券取引法における公開財務諸表作成のための会計基準の一元化の要請に応じたものである²⁰。

ところで、日税連は、この間の反対運動に対して、会計監査人の監査を本法から外して「特例法」に移し、適用会社を資本金1億円以上から5億円以上に引き上げたことを運動の成果として確認し、また監査法人について、社員の1人でも特別利害関係があれば、会計監査人になれないとする欠格事項を導入する修正がなされたことから、昭和41年の秋以来実に7年4ヵ月続いた税理士業界の商法改正反対運動は収束（ママ）したのであった²¹と総括をしている。

¹⁶ 上田・前掲注（12）388頁。

¹⁷ 鈴木＝竹内・前掲注（9）493頁。

¹⁸ 資本金1億円以上の会社は当時1万社以上あったが、これを会計監査人に監査させると公認会計士は、約4600名、監査法人は約30で、会社の数のほうが多くなり、すべての会社をカバーできるのかという問題があったため、資本金5億円以上の会社に絞った。資本金5億円以上の会社は2770社であり、この程度であれば当時の公認会計士および監査法人の数でも十分にカバーしうるとされた（上田・前掲注（12）390頁）。

¹⁹ 酒巻俊雄『新版 大小会社の区分立法』21頁（学陽書房、1986年）。

²⁰ 上田・前掲注（12）392頁。

²¹ 日税連・前掲注（5）759頁～764頁。

9. 昭和50年6月「会社法改正に関する問題点」(法務省民事局参事官室)

株式会社法全般について根本的な再検討を行い、全面的改正を行うべきとの考え方から昭和49年9月から法制審議会商法部会は審議を再開し、これに基づき法務省民事局参事官室は、昭和50年6月「会社法改正に関する問題点」を公表²²し各界の意見を求めた。これに引き続き、民事局参事官室から昭和52年5月「株式制度に関する改正試案」が、昭和53年12月「株式会社の機関に関する改正試案」、昭和54年12月「株式会社の計算・公開に関する改正試案」が公表された。

商法部会は、各界の意見を問うた後、株式会社法の全面改正の要綱案を取りまとめることを予定していたが、昭和54年7月の会議において方針変更し、すでに審議を終えていた①株式制度と、②株式会社の機関、および③株式会社の計算・公開の部分の改正要綱案を取りまとめるための審議を行うことを決定した。その理由は当時の航空機疑惑事件にみられるような企業の非行を防止するために、企業の自主的監視機能を早急に強化すべきであるという社会的要求が大きいこと、上記の3つの部分はこの目的に役立つばかりでなく、会社法の中心部分をなし、他と切り離して立法化することができること、経済情勢の変化の激しい折から、株式会社法の全面改正の審議が終わるのを待つよりも、これらの部分について立法化を実現したほうがよいこと等であった²³。そして、経済界から強い要望のあった新株引受権附社債の検討も済ませ、昭和55年12月の商法部会において「商法等の一部を改正する法律案要綱案」を確定し、昭和56年1月法制審議会総会で「商法等の一部を改正する法律要綱」を決定し、法務大臣に答申された。

10. 昭和56年商法改正の実現

昭和56年3月「商法等の一部を改正する法律案」が国会に提出され、昭和56年6月政府原案通り可決され、昭和57年10月1日から施行された。これはわが国株式会社法の昭和13年、昭和25年の大改正に次ぐ第3回の大改正であった²⁴。

改正法は、経済界からの要望を受けて途中から審議に加えた新株引受権附社債制度の導入を加え、商法部会で検討を重ねてきた①株式単位の引き上げとそれに伴う単位株制度・端株制度の創設、②相互保有株式の議決権を制限と子会社による親会社株式の取得を禁止、③株主提案権、取締役・監査役の説明義務、書面投票制度等の創設による総会運営の合理化及び総会屋を排除するための利益供与禁止規制の強化、④取締役・監査役の欠格事由規定、取締役会の権限強化と運営改善の諸方策、監査役の権限強化と報酬・費用を確保しやすくする措置、大会社監査役の複数制・常勤監査役制の採用、会計監査人の選任・解任制度の改正による地位の強化等、

²² 会社法の全面改正を実現するための次の7つの基本的検討項目と、それぞれに関する多数の問題点が摘示公表された。すなわち、①企業の社会的責任、②株主総会制度の改善策、③取締役および取締役会制度の改善策、④株式制度の改善策、⑤株式会社の計算・公開、⑥企業結合、合併・分割、⑦最低資本金制度および大小会社の区分である。このうち、実質的に⑥と⑦とが56年改正法に取り入れられなかった残された立法課題となった(酒巻・前掲注(19)13頁)。

²³ 北沢正啓「会社法根本改正の計画とその一部実現」『日本会社立法の歴史的展開』428頁(商事法務研究会、1999年)。

²⁴ 北沢・前掲注(23)430頁。

を盛り込みその他今に連なる数々の重要な制度を一気呵成に導入した²⁵。しかしながら、昭和56年改正において、計算書類を商業登記所へ提出させ、誰でも閲覧できるものとする案が検討されたが、商業登記所の人的・物的受け入れ態勢の整備が困難であるという理由から見送られたことは記憶にとどめておくべきであろう²⁶。

会計監査人の監査が強制される範囲は、証券取引法適用会社以外の会社については、商法監査特例法の附則で資本金10億円以上の会社とされていたが、その附則が撤廃され、その範囲に負債総額200億円以上の会社を追加した。負債基準の導入は、大会社は債権者が多く、債務も比較的多額になることに配慮したものである。これにより、大会社のカテゴリーが資本金5億円以上又は負債総額200億円以上の会社とされた。

会計監査人の欠格事由の厳格化が行われ、①公認会計士法24条又は34条の11の規定により、会社の計算書類とその附属明細書について監査できない者、②会社の子会社もしくはその取締役・監査役から公認会計士・監査法人の業務以外の業務により継続的な報酬を受けている者またはその配偶者、③業務の停止の処分を受け、その停止の期間を経過しない者、および④監査法人でその社員のうちに③の者がある者またはその社員の半数以上が②の者であるものは、会計監査人となることができないものとした。これは、主として税理士の職域が害されないように、会計監査人の欠格事項を拡大したものである。

本改正についても日税連は①会計監査人監査を受けなければならない会社の範囲を資本金10億円以上とすること及び②監査業務と税理士業務との特別の利害関係排除を強く要望した²⁷が、②の実現にとどまると総括した。これは昭和49年商法監査特例法反対運動時の積み残し課題の実現であった。

もっとも、この昭和56年の改正において、昭和49年改正法の立場を基調とする規制分化の方向は一層広範囲にわたって実現されているが、その実質は、大会社に関する規制の改善または強化を中心に改正が進められた結果、それとの対応で中小会社の規制分化が実現しているといった面が強く、その内容も多くは現状維持に近いものであって、この問題の本質的解決がはかられていないことは明らかである。

第2節で展開する「区分立法の問題点」はこうした立法の経緯をふまえて、株式会社法の規制を閉鎖的ないし中小の株式会社にもその実態と相応する合理的かつ遵守できる会社法を提供するという基本的認識に立つものであった²⁸。

第2節 計算書類適正性担保の一環としての会計調査人制度の導入を巡る職域論争

1. 昭和59年5月「大小（公開・非公開）会社区分立法及び合併に関する問題点」（法務省民

²⁵ 浜田道代「会社立法の歴史の変遷」『新「会社法」詳解』21頁（中央経済社、2005年）。なお、衆議院法務委員会の13に及ぶ附帯決議のなかには「今後の商法改正に当たっては、……中小企業に適切な規定の新設について……経済社会の進展に即応した検討を行うこと」という事項があり、参議院法務委員会の付帯決議における10項目の附帯決議のなかにも「今次株式会社制度改正の趣旨及び経緯にかんがみ、すみやかに、……大小会社の区分等について検討すること」という事項が含まれていた。

²⁶ 「計算の公開は、昭和37年以来、法制審議会商法部会が度々決定し、その実現を強く要望してきた構想である。」（椎原国隆「計算書類の公開制度—法制審議会商法部会における審議経過を中心として」獨協得大学法学部創設25周年記念論文集227頁以下。

²⁷ 日税連・前掲注（5）915頁。

²⁸ 酒巻・前掲注（19）21頁。

事局参事官室) 発表

法制審議会商法部会は、昭和56年商法改正・昭和57年法務省令制定により、会社法全面改正の前半の作業を終え、後半の作業の第1の課題として、大小会社の区分の問題を選び、これまでなおざりにされてきた小規模閉鎖会社にふさわしい法規制を探究することを課題とした。小規模会社の数は、昭和59年3月の国税庁「昭和57年分税務統計から見た法人企業の実態」によると商法特例法上の小会社と有限会社をあわせると200万社を超えていた²⁹。

法制審議会商法部会は、昭和57年9月以降、次の会社法改正の最大の問題として、最低資本金制度および大小会社区分立法の検討を行い、これに合併に関する技術的な問題の検討を加え、これに基づき、法務省民事局参事官室より、昭和59年5月「大小(公開・非公開)会社区分立法及び合併に関する問題点」が公表された。その「問題点」七「計算・公開に関する問題点」の5(専門家による外部「監査」)において、「会計監査人監査を受けない非公開会社のうち一定規模以上のものは、会計専門家(公認会計士、監査法人、会計士補又は税理士)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、損益計算書及び附属明細書の記載の会計帳簿との有無等に限定した『監査』を強制するとの意見があるが、どうか」として会計専門家による「監査」の提案がなされた。そして、以下のような注が1から8まで付されている。

注1 この専門家「監査」を強制する会社から有限会社を除くかどうかは、有限会社に有限責任を認める根拠、対象会社の数、この「監査」を強制する会社規模をはかる基準(資本、総資産、負債、売上高、従業員数等)、この「監査」を受けない会社についての代償措置(支配的株主・社員・取締役の責任強化等)及び有限会社の位置付け等との関連において、なお検討する(十三B案参照)。

注2 この専門家「監査」をする際に尽くすべき注意義務の程度(「監査」(証明)基準の内容)、そのもつ意味を明らかにする「監査」の内容の表現方法。重要性の原則の導入の可否等については、なお検討する。

注3 この専門家「監査」と監査役の監査との関係、監査日程等については、なお検討する。

注4 この専門家「監査」を行う者は、同一会社について税務を行う者であってよいことはどうか。これに関連して、この専門家「監査」の欠格者とすべき特別利害関係については、なお検討する。

注5 この専門家「監査」を行うことができる税理士の範囲を限定するかどうか及びその限定の方法については、なお検討する。

注6 公認会計士等の会計専門家以外の者(例えば商工会議所・商工会の指導員)の活用が可能かどうかは、さらに検討する。

注7 この専門家「監査」を強制する基準に達しない会社についても、その任意採用を認める。

注8 EC指令第四5条2項・11条、フランス会社法64条・65条、同法施行令64条、西ドイツ「会社法の調整に伴うヨーロッパ共同体理事会第四指令の実施に関する法律草案」参照。

以上が、「会計調査人」問題の嚆矢であった。実質的な中心論点は、小会社に対する税理士等の会計専門家による会計監査(外部監査)の強制にあるとみてよいであろう³⁰。本来的会計監査ではなく、「簡易監査」と呼ばれるもので「会計帳簿適法作成証明」(「適法証明」)を行な

²⁹ 稲葉威雄『別冊商事法務73号 大小会社区分立法に関する諸問題』12頁(商事法務、1984年)。

³⁰ 鈴木竹雄「次の商法改正に何を望むか」ジュリスト818号(1984年)。

うものと考えられていた。

2. 昭和60年11月商法監査問題研究会の設置と昭和61年3月25日「商法監査問題研究会報告書」の公表

法制審議会商法部会は外部監査問題を専門的に検討する機関として「商法監査問題研究会」（座長・新井清光早大教授）を設置し、昭和61年3月その研究報告書が法制審議会商法部会長（鈴木竹雄東大名誉教授）に提出された。

昭和59年5月の参事官室発表の「問題点」では、少なくとも会社計算の明確化・適正化という本来の目的に役立つ「簡易監査」でなければならないとされ、そのアプローチとして、一つは旧商法32条（会計帳簿・貸借対照表の作成義務）・33条（会計帳簿の整然・明瞭作成義務）の規定を前提として、取引その他営業上の財産に影響を及ぼすべき事項の会計帳簿の記載をチェックし、計算書類の正確性を担保しようとするものと、もう一つは、主に期末の貸借対照表の内容の正確性をチェックするにとどめるという二通りの方法がありうることを示唆されていたにすぎなかった³¹。

それに対して「報告書」は、A案、B案、C案の三案を公表した。

A案は、公認会計士または監査法人による正規の監査の範囲をできる限り拡大しようとする案であり、制度上の問題はないが、中小会社への拡大の可能性については、会社側の経済的負担や監査担当者の数の面から難点があるとされた。

B案は、正規の監査を簡易化し計算書類の適法証明の手續若しくは範囲を限定するか、または、正規の監査に比し程度そのものを限定しようとするもので、限定の対象によりさらにB1案、B2案、B3案に分かれる。

B1案は、期末における会社の実地棚卸等の記録を閲覽して、会計帳簿の記載の妥当性を確かめ、特に必要と認めた場合に限り実査・立会・確認等を行うとする手續限定案である。

B2案は、特に貸借対照表の重要項目（期末残高）の妥当性を担保しようとする対象限定案である。

B3案は、「貸借対照表および損益計算書が相当の会計帳簿にもとづいて作成されていると認められるかどうか」について報告することを目的とするが、その程度を全般的に下げることが主旨としたいわば程度限定案である。

C案は、経理指導案ともいうべきもので、会社の会計帳簿および計算書類が正しく作成されるように公認会計士・税理士等の会計専門家が証明者としてではなく会社の会計組織の整備等に関して指導するという案である。

この報告書はC案を現実的とする会計学者側の認識に対し、B3案の立場からする法務省の反論が併記されるという異例の形式がとられ、昭和61年の商法・有限会社法改正案はこれらの検討を成果として参考としながら、程度限定といわれるB3案を会計調査人制度の基本的構想として提示したのであった。

³¹ 酒巻俊雄「中小会社監査の立法課題」『堀口亘先生退官記念 現代会社法・証券取引法の展開』134頁（経済法令、1993年）。

3. 昭和61年5月「商法・有限会社法改正試案」(法務省民事局参事官室) 公表

昭和61年5月「商法・有限会社法改正試案」(法務省民事局参事官室)が公表され、最低資本金制度、計算書類の商業登記所による公開、会計監査人監査範囲の拡大の外、その試案四4において再び会計調査人の調査が昭和59年提案よりも詳細に提案された。それは、以下のとおりであった。

- 「4a株式会社で会計監査人の監査を受けないものは、その計算に関し会計調査人による調査を受けなければならない。ただし、資本金3,000万円未満かつ負債総額3億円未満のものは、調査を省略することができる。
- b 一定の基準(例えば資本金1億円以上又は負債総額10億円以上)に該当する有限会社で会計監査人の監査を受けないものは、会計調査人の調査を受けなければならない。
- c 会計調査人による調査は、「会社の貸借対照表及び損益計算書が相当の会計帳簿に基づいて作成されていると認められるかどうか」(旧商法33条2項参照)を報告することを目的とする。

(注) 1 附属明細書をも調査の対象とすることについては、なお検討する。

- 2 調査においては、相当の会計組織(帳簿の備付け、確実な記帳の仕組み)が備わっていることを確認し(商法33条1項参照)、会計帳簿の記載について期末における財産(資産及び債務)の实在性と網羅性(貸借対照表項目)並びに期中における取引事実等との対応(損益計算書項目)が一応認められるかどうか(帳簿における資産・債務・取引事実等に関する記録としての相当性)を吟味し(商法33条1項参照)、会計帳簿と貸借対照表及び損益計算書の記載との間に重要な不一致がないことを確認する。
- 3 調査に当たっては、突合(照合)、説明の聴取(質問)のほか、陳述書の徴収、実査、立会、確認その他適宜の方法を用いることができる(会計帳簿・書類の閲覧謄写をする権利及び会計に関する報告を求める権利(商法特例法22条2項)並びに会社の業務及び財産の状況の調査権(同条3項)を認める)。
- 4 調査人は、調査を通じて商法に則した会計帳簿並びに貸借対照表及び損益計算書が作成されているかどうかについての一応の検証をすべき相当の注意義務を負う。この場合における心証の程度については、「正規の監査」より低く「一応の確からしさ」でよいものとし、実際の調査の程度は、調査人がその注意義務に従って判断し(調査の基準の確立については、なお検討する)、そのした内容は、「調査の方法の概要」として明らかにする。
- 5 報告書には、調査の方法の概要、調査人の資格(会社の他の会計事務、例えば税務、財務諸表の作成、会計帳簿の記帳代行等をしたときはその旨をも)を記載し、その開示は、監査報告書と同様に扱う(2(注)1参照)。
- 6 会計帳簿及び貸借対照表・損益計算書の作成責任は、取締役にある。ただし、調査人が貸借対照表等の作成等に当たる場合の責任については、なお検討する。この場合においても、調査人は、少なくとも記帳の基礎となる原始記録の作成に関与することはできない。
- 7 監査役監査との関係、監査役の監査報告書の記載(商法281条ノ3第2項)との調査(cの報告を消極的表現例えば行った調査によれば指導すべき事項は見当たらず

ない等にする事の可否)、「監査ではない」旨の表示をするかどうか、過渡的に無条件の意見差控えを認めるものとするかどうか等については、なお検討する。」

このように、会計調査人の提案がなされたが、これらの影響を直接受ける中小企業団体からの全面的反対を除き各界意見は調査案を支持するものが過半数であった。また、監査は独立した立場にある会計専門家が、内部統制についての調査、実査、立会、確認等の手続をつくしてはじめて可能であり、決して「簡易な」手続によっては達成しえないという会計士協会からの反対運動が展開された³²。監査は公認会計士の専属的業務であって、たとえ簡易な監査であってもそれは許されるものではないとの主張であった。これは、前述した昭和49年商法監査特例法に対する日税連の公認会計士の職域拡大に対する強烈な反対運動への会計士協会の意趣返しと言えなくもない。

日税連は、昭和59年10月24日に「大小（公開・非公開）会社区分立法等に関する問題点に対する意見書」について、注目の中小会社に対する会計専門家による外部「監査」について条件付で受入れる用意のあることを盛り込んだ意見書を法務省民事局参事官室に提出³³し、法務省参事官室照会と相前後して税理士業界に対して提起された中小会社に対する外部監査の導入問題を中心とする商法改正問題に対して、日税連は、「専門家による外部監査」の受入れ可能な条件として、①正規の監査とは異なる限定された「監査」として、②社会的に有用であり、③中小会社にとって現実的に受入れ可能な制度として、④外部「監査」人の負担と責任に配慮して、構成されることを提言、表明した³⁴。

さらに、日税連は大蔵大臣の諮問機関である企業会計審議会（青木茂男会長）においても昭和60年3月の総会で中小会社を対象とする会計専門家による外部監査制度の導入問題について特別部会を設けて審議することを決めるなどの情勢のなかで、法務省の要望を受けて商法学者、会計学者を交えた研究機関を設け、会計帳簿適法作成証明基準について検討し、商法対策委員会のなかに「外部監査問題研究会」を設置した。

そして、日税連は昭和61年11月「商法・有限会社法改正試案」に対する日税連意見書を稲葉審議官に提出し、その中で「会計調査人による調査」制度については、「試案で提案する債権者保護を目的とした中小会社の計算の明確化のために税理士が会計調査人として公正不偏な立場から参画し、その能力を社会的に活用することに賛成であるが、なお、多くの問題点を擁しており、今後、中小会社の実態を踏まえ、試案の提案を含めてあるべき監査制度について積極的・建設的に検討するべきである。」旨の総論的意見を提出した³⁵。

しかし、会計士協会の反対で法案化には至らなかったのである。日税連内にも反対意見がなはいわけではなかった³⁶。また、研究者のなかにも「小会社の弁護士である税理士は、適法証明（検察官の立場）を行なうことによって、納税者（小会社）の信頼を失うであろう。/商法監査は、一見、税理士の職域拡大にみえるけれども、それによって税理士の失う利益は、本質的なもの

³² 会計ジャーナル16巻1号、7号所収の村山徳五郎、増田浩二、鈴木豊、渡辺恵一郎、松木正輝等の諸氏の論文参照。

³³ 日税連・前掲注（5）978頁。

³⁴ 日税連・前掲注（5）998頁。

³⁵ 日税連・前掲注（5）1020頁。

³⁶ 北野弘久『税理士制度の研究』425頁（税務経理協会、1997年）。

であるだけに余りにも大きい³⁷。/かりに現行の商法監査を拡充するとした場合でも、資本金1億円以上の会社に限られるべきであろう。監査人としては、監査法人、公認会計士、会計士補が充てられるべきである。税理士等を含めるべきではない³⁸。」という反対論もあった。

4. 平成元年5月「調査問題検討研究会」の設置（法制審議会商法部会）

改正要綱案の作成においては、会計調査案の構想を基本に検討が進められることとなり、平成元年5月「調査問題検討研究会」が設置された。本研究会では、試案の構想に基づく調査対象会社の範囲、そのために必要な会計調査人の数、会計調査人の供給源および適格者の認定の方法、調査の目的・対象・方法、具体的手順を示す調査基準・実施準則の可能性、調査の費用、会計調査人の責任等の広範な項目にわたって検討し、それぞれの観点を異にする調査基準・実施準則ともいうべき下記の三案を作成した³⁹。いずれも改正試案において会計調査が強制される資本金3000万円以上または負債総額3億円以上の会社約123,500社を念頭においたものであった。

第一案は、手続的には会計帳簿の相当性の検証に重点を置き、最終的に会計帳簿と貸借対照表・損益計算書の記載の一致ということで調査目的の達成を図るという構想である。調査案の構想に最も忠実であり手続的には正規の監査に準じているので、企業規模に応じた段階的適用に適したものと見えよう。しかし、正規の監査との違いが必ずしも明確でないといううらみがある⁴⁰。

第二案は、会計調査を明確に監査と異なるものとして位置付け、取引の実在性、財産の実在性、負債の網羅性、見積値の妥当性について取締役保証書を徴求したうえで調査を実施するというものである。これは、調査の基礎資料を提供すべき経営者の責任問題として扱い、虚偽記載があった場合には取締役が責任を問われるという法的保障を設け調査の有意性を補強し、調査は基本的には会計帳簿が整いかつ確実な記帳の仕組が備わっているかどうか、すなわち会計組織の相当性と会計帳簿と計算書類の記載との間に不一致がないことの二点を確認し、報告するというかたちで行われる。この案の問題点は、取締役保証書の機能とその担保能力いかんであり、それを確保する明確な法的保障が不可欠な点である。

第三案は、正規の監査の拡大案であり、中小会社といえども、計算の適正担保ということであれば、監査として制度化する以外にないとの観点からモデル会社についての監査計画を提示し、会社の規模の大小を問わず監査基準、監査報告書準則に準拠して公認会計士または監査法人が計算書類の適法性について意見を表明するという構想であった。制度的には、全く問題はないが、費用や日数・手続の面で対象となる中小会社の負担能力に対応しうるか、会計士の人数確保の観点からこの要請に直ちに答えることはできないという矛盾点がある。

以上から、改正試案・要綱案のとり會計調査の構想と結びつくのは、第一案か第二案ということになった⁴¹。

³⁷ 北野・前掲注(36)422頁。

³⁸ 北野・前掲注(36)426頁。

³⁹ これら三案の詳細とそれを巡る論議は、「座談会・商法改正問題における『調査』の検討状況」(商事法務1190号4頁以下)。

⁴⁰ 酒巻・前掲注(31)138頁。

⁴¹ 酒巻・前掲注(31)139頁。

しかしながら、会計調査人制度は計算の公開と切り離されて、法案化は見送りとなった。さらに、計算の公開も法案の国会提出直前に先送りとなり、最低資本金制度、会計調査人制度、計算の登記所公開の3点ワンセットのうち、最低資本金制度のみが実現するという事態に終息したのである。

5. 平成2年4月17日「商法等の一部を改正する法律案」の国会提出⁴²

平成2年6月22日に成立し、6月29日に公布され（平成2年法律64号）、平成3年4月1日から施行された。試案における懸案事項は最低資本金制度のみが立法化するに留まり、登記所を通じての計算の公開や会計専門家による中小会社の計算の適正担保という残された立法課題の検討の必要性を促すものであった⁴³。これに対し、衆議院法務委員会並びに参議院法務委員会の附帯決議においても共通認識が示されていた⁴⁴。

平成2年改正法は、(1) 小規模または閉鎖的会社に適合する法制度の整備として、①従来会社設立時には7人以上の発起人が必要であったことから、小会社にあっては名目的発起人を用意することとなり、発起人は必ず会社設立時の株式を引き受ける必要もあり名義株主が存在することとなり、後日の紛争の原因にもなり、また株式会社成立後には株主数の規制はなく1人会社も認められていた⁴⁵こともあることから、発起人の最低人数に関する規制が廃止され、1人会社の設立を認めた。さらに②譲渡制限株式の株主がその保有する株式を譲渡しようとするときに、会社に対し「譲渡承認請求」と「買受人指定請求」とを同時に行うか否かにつき争いがあったことを受け、「譲渡の承認請求」のみを行える旨、および譲渡制限株式を会社の承認なく取得した株主からの「取得承認請求」のを明文で規定した。そして③有限会社を株式会社に組織変更をするには総社員の同意が必要であり、株式会社を有限会社に組織変更をするには総株主の同意が必要とされていたのを有限会社を株式会社に組織変更するには、「総社員の過半数にして総社員の議決権の4分の3以上の多数をもって行う」ことができるとし、裁判所の

⁴² 政府は、同法律案の国会提出理由を「株式会社の発起人及び有限会社の社員の員数についての規制を緩和し、株式会社の設立における現物出資及び財産引受けについての検査役の調査の一部を省略すること等により小規模会社にも適合する会社法制度を整備するとともに、株式会社に最低資本金制度を新設し、株式会社及び有限会社における利益準備金の積立基準を拡充すること等により会社債権者の保護を図り、併せて優先株式等の制度を改善し、社債の発行限度に関する規制を緩和すること等により会社の資金調達の方法を合理化する等の必要がある。これが、この法律案を提出する理由である。」と述べている。（北沢正啓「大小会社区分立法の計画とそ一部実現等」『日本会社立法の歴史的展開』480頁〔商事法務、1999年〕）。

⁴³ 酒巻・前掲注（31）126頁。

⁴⁴ 衆議院法務委員会附帯決議7項目のうち2項目は「会社の社会的信用を高めるとともに債権者の保護を図るため、計算書類の登記所における公開の制度について速やかに立法上の手当を講ずること」及び「会計専門家による中小会社の計算における適正担保の制度について更に検討を進め、関係各界の理解を求めた上、速やかに立法上の措置を講ずること」というものであった。一方、参議院法務委員会の附帯決議6項目のうち2項目は、「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及び法確立を図るため、早期に調査検討を行なうこと」及び「監査制度及び会社計算書類の公開制度については、EC統合等諸外国における立法の動向に十分配慮し、速やかに、立法上の措置を講ずること」というものであった。

⁴⁵ 「これは会社が社団であることからすれば異例なことであるが、解釈論としては、昭和13年の商法改正によって、株主が7人未満となったことを解散原因とした規定（昭和13年改正前221条3項）が削除され、他方、株主が1人となったことを解散原因とする規定が設けられなかったことから導かれる。」（北沢・前掲注（42）482頁）。

許可も不要とし、一方株式会社を有限会社に組織変更するには、「総株主の過半数にして発行済株式総数の3分の2以上の多数をもって行う」ことができるとし、反対株主・社員に株式または持分の買取請求権を認めた。次に平成2年改正法は(2)会社債権者を保護する為の改正として、①最低資本金制度の導入がなされ、従来株式会社35万円、有限会社10万円であったのをそれぞれ1000万円、300万円に引き上げ、②利益処分時に役員賞与を含めて「利益処分として支出する金額」の10分の1以上を積み立てることとし、内部留保の充実を図った。改正法はさらに(3)会社の資金調達の改善のための改正として、①企業の資金調達の多様化のために当時配当優先株式は無議決権株式として発行されており、無議決権株式の発行限度枠が発行株式総数の4分1であったのを3分の1に拡大し、無議決権株式の議決権復活条項についても累積的配当優先株式の議決権の復活を定時株主総会1回分だけ遅らせる措置も手当し、②社債発行限度額についてその発行限度額は資本および準備金の合計額とされ、「最終の貸借対照表により会社に現存する純資産の額がこれらの合計額より少ないときには、その額が限度額」とされていたのを、「最終の貸借対照表により会社に現存する純資産額」のみにし、社債の発行限度額の規制緩和をはかった。平成3年改正はその他にも、株式配当・無償交付・株式分割・株式併合の整理統合等種々の見直しを行ったが、しかし当初の意気込みに比べれば、小振りの改正に止まった⁴⁶。

6. 会計調査人問題の小括

法務省参事官室の「区分立法の問題点」が提案した限定監査を実現しようとするならば、「商法問題研究会報告書」が適示したB案に見られる手続限定(B1案)、対象限定(B2案)、程度限定(B3案)の方法が妥当であろう。改正試案・要綱案が程度限定であり、それを実施するためには、「調査問題検討研究会」が作成した実施準則(第一案)に準拠することで一応の目的は達せられよう。

会計士協会の簡易監査・限定監査を認めることによって監査の質と信用の低下をもたらすという見解は解らぬものではないが、会計士監査と限定監査を法的に明確に区別すること、対象会社の範囲を異にする以上、それぞれの制度に対する社会的評価は別個のものであってよい⁴⁷。中小会社の計算を適正化し、計算書類の正確性・信頼性を高める、従来の正規の監査目的である株主のための監査とは、異なる範疇の「監査」でありそれは株主と経営者が同一であることがほとんどである中小会社の「監査」は金融機関をはじめとする会社債権者のための「監査」と言ってよいのである。すべての会社に会計士監査を導入できないという現実のなかで会計調査人制度は次善の策として社会的に有用であることは明らかであろう。会計士側が主張する報告書C案の経理指導案も指導の実効性を追求していくと調査制度とさほど変わらない⁴⁸ものになるう。

第3節 会計参与制度成立へ

平成15年10月22日公表の「会社法制の現代化に関する要綱試案(第一次案)」(法制審議会

⁴⁶ 北沢・前掲注(42)478頁～509頁。

⁴⁷ 酒巻・前掲注(31)141頁。

⁴⁸ 酒巻・前掲注(31)142頁。

会社法（現代化関係）部会）には、会計参与制度については、その片鱗もなかった。ただ、中小会社の計算の適正担保制度について、「会計監査人の設置が強制されない会社は、現行の小会社（資本金1億円以下かつ負債総額200億円未満）の範囲の会社であっても、会計監査人を任意に設置することができるものとする⁴⁹。」という記述があるのみであった。この記載が、会計参与制度実現の発端になったことは明らかである。この要綱試案に対して日税連は小会社における計算書類の適正担保のスキームとして、税理士等会計専門家による適正担保制度の導入を要求したのであった⁵⁰。

平成14年12月9日に日税連が「中小会社会計基準の設定について」の公表⁵¹をしたことに伴い、平成15年10月29日に同会計基準によって小会社の計算書類の適正性を税理士が判断するという考え方を法務省に提言した「小会社の計算書類の適正担保制度のスキーム⁵²」こそが、会計参与制度へと法務省を駆り立てたのであろう⁵³。

この提言に対して法務省民事局参事官室から平成16年5月11日に「会計参与（仮称）制度について」が日税連に提示され、日税連も提言にそったものであるとして賛成をした。その後、平成16年6月16日に同制度は自由民主党の商法に関する小委員会における「会社法制の現代化に関する中間とりまとめ（案）」の「3会社の計算・開示」監査に関する規律の見直しの中に「会計参与制度の創設」として盛り込まれ、その説明資料として「会計参与（仮称）制度について」が公表された。

それらを受けて、平成16年8月2日に法務省は「会社法制の現代化に関する要綱案（第二次案）」を公表し、その中で「第2部 株式会社関係・第3機関関係・5会計参与」に会社法上の機関として会計参与制度を正式に取り上げ、さらに平成16年10月13日に法務省は「会社法制の現代化に関する要綱案（第三次案）」で「第2部 株式会社関係・第3機関関係・5会計参与」として公表し、続いて法務省は平成16年12月8日に「会社法制の現代化に関する要綱案（第四次案）」を公表し、各界から寄せられた意見を踏まえ、法制審議会会社法部会（部会長・江頭東京大学名誉教授）において審議・検討が行なわれ、平成17年2月9日に法制審議会総会において「会社法制現代化に関する要綱」を決定し、法務大臣に答申した。

これを受けて政府は「会社法案（979条）」を策定し、平成17年3月18日に閣議決定の後、平成17年3月22日に閣法81号として衆議院に送付され、平成17年5月17日に一部修正のう

⁴⁹ 要綱試案第四・11（2）。

⁵⁰ 「会計監査人の任意設置の範囲を小会社（資本金1億円以下かつ負債総額200億円未満）にまで拡大すべきでない。会計監査人制度に代わる制度として、小会社の計算書類の正確性の確保については「小会社における計算書類の適正担保制度のスキーム」で提案するような、小会社に過重な負担を課さない、その実態に即した制度を導入すべきである」とし、スキームにおいて「計算書類の正確性確保を確保するため、実在性、網羅性、期間配分の適正性及び表示の妥当性について検証することとする。」という意見書を提出した（相澤哲外「別冊商事法務NO. 273 会社法制の現代化に関する要綱試案に対する各界意見の分析」833頁（2004年）。

⁵¹ 税理士法人右山事務所編『会計参与制度と実務のポイント』7頁（新日本法規、2006年）。

⁵² 平成16年4月6日日本公認会計士協会との「小会社における計算書類の適正担保制度のあり方」についての意見交換において、協会側から、「小会社の計算書類の作成内容を充実させるために、会社の内部機関として、外部の専門家を位置付け活用する方法は検討に値する」旨の意向が示された（日税連事務局作成非公参考資料）。

⁵³ 法務省サイドにおいては、永年にわたり中小会社の計算書類の正確性を高めるための施策を温めてきたのであって、日税連からの提言を奇貨としたのではないかと筆者は推測している。

え可決され参議院に送付された後、平成17年6月29日参議院で可決成立し、平成17年7月26日に公布され、公布の日から1年6月を超えない範囲で施行されることとなり、平成18年5月1日施行された。

こうして、新会社法において会計参与制度は、外部の会計専門家が、株式会社の任意機関として、株式会社の取締役と共同して計算書類の作成をするという世界に類を見ない「日本独自の制度」（寺田法務省民事局長国会答弁）として成立した。

かかる制度成立の背景には、昭和61年における商法改正において、法務省が中小会社の計算書類の適正性を担保するために「会計調査人制度」を導入し、税理士をこれに充てようと試みたことに対し、それは「調査」とはいえ、外部「監査」に繋がることとなるとして、会計士協会の反対によって成立し得なかったという歴史的な経緯を考えるに、法務省の念願の中小会社の計算書類の正確性を担保し、計算書類の公告（法律で会社法でも強制されているが、それを遵守している株式会社は上場会社を除いて殆どないという法治国家ならざる状態が放置されている）を実現せんとする意図を諳めているとは言えないと筆者は考えたい⁵⁴。

筆者は、本制度が実現するにあたり、その経緯はともかく、世間の評価を受けた背景として、①任意設置であるから中小企業団体の反対がなかったこと、②債権者保護の強化であるから金融機関が賛意を表明していること、③監査ではないことから会計士協会が賛成していること（日税連は当然賛成）の三点があると思料している。

①の中小企業団体の代表格である日本商工会議所は、会社法における会計参与制度の導入に当初は反対していたが、最終的に賛成になった。その理由は、任意設置ということもあるが、いつまでも金融機関融資が不動産担保主義になっている現状を変えていきたいとの思惑と計算書類の公開という時代の流れに逆らえないということからであろう。一方②の金融機関も不動産担保主義がかかるバブル崩壊で必ずしも安定的な債権の保全に繋がらないとの認識を深めたことと、審査能力の低下というバンカーとしての目利きができない現状を打破したいということもあろう。③の会計士協会は、内部者として計算書類の作成に関わっていくならば、現状の税理士が外部から行っている中小会社の計算書類作成業務を単に内部化するだけであり「監査」という職域の侵害にはあたらないことと5万人という公認会計士大量創出時代を迎えてその受け皿になり得るとの思惑があるものと思われる。なお、日税連は税務の専門家のみならず、会計専門家として民事法に位置づけられるのが悲願であったが故に、会計参与の立法化に異論はなかった⁵⁵。

本制度の推進を通して、中小株式会社の計算書類の公告内容の適正性が確保され、さらに金融機関の融資スタンスが、不動産担保主義さらには個人保証主義から脱却し、計算書類や事業計画、経営者の人格・能力を基として融資をする姿勢に進むことが期待されることである。

⁵⁴ 稲葉威男教授は「計算開示の制度が形骸化していることを実質化する措置を何も講じなければ、形骸化の状況は改まらないことは目に見えている。」と痛烈に批判している『会社法の基本を問う』163頁（中央経済社、2006年）。

⁵⁵ 昭和61年以来、旧商法改正の都度、税理士業界の最大の懸案事項として「中小会社の計算書類の適正性を担保する制度」の創設がテーマとされていた。日税連は「会社法」創設を目指した法制審議会会社法（現代化関係）部会の会社法現代化の作業に対し、小会社（資本金1億円以下かつ負債総額200億円未満）における計算書類の適正担保制度のスキームを提言し、小会社に過重な負担を課さない実態に即した制度の構築を求めた（日本税務研究センター編『税理士登録時研修用テキスト（平成23年度版）』51頁（日税連、2011年））。

このように、中小株式会社の計算書類につき国家資格を有する登録した会計専門家（それぞれの業法に基づく登録をしないと公認会計士、税理士とは名乗ることはできない）が、会計参与として計算書類を作成することをもって、中小株式会社の計算書類の適正性を確保する道筋は任意の機関とはいえ可能となった。しかし、次に法務省は計算書類の公告制度（会社法440条〔計算書類の公告〕・939条〔公告の方法〕・976条①二〔100万円の過料〕）をいかに遵守させんとするのであるかが今後の課題であると言えよう。

未だ不十分とはいえ永年の法務省の念願であった中小会社の計算書類の適正性を担保する制度の橋頭堡は築かれたのであり、そして永きにわたる会計士協会と日税連との職域論争にも決着をつけたという意味においても「会計参与制度」に反対する理由は見出し得ない。計算書類の適正担保の新たな制度構築のスタートと位置付け、法の進化をはかっていく橋頭堡としていくべきであろう。

第2章 会計参与の職務

第1節 会計参与の職務と職務を巡る論点

会計参与の職務は、取締役・執行役との計算書類の共同作成義務とそれに伴う「会計参与報告」の作成義務、計算書類承認取締役会への出席義務とそれに伴う意見陳述義務、取締役・執行役の不正行為・法令定款違反行為の監査役等への報告義務、株主総会での説明義務、計算書類等・会計参与報告の備置・開示義務が法定されているが、以下それぞれの法制上の意義とこれらを巡る論点を整理しつつ問題点を明らかにする。

1. 取締役・執行役との計算書類の共同作成と論点

会計参与は、取締役（委員会設置会社の場合は執行役）と共同して各事業年度における計算書類及びその附属明細書、臨時計算書類並びに連結計算書類を作成しなければならないが⁵⁶、成立の日における貸借対照表の作成は会計参与の職務には含まれないとされている⁵⁶。

この場合において、会計参与は、会計参与報告を作成しなければならないとされている（会社法374条1項、以下「会社法」を「法」という）、

(1) 会計参与が作成する計算書類の意義

計算書類とは、各事業年度における計算書類、臨時計算書類並びに連結計算書類をいい、会計参与が作成すべき各事業年度に係る計算書類及びその附属明細書とは、会社計算規則（以下「計規」という）第二編の4条から56条の定めるところにより各事業年度に係る資産、負債及び純資産の価額を適時に正確に記録した会計帳簿に基づき作成された各事業年度に係る貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書及び個別注記表をいう（法435条2項、計規59条）。

臨時計算書類とは臨時決算日における貸借対照表及び臨時決算日の属する事業年度の初日から臨時決算日までの期間に係る損益計算書をいう（法441条1項）。

⁵⁶ 会社成立時の貸借対照表（法435条1項）についても共同作成の対象となるとの立法担当者の見解もある（相澤哲＝葉玉匡美＝郡谷大輔編著『論点解説 新会社法』387頁（商事法務2006年）が、少なくとも法374条1項においては、会計参与は法435条2項に規定する計算書類を取締役と共同して作成するとされており、ここには開始貸借対照表は含まれていない。また、会計参与による計算書類等の備置き等（法378条）では、備置・開示の対象とされていないが、比較可能性の確保の観点から備置・開示の対象とすべきであろう。

連結計算書類とは会計監査人設置会社及びその子会社から成る企業集団の財産及び負債の状況を示すために必要かつ適当なものとして作成される連結貸借対照表、連結損益計算書、連結株主資本等変動計算書、連結注記表をいう（法444条1項、計規61条～69条）。

(2) 会計参与が従わなくてはならない企業会計の慣行の意義

企業会計の慣行とは企業会計の実務の中に慣行として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したものである「企業会計原則」を包摂する諸会計基準を含むもの解される。

ところで、会社法において、株式会社及び持分会社の会計の原則は一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に「従う」と規定された（法431条・614条）。従前の旧商法32条における「斟酌スベシ」と比較すると強制力をもった表現になっている。新商法（19条）においても、商人一般の規定として同様に規定されている。しかし、計規3条は「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行をしん酌しなければならない。」と旧商法と同様の規定ぶりとなっている。これは、中小企業の特性を考慮した固有の会計基準が成り立つことを許容しているものと解されよう。

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り拠ることが適当な会計のあり方として平成17年8月3日に日税連・会計士協会・日本商工会議所・企業会計基準委員会が作成主体となり、金融庁、法務省、中小企業庁がオブザーバーとして参画する形で作成した「中小企業の会計に関する指針」（以下「中小指針」という）が公表された（最終改訂平成23年7月20日）。しかし「中小指針」は「企業の規模に関係なく、取引の経済実態が同じなら会計処理も同じになるべき」とする、「会計は一つである」というシングルの理念が明らかにされた⁵⁷ことから、上場企業等に適用される企業会計基準においてIFRSへのコンバージェンスが行われる度に、「中小指針」についても累次の改訂がなされており、中小企業は間接的にIFRSへのコンバージェンスの影響を受けている状況であった。

その後、わが国に会計基準の国際化の動きがある一方で、中小企業への影響を回避又は最小限に留める必要があるとの考え方から、平成22年2月に中小企業庁において「中小企業の会計に関する研究会」（以下「研究会」という）、同年3月に企業会計基準委員会等の民間団体により「非上場会社の会計基準に関する懇談会」（以下「懇談会」という）が設置され、それぞれ非上場企業、特にその大部分を占める中小企業の会計の実態、特性、慣行等から中小企業の会計の今後の会計基準のあり方に至るまで検討が行われた。結果的に平成22年8月に懇談会、同年9月に研究会の報告書がとりまとめられ、両報告書において中小企業として新たに中小企業の会計処理のあり方を示すものを取りまとめるべきである等の方向性が示された⁵⁸。

平成23年2月に設置された「検討会」は、これらの両報告書に示された方向性を受け、検討を重ね中小会社の中小企業関係者・金融関係者・会計専門家・学識経験者で構成され中小企業庁及び金融庁が共同事務局となり法務省がオブザーバー参加して作成された「指針」と並列するものとして「中小会社の会計に関する基本要領」（以下「中小会計要領」という）が平成24年2月1日に公表された。これは、企業会計基準を簡素化し要約する形で作成された「指針」

⁵⁷ 『TKC会報』2012年6月号別冊「特別座談会 中小企業の会計に関する基本要領取りまとめの背景と意義」4頁〔品川芳宣発言〕。

⁵⁸ 吉田政弘「中小企業の会計に関する基本要領について」T & A master no. 450（2012年）。

と異なり、中小企業の身の丈にあった会計ルールとしてボトムアップアプローチで策定された⁵⁹。

したがって、今後は、上場会社及び上場会社以外の金商法開示会社並びに会社法上の大会社以外である「会計監査人設置会社以外の会計参与設置会社である中小会社」は、「中小企業の会計に関する指針」のみならず「中小会計要領」によって会計処理をすることも許容されると解され⁶⁰、会計参与設置会社が中小会計要領を利用することを妨げる理由は存在しない⁶¹。

現行の会社計算規則は、平成14年改正後の商法施行規則が省令レベルで会社の会計、計算の基本的な点において強行的に規律していたのとは異なり、開放系の考え方を採用しているといえよう。すなわち、現在の会社計算規則は、あくまでも「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」の一部分を示しているに過ぎないという位置付けになっているというよう⁶²。

会社法431条で規定しているのを下位の省令で基本的部分を書き下しているが、会社計算規則の外側にある企業会計の慣行と合わせてみなければならず、平成18年改正前商法施行規則と違い、それだけをみればよいという構造になっていないのである。

その点で中小会計要領は会社計算規則を前提にしつつ、しかしそれだけでは分からない部分もカバーするという意味で「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」の一部を示しているといえるのであり、会計参与がよって立つ会計処理の基準として活用しうるものなのである。いわば中小会計要領は「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」の中で、特に中小会社にとっての会計慣行のなかで、一般に公正妥当と認められたものを、抽出したという位置付けを与えているのである⁶³。

(3) 計算書類の作成に当たり取締役・執行役と意見を異にする場合

会計参与の職務は取締役・執行役と計算書類を共同で作成することである⁶⁴が、会計参与が取締役・執行役と計算書類の作成において意見を異とした場合には、会計参与は会計専門家の知見から、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従って、適時に正確に作成された会計帳簿に基づいて計算書類を作成すべきことを会計指導という観点から取締役・執行役に対して是正すべき旨を促さなければならない。なお、会計参与が複数在任しているときは、会計参与は独任性であるから、その全員と取締役・執行役との計算書類の作成における意見の一致が求められる⁶⁵。会計参与の職務は、株式会社の役員として会計指導役にあると解されることか

⁵⁹ TKC・前掲注(57) 23頁〔川崎照行発言〕。

⁶⁰ 大杉謙一「会計参与制度と中小会計要領」税研第28巻1号40頁(2012年)。「WGでは、会計参与設置会社にはさまざまな会社があること、中小会社要領のように簡素化された会計ルールを適用することは会計参与制度の趣旨に反するものではないことから、これを除外すべきでないという結論に至った」。

⁶¹ 上西左大信「中小会計要領の制定が中小企業実務に与える影響」税研・前掲注(60) 47頁「会計参与の行動指針に中小会計要領が含まれるように改正することや中小会計要領に準拠した場合の新たな行動指針を作成する予定はない。したがって、会計参与設置会社は、引き続き中小指針に準拠することとなる。」という見解もある。

⁶² TKC・前掲注(57) 5頁〔弥永真夫発言〕。

⁶³ TKC・前掲注(57) 6頁〔弥永真夫発言〕。

⁶⁴ 「共同して作成するとは、取締役(執行役)と会計参与との意見が一致しない限りは、計算関係書類を法律上作成できない(監査役、会計監査人や株主総会等へ提出することができない)ことを意味する。」(相澤=葉玉=郡谷・前掲注(51) 386頁)。

⁶⁵ 会計参与の活用法において、M&Aにより傘下に治めた子会社に親会社から経理担当者を派遣できない場合に会計参与を置く措置を講ずることにより、計算書類の正確性が担保され得る。

ら、会計参与は計算書類承認取締役会において職業会計専門家の矜持をもって正しい計算書類を作成すべきことの意見を陳述しなければならない。

にもかかわらず、取締役・執行役が会計参与の是正指導に従わずに株主総会にて承認を取るべく計算書類を総会に提出した場合には、会計参与は取締役・執行役と計算書類の作成に関する事項について意見を異にする旨の意見を述べるができるが、それでも計算書類が株主総会で承認されたとしても、計算書類の違法性は治癒されないと解される⁶⁶。

したがって、取締役・執行役の認識に非があるのか、会計参与の認識に非があるのかを問わず、双方の意見の意見が合致していない計算書類を確定するためには、①株主総会で会計参与を解任し、別の会計参与と取締役が共同して計算書類を作成する⁶⁷、②株主総会で取締役を解任し、別の取締役と会計参与が共同して計算書類を作成する（所有と経営の一致している中小会社では実現可能性は少ない）、③株主総会で会計参与設置会社の定めを廃止し、取締役単独で計算書類を作成するという方法、④会計参与が自ら辞任し、法346条2項に従い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る⁶⁸、という選択肢が考えられるが、実務上は上記③の会計参与非設置会社になる方法を選択する以外解決の方法はないであろう⁶⁹。

会計参与と会計監査人は法的位置付けを異としているがゆえに、ある意味、金商法適用会社以外における会計監査人設置会社の会計参与は、同会社の会計監査人よりも強い権限を有しているといえよう⁷⁰。なぜならば、会計監査人は、監査の結果、計算関係書類の表示に問題があれば「会計監査報告」に無限定適正意見ではなく、除外事項を付した限定付適正意見または不適正意見を述べ、若しくは意見不表明とするが、取締役会においてそれが承認されれば（法436条3項）、定時株主総会での承認決議が不要となり定時株主総会での報告のみでよいとする会計監査人設置会社の特則（法439条）の適用はないものの、定時株主総会で承認されれば計算書類は確定することとなるからである⁷¹。

2. 会計参与報告の作成義務と論点

会計参与は、取締役（委員会設置会社の場合は執行役）と共同して計算書類及びその附属明細書（臨時計算書類並びに連結計算書類を含む）を作成し、この場合において、会計参与は、会計参与報告を作成しなければならないとされるが、以下「会計参与報告」を巡る論点を明らかにする。

(1) 会計参与が作成する会計参与報告の意義と内容

会計参与報告に記載すべき事項は、会社法施行規則（以下「会規」という）102条に明らかにされている。会計参与報告は、計算書類の共同作成に関して会計参与にその作成が義務づけ

⁶⁶ 江頭憲治郎『株式会社法』551頁（有斐閣、第4版、2011年）。

⁶⁷ 解任の事情を知る会計専門家は会計参与就任を受諾するとは思えない。

⁶⁸ ただし、辞任をしても裁判所により選任された一時会計参与が就任するまでは、辞任した会計参与は、会計参与としての権利義務を果たさなければならない（法346条1項）ので実現可能性は低いといわざるを得ないし、裁判所で選任された会計参与が同意するか否かの保証はない。

⁶⁹ 浜田道代編 齋藤孝一＝牧口晴一『中小企業経営者のための新会社法』171頁～172頁（経済法令研究会、2006年）。

⁷⁰ 法人税の申告書は確定した決算に基づき申告書を作成するという「確定決算主義」をベースにしている（法人税法75条）、法人税申告書の作成・提出もできないということになる。

⁷¹ 浜田道代「会計参与」落合誠一編『8会社法コンメンタール』368頁（商事法務、2009年）。

られる資料であって、計算書類の作成過程を明らかにし、株式会社の株主および債権者に対する情報提供を目的とする資料であり、次に掲げる事項を内容としなければならないとされている。

(2) 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（会規102条一号）

①「会計参与約款」に記載された事項

会計参与は、計算関係書類の共同作成にあたっては、当該会社の協力なしには、会計参与はよくその職責を果たせないで、会計参与は当該会社と様々な合意をすることが予定されている⁷²。

会計参与が懸念している事柄の一つに会計参与設置会社の株主および債権者（であると称する者）からの計算書類・会計参与報告の閲覧・謄写の請求があった場合に、その者が当該会社の請求時点における真正なる株主・債権者であるか否かの確認作業がある。

この懸念に対して会計士協会＝日税連が作成した『会計参与の行動指針』にて明らかにしている「会計参与約款」は、その14条2項において「会社は請求者が閲覧・交付請求の権限を有するか否かを判断する責任が自らにあることについて了解する。」とし、その3項においては「会社は株主及び債権者に対し、計算書類及び会計参与報告の閲覧・交付の請求に当っては、あらかじめ会社に閲覧・交付の申請をすることが必要である旨を明らかにする適切な方法を講ずる責任を負うことにつき了解」し、取締役は閲覧・交付請求者に対して「資格証明書」を交付し（同条4項）、会計参与は閲覧・交付請求者から資格証明書を受領したときは、その時点で有効か否かを確認する（同条5項）としている。

ただし、取締役から株主又は債権者に該当しない旨の報告があった者に対しては、会計参与は閲覧・交付の請求に応じない（同条6項）とし、会社が破産・会社更生等に該当する場合及びあらかじめ定めた一定期間内に「資格証明書」を発行できない場合には会計参与は閲覧・交付の請求に応じることができないものとし、会社はこれを了解する（同条7項）としている。

また、請求者が株主又は債権者であることを推定するに足る書類（株券、社債券、金銭消費契約書、会社が発行した物品受領書と請求書控えの両方）を持参した場合には、「資格証明書」の提示がなくとも、当該閲覧・交付の請求に応じることができないものとし、会社はこれを了解する（同条8項）としている。

以上のように会計参与設置会社と会計参与との間で締結される会計参与契約書と一体をなすもの⁷³と位置付けられている「会計参与約款」の内容などが合意事項のうち主なものの一つといえよう。

②「会計参与約款」の問題点

ところで、「会計参与約款」に記載されている上記①の内容は、大きな問題点があると言わざるを得ない。たしかに、会計参与が会社と上記①のように定めることは自由であるが、これによって株主・債権者が資格証明の入手を義務づけられるわけではない⁷⁴。請求者が株主または債権者である限り、会社の協力の有無にかかわらず、開示請求に会計参与は応じなければな

⁷² 会計士協会＝日税連『会計参与の行動指針』「会計参与約款」参照（最終改正 平成21年8月10日）。

⁷³ 『会計参与の行動指針』に参考として掲載されている「会計参与契約書ひな型」参照。

⁷⁴ 浜田・前掲注（71）386頁。

らない⁷⁵からである。閲覧請求者の立場からは、会計参与に直接請求することで、会社に知られることなく計算関係書類を入手できるところに開示規制に特別な意義があるのである⁷⁶。会社法が従来からの開示規制とは別に会計参与報告書等備置場所での開示規制を新設したのは、本来中小会社といえども何人にも計算書類を開示すべきであるとの構想に基づくものであり、さらに会社が二重に計算書類を作成することを防止することを企図したものであり、常に会社を経由しなければならないという会計参与約款の規定は本末転倒であり、早急に是正すべきであるといわざるをえない⁷⁷。会計参与契約の規定の趣旨が、請求者が当該会社から資格証明の交付を受けていない限り、一律に当該請求を拒絶すべき義務を会計参与に負わせるものであれば、会社法の規定に違反し、無効である⁷⁸といえよう。

③その他の記載事項

このような株主・債権者に対する開示規制についての取り決めのほか、会計参与設置会社が会計参与に対して適時に計算書類作成のための情報提供をすること、会計参与に対して取締役（執行役）が法規を遵守し、会社の内部統制又はそれに準ずる組織体制を構築する責任を有していること、取締役（執行役）が採用した会計方針、計算書類作成に必要な資料を遅滞なくすべて提示したこと、それらはすべて真実であり資料に不正はないことを記述した「申述書」を会計参与に提出すること、また会計参与は業務上知り得た当該会社の及び関係者の秘密を他に漏らし、又は盗用してはならないことも主な事項といえよう⁷⁹。

会計参与にとっては、会計参与設置会社の株主・債権者でない者に対して閲覧等に応じた場合の免責、当該会社の株主・債権者である者に対して、閲覧・謄写を認めなかった場合の免責条項が重要である。またこれらを具体化した、会計参与設置会社と会計参与との間で締結される損害賠償責任の責任限定契約（法427条）等の概要⁸⁰も主なものになるであろう。

(3) 計算関係書類のうち、取締役または執行役と会計参与が共同して作成したものの種類（同条二号）

会計参与は、作成した計算関係書類（会社成立時の貸借対照表⁸¹、各事業年度に係る計算書類およびその附属明細書、臨時計算書類ならびに連結計算書類）ごとに、会計参与報告を作成しなければならない⁸²。このため、会計参与報告には、共同作成した計算関係書類の種類を明らかにしなければならない。なお、成立時の貸借対照表および各事業年度の連結計算書類について会計参与は備置開示義務を負わない（法378条1項）とされているが、法の欠陥と言わざるを得ない。

⁷⁵ 相澤哲＝石井裕介「株主総会以外の機関」商事法務1761号（2006年）19頁。

⁷⁶ 松原正至「会計参与と中小企業の会計」広島法学31巻1号（2007年）93頁。

⁷⁷ 酒巻俊雄「会計参与」酒巻俊雄＝龍田節編集代表『逐条解説 会社法 第5巻』56頁（中央経済社、2011年）。

⁷⁸ 松本真＝瀬谷亮「会計参与の権限と義務」江頭憲治郎＝門口正人編集代表『会社法大系3』280頁（青林書院、2008年）。

⁷⁹ 弥永真生『コメンタール 会社法施行規則・電子公告規則』590頁（商事法務、2007年）。

⁸⁰ 相澤＝石井・前掲注（75）17頁。

⁸¹ 法374条1項において会計参与は法435条2項に規定する計算書類を取締役と共同して作成するとされており、ここには開始貸借対照表は含まれていないが、立法担当者は、開始貸借対照表も作成対象としている。相澤＝葉玉＝郡谷・前掲注（51）387頁においても同様に作成対象としている。

⁸² 相澤＝石井・前掲注（75）17頁。

(4) 会計方針に関する事項

会計方針とは、計算書類又は連結計算書類の作成に当って採用する会計処理の原則及び手続をいう（計規2条五十八号）が、重要性の乏しいものを除き、会計方針に加えて会計参与報告において表示方法その他計算関係書類の作成のための基本となる事項を明らかにしなくてはならない。

具体的には、イ）資産の評価基準および評価方法、ロ）固定資産の減価償却の方法、ハ）引当金の計上基準、ニ）収益及び費用の計上基準、ホ）その他計算書類の作成のための基本となる重要な事項など、重要な会計方針に係る事項に関する注記（計規101条）に相当するものである。

「イ）資産の評価基準および評価方法については、（1）有価証券では満期保有目的債券であれば償却原価法、子会社株式および関連会社株式であれば移動平均法による原価法、その他有価証券であれば市場性のあるものは、期末日の市場価格等に基づく時価法（評価差額は全部純資産直入法により処理し、売却原価は移動平均法により算定）、市場性のないものについては、移動平均法による原価法、（2）デリバティブは時価法、（3）棚卸資産の評価基準および評価方法では商品・製品・原材料・仕掛品は移動平均法による原価法（収益性の低下による簿価切下げを行っております）。

ロ）固定資産の減価償却の方法については、（1）有形固定資産（リース資産を除く）は法人税法に規定する定率法（ただし、平成10年4月1日以降に取得した建物（附属設備を除く）については定額法を採用しております）、なお工具・器具・備品のうち取得の電子計算機その他の情報通信機器については、経済的機能的な実情を勘案し、会社所定の見積耐用年数（3年）を採用しております。（2）無形固定資産は（リース資産を除く）定額法、なおソフトウェアについては会社所定の見込利用可能期間（5年）を採用しております。（3）リース資産は、所有権移転ファイナンス・リース取引に係るリース資産については、自己所有の固定資産に適用する減価償却方法と同一の方法を採用しております。所有権移転外ファイナンス・リース取引に係るリース資産については、リース期間を耐用年数とし、残存価額を零とする定額法を採用しております。

ハ）引当金の計上基準については、（1）貸倒引当金は売上債権・貸付金等の貸倒損失に備えるため、一般債権については貸倒実績率により、貸倒懸念債権等特定の債権については個別に回収可能性を検討し、回収不能見込額を計上しております。（2）賞与引当金は従業員の賞与の支給に備えるため、支給対象期間に対応する支給見込額を計上しております。（4）退職給付引当金は従業員の退職給付に備えるため、当期末における退職給付債務及び年金資産の見込額に基づき計上しております。なお、会計基準変更時差異については、15年による按分額を当該年数にわたって費用の減額処理をしております。過去勤務債務については、発生時の従業員の平均残存勤務期間以内の一定の年数（12年）により翌期から費用処理をすることとしております。（3）製品保証引当金は製品のアフターサービスに対する費用の支出に備えるため、保証書の約定に従い、過去の実績に基づき見込額を計上しております。

ニ）収益及び費用の計上基準については、（1）収益は商品の引渡時に収益を認識する引渡基準を採用しております。（2）費用は発生時に費用を認識する発生基準を採用しております。

ホ）その他計算書類の作成のための基本となる重要な事項については、（1）繰延資産の処理

方法で社債発行費は社債償還の期限（5年）で均等償却しております。（2）のれんの償却は、「企業結合会計基準の定める20年以内での償却」の定めに従い、10年で均等償却しております。」
 以上のような記載をすることとなる⁸³。

個々の評価方法のほか、包括的に「計算書類の作成は、中小企業の会計に関する指針に従った」等、どのような会計基準を用いたかを記載することも重要である⁸⁴。

（5）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（同条四号・五号・六号）

計算関係書類は、会計帳簿その他の取引に関する資料等に基づき作成されるため、計算書類の作成に当たり、どのような資料を用いたのかを明らかにする必要がある（四号）。また、計算関係書類の作成に用いた資料が著しく遅滞されて作成されたときまたは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などは、その旨およびその理由を特記しなければならない（五号）。この場合において著しく遅滞しているかどうか、虚偽の記載が重要な事項についてのものであるかは、会計参与の裁量において判断されるべきものであり、計算書類作成過程を明らかにするためのものであるから、それが重要なものである限り虚偽事項が修正されたとしても会計参与報告には記載しなければならない⁸⁵。ただし、ケアレミスが会計参与の指摘によって修正された場合にまで、会計参与報告に記載することは求められていない。

さらに、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また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を明らかにしなければならない（同条六号）。

このように、計算関係書類の作成のための基礎となる資料について充実した開示を求めているのは、会計帳簿の作成は適時性および正確性が求められていることとなった趣旨に照らし、それらの事項の開示が重要となると考えられたことによる⁸⁶。

（6）会計参与が計算書類の作成のために行った報告の徴求及び調査の結果（同条七号）

会計参与が計算書類作成のために用いた資料を取締役・執行役から提出を受けた時期、計算書類等の原案の作成者およびその時期、取締役等と会計参与の協議が整い計算関係書類等を共同で作成した時期等を明らかにする。また、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および調査の結果も明らかにしなければならない⁸⁷（七号）。

（7）会計参与が計算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（同条八号）

会計参与報告には、会計参与が計算関係書類の作成に際して取締役等と協議した主な事項を明らかにしなければならない。最終的に協議が整わなかった場合には、計算書類は作成されないこととなる。協議の過程でどのような見解の相違があったかについては、協議が整うか否かに関わらず会計参与報告に記載すべきであると解される。

（8）会計参与報告の総会等不提出の問題

会計参与報告は、当初の要綱案の段階では、計算書類とともに株主総会に提出されたうえで、

⁸³ 弥永真生『会社計算規則・商法施行規則』541頁～543頁（商事法務、第2版、2009年）を参考とした。

⁸⁴ 相澤＝石井・前掲注（75）18頁。

⁸⁵ 相澤＝石井・前掲注（75）18頁。

⁸⁶ 相澤＝石井・前掲注（75）18頁。

⁸⁷ 相澤＝石井・前掲注（75）18頁。

会計参与の事務所に保存・開示されるとの説明が立法担当者からなされていたようである⁸⁸。しかし現行法では、会計参与報告の会社への提出も、総会への提出についても、法令上の手当はない⁸⁹。

会計参与報告は、会計監査人の作成する「監査調書」と同様の機能を有しており、職務執行の方法に関する事項、計算書類を作成する際に用いた会計処理に関する事項、計算書類の作成過程に関する事項を記載し、計算書類の作成過程の取締役・執行役との協議の内容も明らかにするものであり、計算書類の適法性を判断する上で極めて重要な情報が記載されている。それが総会や会社に提出されずに、会計参与の事務所にのみ備置かれるのでは会計参与報告の意義・役割が失われてしまうことが懸念される⁹⁰。株式会社においても本支店での計算書類等の備置及び閲覧等（法442条）の際に会計参与報告も備置・閲覧の用に供すべきであろう。

3. 計算書類承認取締役会への出席義務と論点

会計参与は各事業年度に係る計算関係書類（各事業年度に係る計算書類及びその附属明細書〔法436条3項〕、臨時計算書類〔法441条3項〕、連結計算書類〔法445条5項〕）を承認する取締役会に出席しなければならず、会計参与は取締役会の構成員でないので、議決権を行使することはできないが、会計参与は必要があると認めるときは、意見の陳述を行わなければならないとし、会社法は会計参与に対して少なくとも計算書類の承認取締役会に出席義務を課し、必要ときは意見陳述すべきことを明確にしている（法376条1項）。

(1) 決算承認取締役会の出席義務を巡る問題

取締役会設置会社においては、取締役は各事業年度に係る計算書類及び事業報告並びにこれらの附属明細書を作成し、監査役、監査委員会、さらには決算取締役会の承認を受けなければならない（法436条）。この手続きにおいて会計参与は取締役と共同して計算関係書類を作成する職務を負う者であるから、少なくとも決算承認取締役会に関してのみ、出席義務と意見陳述義務を課したのである。

しかしながら、会社の業務に通暁し、稟議書の内容を知り、金銭支出の内容を把握するために会計参与は毎月1回、月々の試算表が作成された時期に会社に訪問し、経理担当役員から試算表の内容について説明を受けあるいは経理担当者から事情を聴取し、必要に応じて総勘定元帳及び伝票類・原始証憑を実査するのみならず、稟議書、諸会議録を閲覧し、計算書類の適時性・正確性確保する活動を行うのが通例である。

したがって、会計参与が実務上必要と認めるときは、取締役会へのオブザーバー参加が望まれるところである。会計参与には、業務執行権、業務監査権はないが、立法論として会計参与に取締役会参加請求権を法は付与すべきであろう。したがって、すべての取締役会の開催通知を会計参与に対して行うべきである。

会計参与設置会社において計算書類を承認する取締役会を招集する者は、取締役会の日1週間（これを下回る期間を定款で定めた場合にあつては、その期間）前までに、各会計参与に対してその通知を発しなければならない（法376条2項）が、取締役会は取締役（監査役設置会

⁸⁸ 山崎由雄「会計参与制度の概要」日税連機関誌『税理士界』1201号16頁（2004年）参照。

⁸⁹ 稲葉・前掲注（54）159頁。

⁹⁰ 酒巻・前掲注（77）28頁。

社にあっては取締役及び監査役)の全員の同意があるときは、招集の手続を経ることなく開催することができるが、会計参与全員の同意も得なければならない。会計参与は独任制であるので、1人に通知を欠いたときでもその招集通知は瑕疵あるものとなり、当該取締役会の承認は特段の事情がない限り無効となると解すべきである⁹¹。

ところで、あらかじめ定款に定めたところの法370条(取締役会の書面決議)の適用を受ける際には、取締役が取締役会の決議の目的である事項(議題)について提案をした場合において、当該提案につき取締役の全員が書面又は電磁的記録により同意の意思表示をしたとき(監査役設置会社にあつては、監査役が当該議題についての提案について異議をのべたときを除く)は、当該議題に関する提案を可決する旨の取締役会の決議があつたものとみなすとされている。

しかしながら、計算書類承認議題につき審議する取締役会における会計参与の同意についての記載が法370条に置かれていない。これにつき、法の欠陥とみるのか⁹²、会計参与が同意をしない計算書類はたとえ取締役会において承認されたとしても、そして株主総会において承認されたとしても決算手続を停止させる強力な権限を有することから決算承認取締役会の決議の省略に会計参与を関与させる必要がないとみるのか⁹³見解が分かれるところであるが、決算手続は法的には停止するとはいへ、いたずらに混乱を招くおそれがあるため、会計参与についても異議を述べないことを要件とすべき⁹⁴ではなかつたかと考える。

一方、会計参与は取締役(監査役設置会社にあつては、取締役及び監査役)の全員に対して取締役会に報告すべき事項を通知したときは、当該事項を取締役会への報告を要しない(法372条1項)とされているので、意見陳述をする内容を予め取締役及び監査役(この場合の監査役は、公開会社でなければ会計限定監査役でもよい)に通知をしておけば、会計参与は計算書類承認取締役会への出席義務を免れ得ると解される。

4. 取締役・執行役の不正行為、法令・定款違反行為の報告義務と論点

会計参与が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・定款違反の重大な事実があることを発見したときは、監査役設置会社(会計限定監査役を置いている会社を含む)でない会社にあつては株主に、監査役設置会社にあつては監査役に、監査役設置会社にあつては監査役会に、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(法375条)。これを怠った場合には、任務懈怠責任を問われ、株主代表訴訟の対象ともなりうる。

(1) 取締役又は執行役の職務の執行に関し不正の行為又は法令定款に違反する重大な事実があることを発見した場合の会計参与の報告義務と諸問題

会計参与が取締役又は執行役の職務の執行に関し不正の行為又は法令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、監査役設置会社にあつては監査役会、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と規定されている(法375条)。

ここにおいて検討すべきは、会計限定監査役設置会社を含むところの監査役非設置会社にお

⁹¹ 酒巻・前掲注(75)47頁。

⁹² 酒巻・前掲注(75)47頁。

⁹³ 浜田・前掲注(71)379頁。

⁹⁴ 酒巻・前掲注(75)48頁。

いて株主が多数存在する場合に株主に会計参与が当該報告するのはかなりの困難性を有しており、当該会社に対して株主名簿の閲覧・謄写を請求⁹⁵して住所等の連絡先を確認することも必要となる。

したがって、法378条2項に規定する計算書類の株主への開示における株主確認の必要性からも会計参与に就任する際に、法123条に規定している株主名簿管理人を置く旨を定款に定め、当該株主名簿の管理事務を会計参与が会社から委託を受ける⁹⁶こと、又はあらかじめ会計参与契約において会社は会計参与に株主名簿の写しを提供する義務があることを定めておくこと⁹⁷及び法2条九号に規定する監査役設置会社になることを条件として就任することが必要である⁹⁸。

(2) 会計参与の報告義務と監査役等の報告義務との異同点

会計参与の取締役又は執行役の不正行為・違法行為・定款違反行為を発見した場合の差止め行為は、間接的な権限であることを会社の他の機関との比較により検証する。また、「取締役又は執行役の職務に関し不正の行為又は法令定款に違反する重大な事実」とはどのようなことを意味しているのか、また会計参与の職務としてそのような重大な職務を発見したが、法に定める報告をしなかった場合の職務不履行の責任について論ずる必要がある。以下監査役、取締役、会計監査人の報告義務との比較を検証することを通して、会計参与の報告義務の法的構造を明らかにする。

- ① 会計限定監査役には、業務監査権限がないので「取締役が不正の行為をし、若しくは当該行為をするおそれがあると認めるとき、又は法令定款に違反する事実若しくは不当な事実があると認めるときは、遅滞なくその旨を、当該行為をした取締役以外の取締役（取締役会設置会社にあつては、取締役会）に報告しなければならない（法382条）」という規定の適用はない。
- ② 会計限定監査役でない監査役にとって法382条は、重要な職務の一部である。委員会設置会社にあつては、監査委員は「執行役又は取締役が不正の行為をし、若しくは当該行為をするおそれがあると認めるとき、又は法令若しくは定款に違反する事実若しくは著しく不当な事実があると認めるときは、遅滞なく、その旨を取締役に報告しなければならない（法406条）」との定めが規定されている。さらに、法382条を補完するために、取締役会が是正措置を講ずる措置を履行しないときは、監査役等には、法383条2項・3項（取締役会招集請求権・同招集権）、法385条（監査役による取締役の行為の差止め請求権）及び法407条（監査委員による執行役又は取締役の行為差止め請求権）が付与されている。
- ③ 取締役は「株式会社著しい損害を及ぼすおそれのある事実があることを発見したときは、直ちに、当該事実を株主（監査役設置会社にあつては、監査役、監査役会設置会社にあつては、監査役会）に報告しなければならない（法357条）。かかる取締役がする株主または監査役・監査役会への報告義務と会計参与のそれとは、文言の規定振りに差異はあるものの近似していると言えよう。

⁹⁵ 取締役が株主名簿の写しを提供しない場合には、会計参与はその時点で株主として認識している株主に対して報告すれば足りる（相澤哲編著『会社法の実務論点20項』85頁（金融財政事情研究会、2009年））。

⁹⁶ 会計参与の職域の拡大につながり、かつ法人税法別表2の正確な作成にも資するものである。

⁹⁷ 会計士協会『『会計参与の行動指針』に関するQ&A』2頁Q4回答（平成18年7月19日）。

⁹⁸ 浜田・前掲注（69）172頁。

- ④ 執行役は「委員会設置会社に著しい損害を及ぼすおそれのある事実を発見したときは、直ちに、当該事実を監査委員に報告しなければならない（法419条）。」と規定されている。
- ⑤ 会計監査人は、「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、これを監査役（監査役会設置会社にあつては監査役又は監査役、委員会設置会社にあつては監査委員会又はその委員）に報告しなければならない（法397条）。」と規定されている。会計監査人に関する規程振りは、監査役等の存在が前提となっているので、株主への報告という規定を除けば、会計参与と全く同様の規定である。
- ⑥ 株主は、「株式会社の業務の執行に関し、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ときは、当該株式会社の業務及び財産の状況を調査させるため、裁判所に対し、検査役の選任の申立をすることができる（法358条）。」として株主に検査役の選任権を付与し、さらに「取締役が株式会社の目的の範囲外の行為その他法令若しくは定款に違反する行為をし、又はこれらの行為をするおそれがある場合において、当該行為によって当該株式会社に著しい損害（監査役会設置会社又は委員会設置会社にあつては、「回復することができない損害」として要件が加重されている）が生じるおそれがあるときは、当該取締役に對し、当該行為をやめることを請求することができる（法360条）。」として株主に取締役の行為差し止め請求権を付与している。

会計参与は「取締役又は執行役の職務の執行に関し不正の行為又は法令定款に違反する重大な事実があることを発見した場合には、遅滞なく、これを株主（監査役設置会社にあつては監査役、監査役会設置会社にあつては監査役会、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。」という規定は、会計参与が取締役とともに計算書類を作成するその過程において取締役の不正行為等を発見する機会を有していることを期待して設けられた規定であると考えられるが、株主や監査役と異なり取締役の違法行為・定款違反行為の差止めについては、間接的権限を付与されるに留まっている。すなわち、監査役会設置会社でない場合（会計限定監査役設置会社を含む）は株主に報告し、監督・是正権の発動を促すこととなる。

(3) 報告すべき「不正の行為」の意義

次に「取締役又は執行役の職務の執行に関し不正の行為又は法令定款に違反する重大な事実」とはどのような事実を法は予定しているのかについて検討する。

ここでいう「不正の行為」とは、あえて「法令・定款違反行為」と区別していることを鑑みれば、法令・定款違反には該当しないが、社会的に不正・不当な行為を指すものと解する見解⁹⁹と取締役が自己又は第三者の利益を図って会社に損害を生じさせる行為という見解¹⁰⁰、さらに取締役として対処すべき事項があるにもかかわらず、何もしないことが該当するという善管注意義務違反という見解¹⁰¹もあるが、善管注意義務と忠実義務とは異質の義務とし¹⁰²、忠実義務を信

⁹⁹ 近藤光男＝志谷匡史『新版改正株式会社法Ⅳ』730頁（弘文堂、2006年）。

¹⁰⁰ 江頭・前掲注（66）538頁では、「不正な行為とは、会社財産の私消等の故意の会社加害行為をいう。」とされている。

¹⁰¹ 砂田太士「監査役を取締役への報告義務」落合誠一編『8会社法コンメンタール』402頁。

¹⁰² 「判例（最判昭和45年6月24日民集24巻6号625頁〔八幡製鉄政治献金事件〕）及び従来の多数説は、忠実義務を善管注意義務の内容を一層明確にしたものであると解してきた。」（鈴木竹雄＝竹内昭夫『会社法』289頁〔有斐閣、第3版、1994年〕）。

認的法律関係に基づく受信者義務と解し¹⁰³、取締役の職務執行とは関係なく会社財産の私的流用など、取締役の信認に反する行為そのものを指すと解釈¹⁰⁴すべきであると考えられる。

(4) 「報告すべき重大な事実」の意義

「法令・定款に違反する重大な事実」とは法358条（株主の検査役選任申立請求権）、法397条（会計監査人の報告義務）に文言が規定されているが、重大であるか否かについては、会社財産のみならず株主の利益に対する直接・間接の影響の有無およびその程度を考慮しつつ、総合的に判断すべき¹⁰⁵であり、報告が必要かどうかは、報告先とされる株主あるいは監査役等が何らかの是正措置をとるであろうと期待されるほどの重大性を有するかどうかで決定されよう¹⁰⁶。

計算関係書類の作成のみにかかわる会計参与の職務権限からすると、特に取締役による不正な会計処理や粉飾決算、簿外資産の存在、違法な剰余金の分配などの会計事項にかかる違法かつ重大な事実が報告の対象となろう¹⁰⁷。さらに、会計参与は会社法に関する法令違反についても特に計算関係の法令違反、例えば計算書類の公告義務（法440条）に関する違反は、法令違反になる重大な事実と解される。

(5) 報告を受けた株主の対応

① 株主による株主総会の招集請求（法297）と総会検査役の選任請求（法306条）

総株主の議決権の100分の3（定款において、これを下回る割合を定めた場合にあっては、その割合）以上の議決権を有する株主は少数株主権の行使として、法297条（株主による総会招集の請求）2項の規定に基づき、取締役に対し株主総会の目的である事項及び招集の理由を示して、株主総会の招集を請求することになる。かかる請求の後、取締役が遅滞なく招集の手続を行わない場合、又は、かかる請求をした日から8週間（定款によりこれを下回る期間を定めた場合にあってはその期間）以内の日を株主総会の日とする株主総会の招集の通知が発せられない場合には、株主は裁判所の許可を得て株主総会を招集することができる。この際に、株主総会の招集手続及び決議が適法に行われることを確保するために、株式会社又は総株主の議決権の100分の1以上の議決権を有する株主は、株主総会の招集手続及び決議の方法を調査させるため、当該株主総会に先立ち、裁判所に対し、検査役の選任の申し立てをすることができる（法306条）。株主総会において会計参与は株主から説明を求められたときは、必要な説明義務を果たし（法314条）、総会は当該取締役の責任（法423条1項）の有無を審議し、またはその解任（法339条）を決議することとなる。

もっとも、取締役が多数株主を背景に自己の解任決議を否決したときは、少数株主側は当該株主総会の日から30日以内に取締役の解任の訴えを提起することができる（法854条2項）。また株主が少数株主権を行使し得る株式数を有しないときは、単独株主権の行使として株主代表訴訟（法847条）を提起して会社の被った損害の回復を図ることも可能である。

ただし、以上の株主の対応は、監査役等の会社の監査・監督機関としての義務としての履行

¹⁰³ 北沢正啓『会社法』412頁（青林書院、第6版、2001年）。

¹⁰⁴ 酒巻・前掲注（77）42頁。

¹⁰⁵ 久保田光昭「業務の執行に関する検査役の選任」落合誠一編『8会社法コンメンタール』116頁（商事法務、2009年）。

¹⁰⁶ 久保大作「会計参与」江頭憲治郎＝中村直人編著『論点体系会社法3』245頁（第一法規、2012年）。

¹⁰⁷ 酒巻・前掲注（77）42頁。

と異なり、株主の権利でしかなく義務でないことに留意する必要がある¹⁰⁸。このことから、会計参与は株式会社から就任を依頼されたときには、当該会社が監査役設置会社でない場合には定款変更により監査役設置会社に変更することを要請する必要がある。

② 株主による取締役の業務の執行に関する検査役の選任（法358条）と裁判所による株主総会招集等の決定（法359条）

株主による総会の招集とは別に、取締役の業務執行に関し、「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」があることを会計参与から報告を受けた場合に疑うに足りる事由があるときは、少数株主権の行使として裁判所に検査役の選任の申立をすることができる。検査役から報告を受けた裁判所は必要があると認めるときは、取締役に対し、株主総会の開催又は検査役の調査結果を株主に通知することを命ずることとなる。

なお、株主総会の開催にあたり、取締役は総会において、検査役の報告を開示し、同時に取締役は検査役の報告内容を調査し、その結果を総会に報告しなければならない。

この後は、上記①と同じく、株主総会において会計参与は、必要な説明義務を果たし（法314条）、総会は当該取締役の責任（法423条1項）の有無を審議し、またはその解任（法339条）を決議する。取締役が多数株主を背景に自己の解任決議を否決したときは、少数株主側は当該株主総会の日から30日以内に取締役の解任の訴えを提起し（法854条2項）、また株主が少数株主権を行使し得る株式数を有しないときは、単独株主権の行使として株主代表訴訟（法847条）を提起して会社の被った損害の回復を図ることとなる。

ただし、以上の株主の対応は、株主の権利でしかなく義務でないので、会計参与の努力が実るとは限らないことに留意する必要がある。

③ 株主による取締役の行為の差し止め請求

株主は単独株主権の行使として、取締役の行為差し止め請求権を行使することにより取締役の当該行為を差し止めることができる（法360条2項）。

(6) 報告を受けた監査役（監査役会）、監査委員（監査委員会）の対応

監査役設置会社または監査役会設置会社並びに委員会設置会社の場合には、会計参与から取締役の違法行為に関する報告は、監査・監督機関である監査役（監査役会）・監査委員（監査委員会）に対してなされることとなる。報告を受けた監査役（監査役会）、監査委員（監査委員会）は、その事実の有無や内容について必要な調査を行い、状況に応じてできる限り早く適切な措置を講ずる義務がある¹⁰⁹。必要な調査を行い、適切な措置を講ずる行為を行わなかった場合には、監査役または監査委員は、任務懈怠責任を負い、会社又は第三者に対して連帯して損害賠償責任を問われる可能性がある（法423条1項、法429条1項、法430条）。なお、無過失の立証責任は当該取締役又は執行役に轉換されている（法423条2項、法429条2項）。

① 監査役を取締役（取締役会）への報告義務・取締役会招集請求権

監査役は会計参与から報告を受け、取締役が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確認したときは、遅滞なくその旨を取締役または取締役会設置会社にあつては取締役会に報告する義務を負う（法382条）。また監査役は緊急の場合には、取締役（又は法366条1項ただし書に規定する招集権者）に対し、取締役会の招集を

¹⁰⁸酒巻・前掲注（77）43頁。

¹⁰⁹酒巻・前掲注（77）44頁。

請求することができ（法383条2項）、かかる請求があった日から5日以内に、その請求があった日から2週間以内の日を取締役会の日とする取締役会の招集の通知が発せられないときは、当該請求をした監査役自らが取締役会を招集し（法383条3項）、監督権の発動を促すことができる。

② 監査役による取締役の行為差止め請求権

監査役は会計参与からの報告を受け、取締役が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確認したときは、当該取締役に対し、当該行為をやめることを請求することができる（法385条1項）。実際に当該取締役の行為によって会社に損害が生じた場合には、損害賠償の訴えについては、当該監査役が当該会社を代表する（法386条1項）。

③ 監査委員（監査委員会）の取締役会報告義務

監査委員は会計参与からの報告を受け、執行役又は取締役が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確認したときは、遅滞なく、その旨を取締役会に報告しなければならない（法406条）。

④ 監査委員による取締役又は執行役の行為差止め請求権

監査委員は会計参与から報告を受け、執行役・取締役が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確認したときは、当該執行役・取締役に対し、当該行為をやめることを請求することができる（法407条1項）。実際に当該執行役・取締役の行為によって会社に損害が生じた場合には、損害賠償の訴えについては、当該監査委員が当該会社を代表する（法408条）。

(7) 報告の相手が複数存在する場合の会計参与の対応と報告方法

報告の相手が株主（監査役設置会社でない場合に限る）あるいは監査役が複数存在する場合、すべての者に報告すべきか、会計参与が相当と認めた1人でもよい¹¹⁰かについては、解釈が分かれているが、株主に対してはすべての株主に報告すべきであり、監査役は独任制の機関であるから、単独で是正措置をとることが可能であるが、複数存在するときは報告を受けた監査役は他の監査役にその報告の内容を知らせる義務があると解されている¹¹¹ので1人に報告すればよいというのが多数説である。

しかし、会計参与の設置が想定される中小会社においては、業務監査権限を有する監査役といえども名目的な場合が少なくない¹¹²ので、期待すべき是正措置が図られない可能性もあり、監査役全員に報告するのが現実的には妥当であろう。なお、監査役等の全員に報告すべき事項を通知した場合には、改めて会議の場において報告することは不要である（法395・法414条）。

なお、会計参与がする報告の方法については明定されていないので、口頭・メール・文書でもよいと解される。現実的問題として会計参与の任務懈怠責任を問われなくするために、メール・文書が安全である。

¹¹⁰ 石山琢磨「取締役の報告義務」酒巻・前掲注（77）439頁。

¹¹¹ 酒巻・前掲注（77）43頁。

¹¹² 久保大作「会計参与」江頭＝中村・前掲注（106）246頁。

5. 株主総会での説明義務と論点

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場合には、その事項について必要な説明をしなければならない（法314条）。したがって、株主総会には必ず出席しなければならない。

会計参与から説明を受けた株主がその説明に不満足な場合には、株主総会の普通決議により会計参与が当該株主総会に提出し、又は提供した資料を調査する者を選任することができる（法316条1項）、さらに株主の総会招集請求権により開催された株主総会においては、普通決議により株式会社の業務及び財産の状況を調査する者を選任することができると規定している（法316条2項）。これらの決議は取締役会設置会社にあっても株主の議題提案権により総会の場において提案することが認められている（法395条5項ただし書）。

会計参与は説明義務を負うことから、計算関係書類の承認・報告が総会の目的である場合には必ず出席しなければならない¹¹³、株主からの求めがあれば必要な説明をしなければならない。説明義務を尽くしたかについては、一般論としては、平均的株主が合理的理解及び判断をなし得る程度の説明を株主総会で行ったと評価できるか否かによる¹¹⁴。

6. 計算関係書類の備置・開示義務と論点

会計参与は、各事業年度に係る計算書類及びその附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、臨時計算書類及び会計参与報告を作成した日から5年間、会計参与が定めた場所に備え置かなければならない（法378条1項）。また、会計参与設置会社の株主及び債権者から上記の計算関係書類の開示請求があった場合には、開示しなければならない（法378条2項）。

したがって、計算書類は会社と会計参与の事務所の双方に別個に保存・備置きされ、株主・会社債権者はいつでもそれを閲覧・謄写し、比較対照することで会社側による改ざんを防止できるとすれば、会計参与が取締役と共同して作成した計算書類に対する社会の信頼性が大幅に高まることも考えられる¹¹⁵。これから取引をしようと考えている未来の会社債権者には役立つものではないが、それを期待するためには、決算公告に関する現行会社法の厳格な履行、又は昭和61年の商法改正試案が提案していた商業登記所での公示構想の実現（現在では、ネット公示も考えられよう）を待たなくてはならない。

(1) 会計参与の計算書類等の備置・引継・開示義務を巡る問題

会計参与は、①各事業年度に係る計算書類及びその附属明細書並びにその会計参与報告については、定時株主総会の日の1週間（取締役会設置会社にあつては、2週間）前日（法319条に定める株主総会の決議の省略の提案があつた場合にあつては、提案のあつた日）から5年間、②臨時計算書類及び会計参与報告については、臨時計算書類を作成した日から5年間、会

¹¹³ 会計監査人は出席義務者とされていない。定時株主総会で出席を求める決議があれば出席して意見を述べなくてはならない（法398条2項）。したがって、実務上は総会会場の別室で待機していることとなる（浜田道代「株主総会及び種類株主総会」酒巻俊雄＝龍田節編集代表『逐条解説会社法第4巻』162頁（中央経済社、2008年）。

¹¹⁴ 浜田道代「株主総会及び種類株主総会」酒巻＝龍田・前掲注（113）165頁。

¹¹⁵ 酒巻・前掲注（77）12頁。

計参与報告等設置場所¹¹⁶（会規103条3項）に備え置かなければならない¹¹⁷（法378条1項）。

また会計参与は、会計参与設置会社の株主及び債権者から、会計参与設置会社の営業時間内（会計参与の属する事務所〔会計参与報告等設置場所〕の業務時間外は除く）に、①各事業年度に係る計算書類及びその附属明細書並びにその会計参与報告、②臨時計算書類及び会計参与報告が、1) 書面をもって作成されているときは当該書面の閲覧の請求又は当該書面の謄本又は抄本の交付の請求を受けた場合には、それに応じなければならない、2) 電磁的記録をもって作成されているときは当該電磁的記録に記録された事項を紙面又は映像面に表示する方法（会規226条）で表示したものの閲覧の請求又は電磁的記録に記録された事項を電磁的方法であって会計参与が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を受けた場合には、それに応じなければならない（法378条2項）。

また会計参与は、会計参与設置会社の親会社の社員（出資者）が、その権利を行使するために必要なときは、裁判所の許可を得て、当該会計参与設置会社の①各事業年度に係る計算書類及びその附属明細書並びにその会計参与報告、②臨時計算書類及び会計参与報告の閲覧・謄写を請求してきたときには、それに応じなければならない（法378条3項）。

開示又は謄本の交付をする際に説明義務はないので、開示請求時に株主・債権者から質問を受けたとしても、会計参与は対応する義務はないと解される。なお、株主は株主総会において会計参与に対して質問権を行使することができる（法314条）。

(2) 会計参与契約が終了した場合の計算書類等の備置・引継・保存を巡る問題

定款の変更により会計参与設置会社でなくなった場合、又は会計参与の任期満了・辞任・解任があった場合には、会計参与の計算書類等の5年間の備置義務はその時点で終了し、会社法上、備置義務は定められていない。ただし、会計参与設置会社である限り、任期の満了又は辞任により退任した場合であっても、新たな会計参与が就任するまで、なお、会計参与としての権利義務を有するので、開示・備置義務を負うものと解されるが（法364条）、会計参与を辞任した者は、会計参与ではないので、保存・開示には負担を伴うため、計算書類等の保存期間である5年間の経過する前であっても、備置・開示義務を負わず、辞任した会計参与にその負担を負わせるのは適当ではなく、当該書類等は会社で保存・開示が行われるので、直ちに株主・債権者を害することにはならないからであるという見解¹¹⁸もある。しかしながら、会計参与に備置・開示義務を負わせているのは、取締役らに計算書類が改竄されていないことを確認する

¹¹⁶ 会計参与報告等設置場所は、会計参与の裁量で定めることができるが、会計参与設置会社の本店又は支店と異なる場所でなければならない（会規103条3項）。なお、当該会計参与が開業税理士・税理士法人の補助者として常時税理士業務に従事する補助税理士であるときは、その従事する税理士事務所または所属税理士法人の場所のなかから同人が定める（会規103条2項）。会計参与は当該場所を定めたときは、遅滞なく会社に通知しなければならない（会規103条4項）、通知を受けた会社は株主・債権者に知らせる必要があるため、登記しなければならない（法911条3項16号）。

¹¹⁷ 会計参与は連結計算書類及びそれに係る会計参与報告も取締役・執行役と共同して作成する義務を負っているが（法374条1項）、連結計算書類・連結計算書類に関する会計参与報告に関しては、会社（法442条1項）も会計参与（法378条1項）も備置義務がない。立法上の疑問がないわけではない（江頭・前掲注（66）573頁）。それに関して立法担当者の見解は「会社が開示に同意した場合や裁判所の文書提出命令を受けた場合等は、その開示がされる」としている（相澤＝葉玉＝郡谷・前掲注（51）388頁）。

¹¹⁸ 相澤・前掲注（118）131頁。

ため¹¹⁹であり、会社に直接に閲覧謄写を求めることへの心理的抵抗感を軽減させるねらいもある¹²⁰ので、何らかの経緯によって、解任・辞任という事態になったと思われるので、株主・債権者保護の観点から作成後5年間は後任会計参与が引き継ぎ、備置・開示義務¹²¹を負うと解すべきである。

なお、会計参与の退任時に、後任の会計参与に計算書類を引き継ぐか否かについて法律上規定が置かれていないが、たとえ会計参与契約により計算書類・会計参与報告を引き継いだ場合であっても、後任の会計参与は前任の会計参与が作成した計算書類については、会社法上の備置開示義務を負わないという見解もある¹²²。

しかしながら、計算書類・会計参与報告は後任者が業務を適正に行いうる資料となるものであり、株主・債権者のために後任者に引き継ぐ¹²³法的措置を取るべきであったといえよう¹²⁴。さらに法442条の株式会社の計算書類等の備置開示義務に呼応するものとして、債権者保護の観点から1年1年で会計参与のそれぞれの任期が終了することも考えられ得るので、引き継いだ会計参与で5年間備置開示することが必要であろう。

また、会計参与は、5年間の計算書類・会計参与報告を保存することが義務であるが、法435条4項において、株式会社は計算書類を作成したときから10年間当該計算書類及びその附属明細書を保存しなければならないとしている。さらに、債務不履行責任による損害賠償請求の時効が10年であることを鑑みると会計参与も作成した計算書類・会計参与報告を10年間保存すべきである。なお、会計士協会と日税連が共同作成した「会計参与の行動指針」（平成18年4月25日）のⅢ5「備置き、開示に当たっての行動指針」においても会計参与は退任後も係争事件に備えるため、10年間はこれらの書類を保存すべきことが望ましいとしている。特に「会計参与報告」は、計算書類の作成過程を詳細に記録するものであり、会計参与が自己の任務懈怠がないことを証明する（法429条2項二号）重要な証拠資料になるものであるからである。

¹¹⁹ 弥永真生「会計参与」法学セミナー 625号97頁（2007年）。「会計参与が会社とは別に備置・開示することとされた趣旨は、当該措置を講ずることにより、計算書類の事後的な改ざん等を防止する点にある。」（相澤＝石井・前掲注（75））。

¹²⁰ 江頭・前掲注（130）12頁。

¹²¹ 会計参与報告は会社と会計参与との合意事項、会計方針、計算書類の作成に用いた資料、作成過程及び作成過程の協議事項等の情報が記載されているものであり（会規102条）、計算書類に限れば、会社で行う開示より一歩進んだ開示になっていると言えよう。

¹²² 相澤＝葉玉＝郡谷・前掲注（51）391頁。

¹²³ 「会計参与が交代した場合であっても、辞任した会計参与が保管していた計算書類等を新しく選任された会計参与が引き継ぐべき義務はない」という見解がある。相澤・前掲注（118）131頁。

¹²⁴ 公認会計士協会の倫理規則第6条（現任会員との交代）には、その2項一号において「専門業務の性格によっては、現任会員と依頼人との意見の相違があり、交代の理由がその事実を十分に反映していない場合、現任会員と直接協議し、事実及び状況に関する確証を得ること。」とあり、二号には、「現任会員は、守秘義務による制約を受けており、依頼された会員との間で依頼人の事情をどこまで協議できるか又は協議すべきかは、当該業務の性格と次の事項に依存すること、として イ 協議することについて依頼人からの承諾の有無、ロ 現任会員との連絡及び事実の開示に関する法的又は倫理的な要件」を挙げている。3項一号においては、「会員が講ずべき適切な措置として、依頼人の事情について現任会員と十分かつ自由に協議すること。」とあり、業務の引き継ぎの重要性について公認会計士にその行動基準を求めている。会計参与である公認会計士は係る日本公認会計士協会の倫理規則の遵守を求められている。

(3) 計算書類等の閲覧等請求者が当該請求権を有しているかの確認を巡る問題

会計参与設置会社の株主または債権者から計算書類・会計参与報告の閲覧・開示請求があった場合、会計参与は当該者が請求権を有しているか否かをについて、必要に応じ、請求者が株主・債権者であることを確認するために、会社に対する照会等を行うべきこととなる¹²⁵。すなわち、会計参与は当該請求者が当該会社の株主¹²⁶または債権者¹²⁷である地位を有する者であるか否かを確認する義務を負っているものと解される¹²⁸。しかし会計参与のサイドで会社の株主及び債権者であることを把握することは困難であるため、会計参与は当該閲覧等請求者が会社の株主であるか否かを確認するには、通常、会社の協力を求めることが必要となり、また確認に要する時間等を勘案し、合理的な期間内に会計参与が請求に応じた場合には、会計参与の開示義務違反にはならないものと解される¹²⁹。会計参与としては合理的な期間内¹³⁰に会社からの回答が得られなかった場合には、閲覧請求者からの請求に応ずる旨をあらかじめ当該会社との間で合意をしておき、後日、当該請求者が真に株主等としての請求権を有していないことが判明しても、会計参与は会社に対する守秘義務違反の責任を負わない¹³¹という合意も有意である。

会計士協会と日税連が共同して取りまとめた「会計参与の行動指針」では、請求者に「閲覧・交付請求者資格証明」を会社から入手してもらい、会計参与はその書面を提示した者を資格者として扱うという手続を原則としている。そして取締役が請求者を株主又は債権者でないと判断¹³²し、会計参与に対して直接その旨の回答をした場合には、請求者が株券、社債券、金銭消費貸借契約書、会社が発行した物品受領書と請求書の控えの両方などを会計参与に対して提示し、かつ請求者の本人確認ができたことを除き、会計参与は閲覧・交付の請求には応じないとしている。会計参与と会社がこのように定めることは自由であるが、これによって株主・債権者が資格証明の入手が義務づけられるわけではない¹³³。また、会計参与は会社の内部機関で

¹²⁵相澤・前掲注(118)130頁。

¹²⁶閲覧謄写請求権は単独株主権であるので単元未満株主も含まれるが、定款で単元未満株主の閲覧謄写請求権を制限すると定めている場合には、この限りでない。なぜならば、法189条2項各号・会規35条各号に単元未満株主の定款における権利制限不可事項が限定列挙されているが、閲覧謄写請求権は制限できない事項に列挙されていないからである。しかし「閲覧謄写請求権は情報収集のための権利であり、(中略)権利行使制限になじまない」と解すべきである。」という見解(倉沢康一郎「株主・債権者の閲覧権」上柳克郎=鴻常夫=竹内昭夫編・新版注釈会社法(8)72頁)もある。

¹²⁷「会社法においては、新株予約権者は債権者の概念に含まれる。」とする見解がある(浜田道代「計算書類等の開示」前掲注(71)385頁。筆者は、会社の使用人も給与は後払いなので債権者であるので、開示請求ができるかと考える。

¹²⁸松本真=澁谷亮「会計参与の権限と義務」江頭=門口・前掲注(78)278頁。「善管注意義務の内容として確認する義務を負う。」(相澤=葉玉=郡谷・前掲注(51)389頁。「資格の確認に合理的な注意を払わざるを得ない。」(浜田道代「計算書類等の開示」落合・前掲注(71)386頁。

¹²⁹相澤=石井・前掲注(75)19頁。

¹³⁰「会計参与の行動指針」では、「一定の期間内に閲覧・交付請求者資格証明書が会社が発行することができない場合に備えて、その一定期間の起算点を示す資料を作っておくことが望ましい。」としている(「5. 備置き、開示に当たっての行動指針」(2)③)。

¹³¹相澤=石井・前掲注(75)19頁〔注三〕。

¹³²「株主・債権者の資格に争いがある場合は、閲覧謄写請求を行った者が自己の資格を立証すべきであると解される。」(倉沢康一郎「株主・債権者の閲覧権」上柳=鴻=竹内前掲・注(126)73頁)。

¹³³浜田「Ⅲ計算書類等の開示」落合・前掲注(71)384頁。「会計参与契約の規定の趣旨が、請求者が当該会社から資格証明の交付を受けていない限り、一律に当該請求を拒絶すべき義務を会計参与に負わせるもので

あるので、いたずらに確認事務に時間を要することのないように株主等の閲覧等請求に速やかに対応できるように措置を講ずる必要があろう¹³⁴。一方、会社の内部機関・役員である会計参与は、閲覧等請求をした者の氏名等を会社に確認・報告する義務を負うと解される¹³⁵。当然に会社内部の連絡事項であるからである。

なお、親会社株主はその権利を行使する必要があるときは、裁判所の許可を得て会計参与報告・計算書類の閲覧謄写請求をすることができるが（法378条3項）、この場合においても請求者に対する資格確認義務は会計参与にはないと解することはできない。

第2節 監査報告・会計監査報告と会計参与報告・監査調書との異同点

会社法には、監査役には監査報告、会計監査人には会計監査報告、会計参与には会計参与報告の作成がそれぞれ法定されているが、これらの異同点を明らかにし、会計参与報告が会計監査人が会計監査遂行上に作成する「監査調書」に近似していることを明らかにする。

1. 監査報告と会計監査報告の内容

(1) 会計監査人設置会社以外の監査役設置会社における監査役の作成する監査報告の内容

監査役は取締役より計算書類を受領したときは、次の事項を内容とする監査報告を作成しなければならない。その内容とは、①監査役の監査の方法、②計算関係書類が当該株式会社の財産及び損益の状況をすべての重要な点において適正に表示しているかどうかについての意見、③監査のため必要な調査ができなかったときは、その旨及びその理由、④追記情報、⑤監査報告書を作成した日、を記載することである（計規122条1項）。また、上記の追記情報とは、①正当な理由による会計方針の変更、②重要な偶発事象、③重要な後発事象その他の事項のうち、監査役の判断に関して説明を付す必要がある事項又は計算関係書類の内容のうち強調する必要がある事項をいう（計規122条2項）。

監査役は、次のことに留意をして監査報告を作成しなければならないとされている（法381条1項）。

その職務を適切に遂行するため、当該株式会社の取締役、会計参与、使用人及び当該株式会社の子会社の取締役、会計参与、執行役、業務を執行する社員、法人が業務を執行する社員である場合の選任社員（法598条1項）その他これらの者に相当する者及び使用人並びにその他監査役が適切に業務を遂行するに当たり意思疎通を図るべき者との意思疎通を図り、情報の収集及び監査の環境の整備に努めなければならないとされているが（会規105条2項柱書前段）、公正不偏の態度及び独立の立場を保持することができなくなるおそれのある関係の創設及び維持を認めるものと解してはならない（同条3項）。さらに、監査役はその職務の執行に当たり、必要に応じ、当該株式会社の親会社及び子会社の監査役その他これらに相当する者との意思疎通及び情報の交換を図るよう努めなければならない（同条4項）。また、取締役又は取締役会は、

あれば、会社法の規定に違反し、無効である。」（松本真＝澁谷亮「会計参与の権限と義務」江頭＝門口・前掲注（78）280頁。

¹³⁴株主確認を迅速に行う手段として、定款において株主名簿管理人を置く定めを行い、会計参与が法123条に定める株主名簿管理人を兼務すべきなのである。

¹³⁵「心理的な抵抗感なく閲覧開示等請求を行い得ることが期待されている。」（座談会「会計参与の行動指針及び中小企業の会計に関する指針について」JICPA ジャーナル613号24頁〔弥永真夫発言〕）。

監査役の職務の執行のための必要な体制の整備に留意しなければならない（同条22項柱書後段）。

なお、監査の対象は、監査役設置会社における監査役は、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）及び事業報告並びにこれらの附属明細書の監査をする（法436条1項）。

(2) 会計監査人設置会社以外の会計限定監査役の作成する監査報告の内容

会計限定監査役（法389）は会規107条において、同105条と全く同一の意思疎通義務が規定され監査報告の内容も同じであるが、監査の対象は、監査役の監査の範囲を会計に限定する旨の定めのある監査役は、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）及び事業報告並びにこれらの附属明細書の監査をする（法436条1項）。

すなわち、監査対象が次の計算関係書類等に調査の対象が限定されている（会規108条）。

①計算関係書類、②次に掲げる議案が株主総会に提出される場合における当該議案 1) 自己株式の取得に関する議案（交付金銭等の合計額に係る部分に限る）、2) 剰余金の配当に関する議案（交付金銭等の合計額に係る部分に限る）、3) 資本金の額の減少に関する議案、4) 準備金の額の減少に関する議案、5) 資本金の額の増加に関する議案、6) 剰余金の処分に関する議案、③次に掲げる事項を含む議案が株主総会に提出される場合における当該事項1) 新株発行増資により増加する資本金及び資本準備金に関する事項、2) 新株予約権の行使により株式を発行する場合における増加する資本金及び資本準備金に関する事項、3) 吸収合併存続株式会社における交付金銭等が吸収合併存続株式会社の株式であるときは、当該株式の数（種類株式発行会社にあつては、株式の種類及び種類ごとの数）又はその数の算定方法並びに当該吸収合併存続株式会社の資本金及び準備金の額に関する事項、4) 新設合併設立株式会社が新設合併に際して新設合併消滅会社の株主・社員（以下「株主等」という）に対して交付するその株式・持分（以下「株式等」という）に代わる当該新設合併設立株式会社の株式の数（種類株式発行会社にあつては、株式の種類及び種類ごとの数）又はその数の算定方法並びに当該株式会社の資本金及び準備金の額に関する事項、5) 吸収分割承継株式会社が吸収分割に際して吸収分割会社に対してその事業に関する権利義務の全部又は一部に代わる金銭等を交付するときにおいて、当該金銭等が吸収分割承継株式会社の株式であるときは、当該株式の数（種類株式発行会社にあつては、株式の種類及び種類ごとの数）又はその数の算定方法並びに当該株式会社の資本金及び準備金の額に関する事項、6) 新設分割設立株式会社が、新設分割に際して新設分割会社に対して交付するその事業に関する権利義務の全部又は一部に代わる当該新設分割設立株式会社の株式の数（種類株式発行会社にあつては、株式の種類及び種類ごとの数）又はその数の算定方法並びに当該新設分割設立株式会社の資本金及び準備金の額に関する事項、7) 株式交換完全親株式会社が株式交換に際して株式交換完全子会社の株主に対してその株式に代わる金銭等を交付するときにおいて、当該金銭等が株式交換完全親会社の株式であるときは、当該株式の数（種類株式発行会社にあつては、株式の種類及び種類ごとの数）又はその数の算定方法並びに当該株式完全親株式会社の資本金及び準備金の額に関する事項、8) 株式移転設立完全親会社が、株式移転に際して株式移転をする株式移転完全子会社の株主に対して交付するその株式に代わる当該株式移転設立完全親会社の株式の数（種類株式発行会社にあつては、株式の種類及び種類ごとの数）又はその数の算定方法並びに当該株式移転設立完全親会社の資本金及び準備金の額に関する事項、④以上①②③に掲げるもののほか、これらに準ずるもの、

についてのみ会計限定監査役は監査を行えばよいとされている。

(3) 会計監査人設置会社における監査役の作成する監査報告の内容

会計監査人設置会社における監査役は、計算書類及びその附属明細書並びに事業報告及びその附属明細書を監査する（法436条2項）。当該監査役が取締役から計算関係書類を及び会計監査人から会計監査報告を受領したときは、次の事項を内容とする監査報告を作成しなければならない。①監査役の監査の方法及びその内容、②会計監査人の監査の方法又は結果を相当でないと認めるときは、その旨及びその理由（会計監査人が会計監査の内容を通知しない場合にあつては、会計監査報告を受領していない旨）、③重要な後発事象（会計監査報告の内容となっているものを除く）、④会計監査人の職務の遂行が適正に実施されることを確保するための体制に関する事項、⑤監査のために必要な調査ができなかったときは、その旨及びその理由、⑥監査報告書を作成した日、を記載する（計規127条1項）。また、上記の追記情報とは、①正当な理由による会計方針の変更、②重要な偶発事象、③重要な後発事象その他の事項のうち、監査役の判断に関して説明を付す必要がある事項又は計算関係書類の内容のうち強調する必要がある事項をいう（計規122条2項）。

(4) 会計監査人の作成する会計監査報告の内容

会計監査人は、その職務を適切に遂行するため、当該株式会社の取締役、会計参与、使用人及び当該株式会社の子会社の取締役、会計参与、執行役、業務を執行する社員、法人が業務を執行する社員である場合の選任社員（法598条1項）その他これらの者に相当する者及び使用人並びにその他監査役が適切に業務を遂行するに当たり意思疎通を図るべき者との意思疎通を図り、情報の収集及び監査の環境の整備に努めなければならないとされているが、公正不偏の態度及び独立の立場を保持することができなくなるおそれのある関係の創設及び維持を認めるものと解してはならない。さらに、監査役はその職務の執行に当たり、必要に応じ、当該株式会社の親会社及び子会社の監査役その他これらに相当する者との意思疎通及び情報の交換を図るよう努めなければならない（会規110条）。

会計監査人の作成する会計監査報告は、会社計算規則126条にその内容が規定されている。また、会計監査の対象は、株式会社の計算書類及びその附属明細書、臨時計算書類並びに連結計算書類を監査するとされている（法396条1項）。

会計監査人は計算関係書類を取締役より受領したときは、次に掲げる事項を内容とする会計監査報告を作成しなければならない。

①会計監査人の監査の方法及びその内容、②計算関係書類が当該株式会社の財産及び損益の状況のすべての重要な点において適正に表示しているかどうかについての意見あるときは、その意見（その意見が次のイからハまでに掲げる意見である場合にあつては、それぞれ当該イからハまでに定める事項）

イ 無限定適正意見 監査の対象となった計算関係書類が一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に準拠して、当該計算関係書類に係る期間の財産及び損益の状況をすべての重要な点において適正に表示していると認められる旨並びに除外事項

ロ 不適正意見 監査の対象となった計算関係書類が不適正である旨及びその理由

③前記の意見がないときは、その旨及び理由、④追記情報（追記情報とは継続企業の前提に関する注記に係る事項、正当な理由による会計方針の変更、重要な偶発事項、重要な後発事象その他の事項のうち、会計監査人の判断に関して説明を付す必要がある事項又は計算関係の内容

のうち強調する必要がある事項とする)、⑤会計監査報告を作成した日

2. 会計参与報告と監査報告・会計監査報告・監査調書との異同点

監査報告・会計監査報告と会計参与報告との差異は、会計参与報告は、個別計算書類ごとに作成されること、また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の作成のための基本となる事項（会規102条三号）、計算関係書類の作成に用いた資料の種類その他計算書類作成の過程及び方法（同条四号）、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（同条七号）、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（同条八号）のように計算関係書類の作成過程を具体的詳細に記載するところに、監査報告や会計監査報告との差異がある。また、具体的内容の定めが計算規則に規定されているか(会計参与報告)、会社法施行規則に規定されているか(監査報告・会計監査報告)、という差異もあるが、この理由は前者が業務執行行為であり、後者が監査行為であるという差異による。

ところで、会社法上の定めはないが金融商品取引法監査にて監査人が作成する「監査調書」と会計参与報告は近似している。

すなわち、「監査基準委員会報告230 監査調書」(平成23年12月22日公認会計士協会)5項(1)では、監査調書は「実施した監査手続、入手した関連する監査証拠及び監査人が到達した結論の記録をいう。」と規定されている。つまり、監査調書とは、監査人が監査の実施過程において作成し、または被監査会社等から入手した書類や情報などの総称であって、監査の実施記録であり、監査意見形成の過程やその根拠を示す資料である。また、監査人が監査上の判断を行う上で拠り所となる被監査会社の財務諸表全体レベルやアサーション・レベルに関する重要性の規準も含まれる。監査調書はさらに、監査人が職業的専門家として正当な注意を払い、職業的懐疑心を保持して監査を実施したことを立証するための資料となるものでもある。また、会計監査人が、被監査会社や利害関係者から損害賠償訴訟を提起された場合、会計監査人が行った監査の実施状況を立証する資料は監査調書しかない。このため監査調書は、会計監査人を不当な訴訟から守り、その利益を擁護するために必要な資料となるものである¹³⁶。

会計参与報告は、監査調書と同様に会計参与が善管注意義務を果たした会計参与責任を証明する重要な証拠になると解される。

しかし、監査調書は監査を実施した監査事務所の所有に属し、会計監査人は監査調書に記録された秘密を保持しなければならないので、正当な理由のある場合を除いて、監査調書の他人への提示・開示は認められない。守秘義務が解除される正当な理由の適用場面は、会計士協会の倫理規則第6条8項で厳密に規定されている。すなわち、①守秘義務の解除が法令等によって許容されており、かつ依頼人又は雇用主から了解がえられている場合、②守秘義務の解除が法令等によって要求されている場合、③守秘義務の解除が法令等によって解除されておらず、かつ、職業上の義務又は権利がある場合と規定されており、③の例示の一つとして、会計監査人の交代に際し、監査業務の引継ぎを行う等、監査の基準及びこの規則等に基づくときとあり、交代時に後任の会計監査人に交付するのではなく、開示することは守秘義務違反となされていないが、株主・債権者に開示することは許されていない。この点が監査調書と会計参与報告と

¹³⁶長吉眞一『監査基準論』276頁（中央経済社、第2版、2012年）。

の相違点である。また、会社法上に規定されているか（会計参与報告）、否か（監査調書）の差異もある。

第3章 会計参与の権限

第1節 会計参与の権限の概要

1. 会計帳簿閲覧謄写・会計報告請求権（法347条2項）

会計参与はいつでも会社の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、会計帳簿又はこれに関する資料が電磁的記録をもって作成されているときは当該電磁的記録に記録された会規226条に規定されている次に掲げる事項を表示したもの¹³⁷を閲覧及び謄写をし、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。

すなわち、電磁的記録によって記録された定款（法31条2項三号）・創立総会・種類創立総会における代理権を証明する書面に記載すべき事項が記録された電磁的記録（法74条7項二号、法86条）、電磁的方法により提供された創立総会・種類創立総会における議決権行使書面に記載すべき事項が記録された電磁的記録（法76条5項、法86条）、設立時株主または設立時種類株主の全員が創立総会または種類創立総会の目的である事項について書面または電磁的記録により同意の意思表示をした場合の電磁的記録（法82条3項二号・法86条）、株主名簿（法125条2項2号）、株券喪失登録簿（法231条2項二号）、新株予約権原簿（法252条2項二号）、電磁的方法により提供された株主総会・種類株主総会における代理権を証明する書面に記載すべき事項が記録された電磁的記録（法310条7項二号・法325条）、電磁的方法により提供された株主総会・種類株主総会における議決権行使書面に記載すべき事項が記録された電磁的記録（法312条5項・325条）、株主総会・種類株主総会の議事録（法318条4項二号・325条）、株主または種類株主の全員が株主総会または種類株主総会の目的である事項について書面または電磁的記録により同意の意思表示をした場合の電磁的記録（法319条3項二号、法325条）、取締役会の議事録（法371条2項二号）、清算人会の議事録（法490条5項・法3712項二号）、会計帳簿またはこれに類する書類（法374条2項二号・法389条4項二号・法396条2項二号・法433条1項二号）、計算書類およびその附属明細書・臨時計算書類（法378条2項三号・法442条3項三号）、会計参与報告（法378条2項三号）、事業報告およびその附属明細書（法442条3項三号）、計算書類およびその附属明細書に係る監査報告・会計監査報告、臨時計算書類に係る監査報告・会計監査報告、事業報告およびその附属明細書に係る監査報告（法442条3項三号）、監査役会議事録（法394条2項二号）、委員会の議事録（法413条2項二号）、清算株式会社
の貸借対照表および事務報告およびこれらの附属明細書ならびにこれらに係る監査報告（法496条2項三号）、持分会社の計算書類（法618条1項二号）、社債原簿（法684条2項二号）、社債権者集会の議事録（法731条3項二号）、組織変更計画に関する一定の事項が記録された電磁的記録（法775条3項三号）、吸収合併・吸収分割・株式交換に関する事前開示が記録さ

¹³⁷「電磁的記録に記録された情報の内容を紙面または出力装置の映像面に表示する方法とは、紙面に表示したも
ものとしては紙に打ち出したものが、出力装置の映像面に表示したもものとしてはパソコンのCRT画面に表
示させたもの等がこれに当るものと解されよう。」（江原＝太田・商事法務1628号33頁）。

れた電磁的記録（法782条3項三号・法794条3項三号）、吸収分割・株式交換に関する事後開示が記録された電磁的記録（法791条3項三号・四項）、吸収合併・吸収分割・株式交換に関する事後開示が記録された電磁的記録（法801条4項三号・5項・6項）、新設合併、新設分割、株式移転に関する事前開示が記録された電磁的記録（法803条3項三号）、新設分割、株式移転に関する事後開示が記録された電磁的記録（法811条3項三号・4項）、新設合併、新設分割、株式移転に関する事後開示が記録された電磁的記録（法815条4項三号・5項・6項）以上が電磁的記録に記録された事項を表示する方法として規定されている事項である（会規226条）。

2. 子会社に対する会計報告請求権及び会計参与設置会社・当該子会社の業務及び財産状況調査権

会計参与は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、又は会計参与設置会社若しくはその子会社の業務および財産の状況を調査できるが（法374条3項）、子会社は、正当な理由があるときは、会計参与への報告又は会計参与がする調査を拒むことができる（法374条4項）。

ここにいう「正当な理由」とは、職務上の必要性の要件を欠く場合や社会通念上不適切な方法による権限乱用的な調査である場合に限られるのか、それとも子会社側に秘密保持の必要性がある場合を含むのかについては、争いがある。秘密保持は、守秘義務契約によって担保可能であるから、子会社側に調査拒絶の口実を与えないためには、不適法ないし権限乱用的な調査を拒めるという当然の事柄を定めた注意規定にすぎないと解すべきである¹³⁸。

3. 会計参与の補助者使用権

会計参与はその職務を行うにあたり補助者を用いることができる。これは、法374条5項に、会計参与はその職務を行うに当っては、法333条3項二号¹³⁹（業務の停止の処分を受け¹⁴⁰、その停止の期間を経過しない者）又は三号（税理士法第43条の規定により同法第2条第2項に規定する税理士業務を行うことができない者）に掲げる者を使用してはならないとする規定の反対解釈から導き出されるものである。会計士協会と日税連が共同で作成した会計参与約款10条1項に、「会計参与は、その職務を遂行する上で補助者を用いることができる。」との定めがあるが、仮にこのような定めがなくとも当然に用いることができると解すべきである¹⁴¹。なお、法374条5項の補助者使用制限は税理士や公認会計士資格を有している者に対するものであり、会計参与は税理士や公認会計士の資格を有しない者を補助者として使用することは許される¹⁴²と解される。

¹³⁸野村修也「監査役の具体的な権限」奥島孝康＝落合誠一＝浜田道代編『新基本法コンメンタール会社法2』234頁（日本評論社、2011年）。

¹³⁹法333条3項二号の規定は公認会計士法に定める業務停止処分に関わるものと解されるが、会社法上明定されていない。立法上の瑕疵である。公認会計士法4条の二号から十号に規定する公認会計士としての業務停止処分を受け、その停止の期間を経過しない者と立法化すべきであった。

¹⁴⁰「処分日にその地位を失う。」江頭・前掲注（66）509頁。

¹⁴¹久保大作「会計参与」江頭・前掲注（106）243頁。

¹⁴²浜田道代「会計参与」落合・前掲注（71）372頁。

4. 株主総会における計算関係書類作成に関する意見陳述権

会計参与は計算書類の作成に関する事項について取締役又は執行役と意見を異にするときは、会計参与（会計参与が監査法人又は税理士法人である場合にあっては、その職務を行うべき社員）は株主総会においてその旨の意見を述べることができる（法377条）。なお会計参与が同意をしない計算書類は株主総会において承認されたとしても、計算書類は確定しないと解される。

5. 株主総会における会計参与の報酬等に関する意見陳述権

会計参与（会計参与が監査法人又は税理士法人である場合にあっては、その職務を行うべき社員）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ができる（法379条3項）。

6. 会計参与の計算書類等の謄写等交付費用請求権

会計参与設置会社の株主及び債権者は、計算書類等の閲覧の請求の外、書面の謄本又は抄本の交付の請求並びに計算書類等が電磁的記録をもって作成されているときは当該電磁的記録に記録された事項を紙面又は映像に表示する方法により表示したものの閲覧請求の外、電磁的記録に記録された事項を電磁的方法であって会計参与が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をすることができるが、係る交付の請求を行う場合には、当該請求者は会計参与の定めた費用を支払わなければならないとされている（法378条2項ただし書）。この場合において、当該交付請求者が会計参与の定めた費用を支払わないときは、会計参与は交付請求に応ずる必要はない。

また、会計参与設置会社の親会社社員はその権利を行使するため必要があるときは、裁判所の許可を得て、当該会計参与設置会社の計算書類等について上記と同様の請求をすることができるが、当該請求者は会計参与の定めた費用を支払わなければならない（法378条4項ただし書）。この場合において、会計参与の定めた費用の支払いがないときは、交付請求に応ずる必要はない。

7. 会計参与の職務遂行費用請求権

会計参与がその職務の遂行について会計参与設置会社に対して、費用の前払及び支出した費用及び支出の日以後におけるその利息の償還並びに負担した債務の債権者に対する弁済（当該債務が弁済期にない場合にあっては、相当の担保の提供）の請求をすることができる。この場合にあっては、当該会計参与設置会社は当該請求に係る費用又は債務が当該会計参与の職務の執行に必要でないことを証明した場合を除き、これを拒むことはできない（法380条）。

8. 不当解任損害賠償請求権

会計参与は、任期の途中においていつでも株主総会の普通決議により解任されうる（法339条1項）。この場合において、解任された会計参与は、その解任について正当な理由がある場合を除き、株式会社に対し、解任によって生じた損害の賠償を請求することができる（法339条2項）。任意解任権に対して「正当な理由」の存在を要求することに対して学説上いまだコンセンサスが得られていないが、株主の企業所有者としての地位を重視し、解任自由の必要性

を認めるべきであろう。仮に正当事由がない限り解任できないとするならば、客観的事実を示して解任の正当性を立証できなければ株主との信頼関係を失った者に会社の業務執行を委ねざるを得ないといった不都合な結果を招来することになるからである¹⁴³。

9. 会計参与の選任・解任・辞任についての株主総会意見陳述権

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ことができる（法345条1項）。さらに自ら辞任した場合においても、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ことができる（法345条2項）。取締役は辞任した会計参与に対し、株主総会を招集する旨及び株主総会の日時及び場所を通知しなければならない（345条3項）。

10. 会計参与に欠員が生じた場合の一時会計参与選任申立権

会計参与が欠けた場合又は定款で定めた会計参与の員数が欠けた場合には、任期の満了又は辞任により退任した会計参与は、新たに選任された会計参与が就任するまで、なお、会計参与としての権利義務を有することから（法346条1項）、会計参与はその義務を免れることを望む場合には、裁判所に対して一時会計参与の職務を行うべき者の選任の申立をすることができ、裁判所は必要があると認めるときはその申立を受けて、一時会計参与を選任することができる。しかし、この手続には時間と手間がかかるという問題点が指摘されている¹⁴⁴。

第2節 会計参与の権限を巡る論点

1. 会計参与の会計帳簿閲覧謄写・会計報告請求権一特に「会計帳簿又はこれに関する資料」を巡る論点

会計参与の職務遂行に際しての会計帳簿閲覧謄写・会計報告請求権（法374条2項）は、会計限定監査役の会計帳簿閲覧謄写・会計報告請求権（法389条4項）及び会計監査人の会計帳簿閲覧謄写・会計報告請求権（法396条2項）と全く同様の規定である。また、総株主の議決権の100分の3以上または発行済株式の100分の3以上（ともに定款によるその割合の引き下げは可能）を有する株主の会計帳簿閲覧謄写請求権（法433条1項一号・二号）に定める文言とも同様であり、これらを別々に解すべき理由はない¹⁴⁵。

「会計帳簿¹⁴⁶又はこれに関する資料」の意義については、会社の会計に関する一切の帳簿・

¹⁴³ 潘阿憲「解任」奥島＝落合＝浜田・前掲注（138）102頁。

¹⁴⁴ 奥島孝康「役員等に欠員を生じた場合の措置」酒巻＝龍田・前掲注（113）354頁。

¹⁴⁵ 「会計帳簿又はこれに関する資料」の意義は別異に解すべき理由はないものと解されるが、少数株主権については法433条1項において、当該請求の理由を明らかにしてする必要がある、2項において株式会社の拒否権行使要件が定められているが、会計参与、会計限定監査役、会計監査人の会計帳簿閲覧謄写権については当該請求の理由開示は不要であり、会社側に拒否権の行使はできないと解される」（江頭・前掲注（66）650頁）。

¹⁴⁶ 「会計帳簿の裁判所による提出命令は、民事訴訟法の特則であり、裁判所の職権により得る点（民事訴訟法219条）およびその所持者である訴訟当事者に提出拒否が認められない点（同法220条）に意義がある。」（江頭・前掲注（66）649頁）。刑事訴訟法323条二号は、業務の通常の過程において作成された商業帳簿に書面としての証拠能力を特別に付与している。

資料が対象となると解す¹⁴⁷ことには異論はないであろう。すなわち、会計規59条3項に規定する会計帳簿とは、計算書類およびその附属明細書の作成の基礎となる帳簿（仕訳帳〔伝票を仕訳帳に代用する場合には伝票を含む〕、総勘定元帳および各種の補助簿〔現金出納帳、手形小切手元帳等〕をいい、「これに関する資料」とは、その会計帳簿作成の材料となった資料（伝票、受取証、契約書、信書等）を含む¹⁴⁸という一般論である。しかし、会計参与の職務の執行を行うため必要があるときにのみ行使できると解すべきであるという見解があるが¹⁴⁹、会計参与については、「いつでも¹⁵⁰」取締役等に報告等を求めることができ、かつ法374条4項の反対解釈から（会計参与設置会社の拒否権不存在）、原則として取締役等に拒否権はないと解すべきである。

ただし、閲覧等の必要性の立証責任が会社側に転換されていると解されるので¹⁵¹、当該閲覧等が会計参与の職務執行と無関係であり、正当な理由の存在があることを会社が立証できる場合に限り会計参与による権限行使を拒否することができよう¹⁵²。

見解が分かれているところは、個別具体的な法人税申告書（控）や一人別給与台帳等がその対象となるか否かである。有力な見解は法人税申告書（控）等は含まれないという限定説であるが¹⁵³、江頭教授は、会計規59条3項の会計帳簿またはその作成材料である資料に該当しない帳簿も閲覧権の対象となると主張され、会計帳簿の閲覧権の対象の限定は個々の事案ごとに閲覧目的との関連でなされれば足りる¹⁵⁴、として非限定説の見解をとられている。

実務的には法人税申告書（控）は、その明細書に役員一人一人の給与のみならず、企業会計上の経費性はあるものの使途秘匿金の損金不算入という法人税法特有の処理の明細も含まれており、企業機密も数多い。また、源泉徴収・年末調整を目的とした1人別給与台帳も従業員のプライバシーに関わるとはいえ、法433条1項の株主の会計帳簿の閲覧等請求権とは別異に解釈し、非限定説を採用すべきである。

なお、取締役は正当な理由なく会計帳簿等の閲覧謄写を拒むと過料の制裁がある（法976条四号）。

2. 子会社に対する会計報告請求権・会計参与設置会社若しくは当該子会社の業務および財産状況調査権—特に子会社の拒否権を巡る論点

本規定も法389条5項6項（会計限定監査役の権限）、法396条3項4項（会計監査人の権限）と全く同様の規定となっている。会計参与は「職務を行うために必要あるときは」権限を行使できるという条件と子会社は「正当な理由があるときは」調査を拒否できるという文言の解釈

¹⁴⁷ 江頭・前掲注（66）649頁。

¹⁴⁸ 横浜地判平成3年4月19日（判時1397号114頁）。

¹⁴⁹ 久保大作「会計監査人」江頭憲治郎＝中村直人『論点体系 会社法3』337頁（第一法規、2012年）。

¹⁵⁰ 「いつでも行使できるとはいても、当然、職務の執行にとって必要な範囲で行使できるものである。」久保大作「会計監査人」江頭憲治郎＝中村直人『論点体系 会社法3』337頁（第一法規、2012年）という見解があるが、法374条2項には、職務必要要件は規定されていないので、「いつでも」の解釈は合理的な時間を指しているものと解すべきである。

¹⁵¹ 久保大作「会計監査人」江頭憲治郎＝中村直人『論点体系 会社法3』337頁（第一法規、2012年）。

¹⁵² 龍田節「株式会社の機関2」上柳克郎＝鴻常夫＝竹内昭夫編『新版注釈会社法（6）』560頁（有斐閣、1987年）。

¹⁵³ 横浜地判平成3年4月19日（判時1397号114頁）。

¹⁵⁴ 江頭憲治郎『株式会社法』650頁（有斐閣、第4版、2011年）。

をめぐる問題である。

会計参与による権限行使は、その職務を行うため必要があるときに限定されているので、親会社の計算関係書類の作成に必要な限りにおいて事項を特定して子会社に対し会計事項の報告を求めることができ（一次的）、それが満足されないときにはじめて二次的に業務財産状況調査権を認めたものである。たとえば、子会社との取引における親会社の債権・債務の評価、子会社による親会社株式の取得の有無などであり、それが実効性をもたないときは、その報告を求めた範囲において自社もしくは子会社の業務財産状況の調査をすることができる¹⁵⁵と解すべきであろう。

子会社とは、法2条三号において、「会社がその総株主の議決権の過半数を支配している法人として法務省令で定めるもの」と定義され、会規3条1項及び2項で「会社が他の会社等の財務及び事業の方針の決定を支配している場合における当該他の会社」とし、単なる議決権支配基準から実質的支配基準へとその範囲は拡大されている。なお、子会社には外国会社、組合その他これらに準ずる事業体も含む（法2条三号、会規3条1項、会規2条3項二号）。このように、子会社は親会社（法2条四号・会規3条二号）の重大な影響下にあり、不当な会計操作に利用されかねない。そこで、その子会社に対する会計報告を求め、さらに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こととしたのである。なお、子会社の会計帳簿又はこれに関する資料の閲覧謄写請求権については、条文上明らかではないが、より強力な業務財産状況調査権が可能であることから、会計帳簿等の閲覧謄写請求権は認められてしかるべきであると解すべきである。

ところで、子会社の調査権に制限を設けたのは、親会社と子会社は別法人であり、子会社に対する会計参与の調査権を無限定に認めてしまうことを制限するために「その職務を行うために必要があるとき」という条件を付し、さらに、子会社に「正当な理由があるとき」は報告又は調査を拒むことができるとしたのであろう。

「正当な理由があるとき」とは、親会社の会計参与の子会社調査権は会計参与自身の判断で行使されるものであるから、客観的にその必要がない状況で恣意的に行使されるとき¹⁵⁶、当該子会社が守秘義務を負う事項に関するものであるときが、これに該当し、子会社が外国子会社である場合には、子会社の準拠法上、子会社が親会社による調査受認義務を負わない場合を含むとされている¹⁵⁷。会計参与の権限行使が違法ないし権限濫用となる場合も同様であり、このほか企業秘密の漏洩などを理由とする拒絶も含まれるとする見解も考えられるが、消極に解するのが妥当であろう¹⁵⁸。なお、拒否の正当理由に関する立証責任は子会社側にある¹⁵⁹。

正当な理由なく調査を拒んだ場合（法976条五号）には、過料の制裁があり、外国子会社が調査拒否をした場合の過料の対象となる者は外国会社の日本における代表者又は支配人とされている（法976条本文）。

会計参与設置会社の会計規2条18号に定める関連会社（会社が他の会社等の財務及び事業の方針の決定に重要な影響を与えることができる場合における当該他の会社等〔子会社を除

¹⁵⁵ 酒巻・前掲注（77）39頁。

¹⁵⁶ 酒巻・前掲注（77）39頁。

¹⁵⁷ 相澤＝葉玉＝郡谷・前掲注（51）422頁。

¹⁵⁸ 酒巻・前掲注（77）39頁。

¹⁵⁹ 酒巻・前掲注（77）39頁。

く))には調査権は及ばないとされているが、実質支配基準の徹底の観点から必要に応じて関連会社(計規2条3項十八号)に対しても会計参与に調査権を認めるべきであると解される。なお、会計監査人にも関連会社や主要株主(計規112条4項六号)に対する調査権は認められていない¹⁶⁰が、必要に応じて認めるべきであろう。

3. 会計参与の補助者使用権を巡る論点

会計参与はその職務を行うにあたり補助者を用いることができる。これは、法374条5項の補助者制限の規定は税理士や公認会計士資格を有している補助者に対する規定であることから、会計参与は税理士や公認会計士の資格を有しない者を補助者として使用することは許されないと解釈すべき理由はない。

ところで、法374条5項の規定は、会計参与はその職務を行うに当っては、法333条3項二号(業務の停止の処分を受け、その停止の期間を経過しない者)又は三号(税理士法第43条の規定により同法第2条第2項に規定する税理士業務を行うことができない者)に掲げる者を補助者として使用してはならないとする規定である。

そこで、法333条3項二号の規定は、税理士法及び公認会計士法に定める「業務停止処分」に関わるものと解され、税理士法及び公認会計士法に規定するそれぞれの業務停止処分規定を検討することによってその内容を明確にするほかはない。なお、法333条3項二号の規定よりは、旧商法監査特例法4条2項(会計監査人の欠格条項)三号「業務の停止を受け、その停止の期間を経過しない者」をスライドし、会計参与に就任することのできない税理士と公認会計士の欠格条項にしたものであると言えよう。

税理士については、税理士法44条一号に戒告、二号に1年以内の税理士業務の停止、三号に税理士業務の禁止(登録の抹消)の三種類の懲戒処分が規定されており、係る二号の業務停止処分に該当した場合ということとなる。そこで、業務停止について検討をすると、同法45条に税理士が脱税相談等をした場合の懲戒処分として財務大臣がする1年以内の税理士業務の停止処分又は税理士業務の禁止処分の規定、並びに、同法46条に同法33条の2の規定による書面添付申告に虚偽の記載又は税理士法若しくは国税若しくは地方税に関する法令違反をした場合の一般懲戒処分としてする財務大臣の同法44条に規定する懲戒処分(戒告、1年以内の税理士業務の停止、税理士業務の禁止)の規定、それぞれ該当した場合における「業務の停止処分を受け、その停止の期間を経過しない者」をいうこととなる。

一方、公認会計士については、公認会計士法29条一号に戒告、二号に2年以内の業務の停止、三号に登録の抹消の三種類の懲戒処分が規定されており、係る二号の業務停止処分に該当した場合ということとなる。そこで業務停止について検討すると、同法30条1項に、故意に会計士が虚偽又は不当の証明をした場合には、内閣総理大臣は2年以内の業務の停止処分又は登録の抹消処分をすることができるとの規定があり、2項に、相当の注意を怠り、重大な虚偽等のある財務書類を重大な虚偽等がないものとして証明した場合には、内閣総理大臣は、戒告又は2年以内の業務の停止の処分をすることができるのと規定しており、3項に、監査法人が虚偽等のある財務書類を虚偽等のないものとして証明した場合において、当該証明業務を執行した社員である公認会計士に故意又は相当の注意を怠った事実があるときは、内閣総理大臣は、戒

¹⁶⁰相澤=葉玉=郡谷・前掲注(51)423頁。

告、2年以内の業務停止、登録の抹消の各処分をすることができる」と規定されている。また同法31条（一般の懲戒）1項に、公認会計士が公認会計士法若しくは同法に基づく命令に違反した場合又は同法34条の2に規定する内閣総理大臣がする指示に従わない場合には内閣総理大臣は同法29条各号の処分をすることができる」と規定し、2項に公認会計士が著しく不当と認められる業務の運営を行った場合には、内閣総理大臣は、戒告又は2年以内の業務の停止の処分をすることができる」と規定している。すなわち、公認会計士については、公認会計士法30条又は31条の規定により「業務の停止の処分を受け、その停止の期間を経過しない者」ということとなる。

法333条3項3号は、さらに税理士について、税理士法43条の規定「税理士は、懲戒処分により、弁護士、外国法事務弁護士、公認会計士、弁理士、司法書士、行政書士若しくは社会保険労務士の業務を停止された場合又は不動産鑑定士の鑑定評価等業務を禁止された場合においては、その処分を受けている間、並びに税理士が報酬のある公職に就き、その職にある間は税理士業務を行ってはならない。」に該当することとなった場合にも、税理士業務をおこなうことができない者は会計参与となることができない旨を規定している。すなわち、税理士法43条は、他士業を兼業している場合で当該他士業において業務停止処分をされた場合及び報酬のある公職についている間は、税理士業務をおこなってはならないとし、税理士業務の停止を規定しているのである。

ところで、公認会計士となることができない者（欠格条項）を規定した公認会計士法4条の十号に、「税理士法、弁護士法、若しくは外国弁護士による法律事務の取扱いに関する特別措置法又弁理士法により、業務の禁止又は除名の処分を受けた者（業務再開ができるようになった者を除く。）」という規定があり、税理士法4条（欠格条項）九号¹⁶¹にも同様の定めがあるが、税理士法は係る4条九号を受けて同法43条に改めて「業務の停止」という条項を設けているところ、公認会計士法では同法4条十号に規定に抵触すると公認会計士となることができないことを定めているのみで、新たに条文を起こして「業務の停止」という条項を設けていない。このことから、立法担当者は法333条3項3号では、税理士法の規定のみを設けたものであろう。

立法上は「公認会計士法4条十号、税理士法4条九号に該当する者」と規定すべきであったと思われる。そうすると、税理士法43条の後段で規定する「税理士が報酬のある公職に就き、その職にある間は、税理士業務を行ってはならない。」との規定の取扱いが問題となるが、公認会計士法には、「報酬のある公職に就き、その職にある間は、公認会計士業務を行ってはならない。」という規定はないのでなく、税理士と公認会計士との平仄がとれ、さらに常勤の公職者は兼業禁止規定により会計参与に就任することができないことから上記の規定に改めるべきであろう。

¹⁶¹ 税理士法4条（欠格条項）九号は、「弁護士法若しくは外国弁護士による法律事務の取扱いに関する特別措置法、公認会計士法、弁理士法、司法書士法、行政書士法、社会保険労務士法又は不動産の鑑定評価に関する法律の規定による懲戒処分により、弁護士会からの除名、公認会計士の登録の抹消、弁理士、司法書士若しくは行政書士の業務の禁止、社会保険労務士の失格処分又は不動産鑑定士の登録の消除の処分を受けた者でこれらの処分を受けた日から3年を経過しないもの（業務再開ができるようになった者を除く。）」と規定している。

4. 会計参与の株主総会陳述権を巡る論点

(1) 計算関係書類の作成に関する総会陳述権

計算関係書類の作成に関して会計参与が取締役・執行役と意見を異にする場合に会計参与が株主総会において意見を述べるができる。これは、株主総会において株主から質問がある場合の説明義務とは異なり自ら自発的に意見陳述できる旨を認めるものである。会計参与と取締役とが意見を異にすれば、計算関係書類は作成できないわけであるから、その場合に会計参与が株主総会で意見を述べることは義務であるという見解もある¹⁶²。なお、会計参与が同意していない計算関係書類が株主総会で承認されたとしても、法的には癒されない。

(2) 会計参与の報酬等に関する総会陳述権

会計参与の報酬、賞与その他の職務の対価は、委員会設置会社の会計参与を除き（法404条3項）、「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」と規定されているが（法379条1項）、これは、定款に取締役の報酬等の事項を定めていないときは、株主総会の決議によって定めるという取締役の報酬等の規定（法361条1項柱書）と規定ぶりが異なることからすれば、会計参与の報酬は株主総会の決議によって額（上限額を含む）を定めなければならないと解すべきであり¹⁶³、本規定は会計参与の独立性を確保する趣旨のものである¹⁶⁴。

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ができるとされているが、この意見陳述権は会計参与の報酬等が低くなり過ぎないようにするために認められたものであり、たとえば、物価水準の上昇にもかかわらず、改定議案が提出されないという事態が想定できる以上、会計参与の報酬等に関する定時株主総会の審議の際に限られないと解すべきである¹⁶⁵。さもないと報酬増額の議案が提出されるべきであるのにそれがなされないときに意見陳述が不可能になってしまうからである¹⁶⁶。

また、取締役についての報酬等の改定の理由が会計参与にも共通するならば、会計参与は当然に意見を述べることができ¹⁶⁷、さらに自己のみでなく他の会計参与の報酬等について意見を述べることも差し支えない¹⁶⁸と解すべきである。

なお、会計参与が株主総会で述べる予定の報酬に関する意見を、株主総会の開催前に取締役に対して述べた場合には、取締役はその意見の概要を、株主に対し議決権の行使について参考となるべき事項を記載した株主総会参考書類（議案内容の説明書）に記載しなければならないとされている（会規83条1項五号）。

(3) 会計参与の選任・解任・辞任に関する総会陳述権

会計参与は選任の場合には、他の会計参与が選任されること又は自己が再任されないことについて意見を述べることができ、解任又は辞任の場合には、他の会計参与の解任又は辞任のみ

¹⁶²江頭・前掲注（66）574頁。

¹⁶³相澤＝葉玉＝郡谷・前掲注（51）382頁。

¹⁶⁴相澤＝葉玉＝郡谷・前掲注（51）382頁。

¹⁶⁵弥永真夫・前掲注（79）469頁。

¹⁶⁶伊藤雄司「会計参与」奥島＝落合＝浜田・前掲注（138）230頁。

¹⁶⁷弥永・前掲注（79）469頁。

¹⁶⁸酒巻・前掲注（77）61頁。

ならず、自己のそれについても株主総会で意見を陳述できると解される¹⁶⁹。意見を述べるのできるのは、株主総会の日現在において会計参与が在任中の者であると解される¹⁷⁰ところ、第2項は期の途中で辞任した場合には、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規定し、第3項において、取締役は辞任した会計参与が株主総会に出席できるように株主総会を招集する旨及び総会の日時・場所を通知しなければならないことを規定している。

なお、本通知を取締役が怠った場合は、過料の制裁（法976条二号）の規定があるが、株主総会の取り消し事由には当たらず、決議の効力には影響を及ぼさないと解される¹⁷¹。ただし、会計参与が総会において、意見を述べることを議長が無視して意見陳述の機会を与えなかったときは、当該総会でなされた会計参与の選任決議又は解任決議は決議方法の法令違反として決議取消事由（法831条1項一号）となると解される¹⁷²。

本規定は、会計参与の身分保障の観点¹⁷³ないし会計参与の実質的独立性を確保する必要¹⁷⁴から設けられた規定であると解される。第2項の辞任した場合の規定は、辞任にはそれ相当の辞任理由があることに配慮して、特に辞任後最初の総会の出席保障が図られているが、解任の場合は解任議案が審議される株主総会で意見を述べることとなる。会計監査人と同様に解任後の場合にも意見陳述権が手当さるべきであったと解される。ちなみに、監査役は会計参与と同様に辞任の場合に意見陳述権が保障されており（法345条4項）、会計監査人は解任後又は辞任後の場合に意見陳述権が保障されている（法345条5項）。

なお、選任については、選任後に開催される株主総会にて、いつでも選任についての意見陳述はできると解される。

ところで、会社が定款変更により、会計参与を置く旨の定款の定めを廃止した場合には、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し（法334条2項）退任することになるが、その場合の株主総会における意見陳述権の保障については、現行法では手当されていない。これは、株式会社が会計参与設置会社となるか否か自体については、会社の機関設計の問題あるので、株主総会における意見陳述権は認められていないとする見解¹⁷⁵があるが、しかしながら、取締役と会計参与との間で意見の相違があり、計算書類が法的に確定しない事態になった場合には、会計参与不設置にする旨の定款変更を行うことが実務上の現実的解決策であるとされており¹⁷⁶、かかる場合においても総会における意見陳述権は保障されるべきであると解される。

¹⁶⁹ 潘阿憲「会計参与の意見陳述権」奥島＝落合＝浜田・前掲注（138）122頁。

¹⁷⁰ この中には、会計参与の権利義務を有する者（法346条1項）、一時会計参与（法346条2項）、職務代行者（法917条一号）が含まれる。

¹⁷¹ 潘・前掲注（169）122頁。

¹⁷² 奥島孝康「会計参与等の選任等についての意見の陳述」酒巻＝龍田前掲注（113）351頁。

¹⁷³ 相澤哲＝石井裕介「株主総会以外の機関〔下〕」商事法務1745号14頁（2005年）。

¹⁷⁴ 池島真策「会計参与制度について」山本為三郎編『新会社法の基本問題』261頁（慶応義塾大学出版会、2006年）。

¹⁷⁵ 相澤＝葉玉＝郡谷前掲注（56）379頁。

¹⁷⁶ 浜田道代監修 齋藤孝一＝牧口晴一＝成田康枝『逐条解説 中小企業・大会社子会社のためのモデル定款』（第一法規、2006年）。

5. 会計参与の費用請求権を巡る論点

(1) 計算書類等の謄写等交付費用請求権

会計参与設置会社の株主及び債権者、並びに会計参与設置会社の親会社社員が会計参与に対して計算書類などの謄抄本の交付を請求した場合には、当該会計参与が定めた費用を支払わなければならない。支払を受けない場合には会計参与は謄抄本の交付をしなくても債務履行責任を問われないと解される。

なお、費用の額に関しては諸般の事情を考慮して決定すべきであるが、合理的理由がないのに株主等の権利行使をいたずらに制限するような額を定めることは認められないと解される。

(2) 職務遂行費用請求権

会計参与がその職務の遂行について会計参与設置会社に対して①費用の前払の請求、②支出した費用及び支出の日以後におけるその利息の償還の請求、③負担した債務の債権者に対する弁済（又は相当担保の提供）を請求したときは、会社は当該請求に係る費用又は債務が当該会計参与の職務の執行に必要なことを証明した場合を除き、これを拒むことはできないと規定し、原則として会計参与の費用負担の独立性を担保する規定を置いている。（法380条）。

会社と会計参与との関係は委任に関する規定に従う（法330条）ところ、民法649条は費用の前払について、民法650条は支出した費用の弁済と負担した債務の弁済について、その必要性を受任者が立証責任を負うとされているが、本規定は委任者である会社側に立証責任を転換している。

係る費用は、職務遂行上必要である限り、会計参与が負担した補助者の人件費等も含まれると解される。他方で会社に対して物的・人的手当を要求することは認められず、あくまで会計参与が支出した費用又は負担した債務に限られると解される¹⁷⁷。

6. 会計参与の不当解任損害賠償請求権を巡る論点

(1) 会計参与の任期途中での解任

取締役が会計参与の解任に関する議案を株主総会に提出する場合には、取締役会設置会社においては取締役会が株主総会の招集決定を行う際に、特定の会計参与の解任を議題とする旨を取締役会において決定し（法295条2項）、書面投票又は電子投票を実施する場合には、株主総会招集通知書¹⁷⁸（法298条1項各号を記載）とともに、株主総会参考書類（法301条）を株主総会の2週間前までに株主に交付しなければならない（法299条）、株主総会参考書類には、①会計参与の氏名又は名称、②解任の理由、及び③会計参与が株主総会で意見陳述する内容を事前に取締役会に告知したときは、その意見の概要を記載しなければならない（会規79条）。なお、書面投票等を実施しない場合には、会計参与の解任を株主総会の議題とするときは、議案の概要を招集通知に記載・記録しなければならない（法299条4項、法299条1項五号、会規63条七号）。

会計参与の解任議案が提出された株主総会においては、解任の対象とされている会計参与及びその他の会計参与は、その解任について意見を陳述することができ（法345条1項）、会計

¹⁷⁷久保・前掲注（106）262頁。

¹⁷⁸「株主総会の招集通知には、解任理由を示す必要はないが、解任の対象となる者の氏名を表示することが必要であり、書面による招集通知にこの解任対象者の表示を欠くときは招集手続の違法として、決議取消しの原因となる。」潘阿憲「解任」奥島＝落合＝浜田前掲注（138）122頁。

参与を解任する株主総会の決議は、特則普通決議で行うこととなる¹⁷⁹（法341条）。すなわち議決権を行使できる株主の議決権の過半数（3分の1以上の割合を定款で定めた場合にあっては、その割合以上）を有する株主が出席し、出席した当該株主の議決権の過半数（これを上回る割合を定款で定めた場合にあっては、その割合以上）をもって行うこととされている¹⁸⁰。なお、会計参与は自己又は他の会計参与の解任について、意見を述べるができる（法345条1項）。また、会計参与の解任の効力発生時期は、株主総会の決議により会社の機関としての地位が剥奪され、それに伴い会社との間の委任契約も当然に終了するという見解¹⁸¹と解任決議だけでは委任関係は消滅せず、委任関係を解消するためには解約告知が必要だとする見解¹⁸²の対立があるが、解任決議がなされるようなときは、当人の所在が不明など異常事態が多いことを考えると総会決議の効力の発生時に会計参与はその地位を失うと考えるのが妥当である¹⁸³。

なお、解任は、会計参与の退任事由の一つであり、登記事項の変更となるので登記しなければならない（法911条3項十六号）。

(2) 損害賠償責任の法的性質を巡る論点

株主総会により解任された会計参与は、その解任について正当な理由がある場合を除き、株式会社に対し、解任によって生じた損害の賠償を請求することができる。

本来、会社と会計参与との関係は委任に関する規定に従うとされているが（法330条）、会計参与は任期途中でいつでも辞任することができる一方、会社も会計参与との委任契約をいつでも解除できる（民法651条1項）。しかし、会社による委任契約の解除は解任という会計参与の意思に反してその地位を失わせることとなるので、株主総会決議という形式を法は要求し、正当な事由のない場合には、会計参与に生じた損害について手当をしたのである。

損害賠償金の法的性質については、株主に解任の自由を保障する一方で、会計参与の任期に対する期待を保護し、両者の利益の調和を図る趣旨で一種の法定責任を定めたものである¹⁸⁴という見解と株主総会が理由の如何を問わず、無制限な解任権を有する現行法の立場の下では、不法行為の成立が認められない限り、解任自体を理由として損害賠償を請求できないとして、これを不法行為責任として捉える見解¹⁸⁵、債務不履行責任として捉える見解¹⁸⁶とがあるが、裁判例はこの賠償責任を一種の法定責任と解している¹⁸⁷。

¹⁷⁹「旧商法257条2項は、取締役の地位を安定化するために特別決議事項となっていたが、会社法は取締役の選解任を通じた株主総会による取締役のコントロールを重視した。株主の（議決権の）過半数の支持を失った者に取締役をさせておくことが適切ではないという配慮もあるのだろう。」北村雅史「株式会社の機関」森淳二郎＝上村達男編『会社法における主要論点の評価』152頁（中央経済社、2006年）。

¹⁸⁰以上のほか、法854条の株式会社の役員解任の訴えにより、総議決権または発行済株式総数の3%以上を保有する株主は、会計参与の解任の訴えを提起することができる。

¹⁸¹江頭・前掲注（66）372頁。

¹⁸²北沢・前掲注（103）368頁。

¹⁸³江頭・前掲注（66）372頁。

¹⁸⁴江頭・前掲注（66）372頁。「しかし、本条2項による旧商法257条1項のただし書の改正により、会社法と民法との棲み分けが法文上も明確となった。」（奥島孝康「解任」酒巻＝龍田・前掲注（113）325頁）。

¹⁸⁵大森忠夫＝矢沢惇編集代表『注釈会社法（4）』304頁（有斐閣、1968年）。

¹⁸⁶今井潔「株主総会の決議による取締役解任」『北沢正啓先生還暦記念 現代株式会社法の課題』346頁（有斐閣、1986年）。

¹⁸⁷大阪高判昭和56年1月30日判例時報1013号121頁。

(3) 損害の範囲を巡る論点

民法上の委任契約の解除による損害賠償（民法651条2項）の範囲は、解除が不利益な時期であったことによる損害に限られるが、法339条2項の正当な理由なしに解任した場合の損害の範囲は「会計参与を解任されなければ残存任期中と任期満了時に得べかりし利益（所得）の喪失による損害である（大阪高判昭和56年1月30日判例時報1013号121頁）。」として民法の委任契約の場合よりも広く解するのが通説である。具体的には、残存任期中に得られたはずの役員報酬及び賞与のほか、任期満了時に得られたであろう退職慰労金は含まれるが、不当な解任による慰謝料は含まれず（神戸地判昭和54年7月27日判例時報1013号125頁）、損害賠償請求の訴えを提起したことによる弁護士費用も含まれない（東京地判昭和63年2月26日判例時報1291号140頁）とされている。

(4) 解任の正当な理由を巡る論点

解任の正当な理由とは、会計参与の職務遂行上の法令・定款違反行為、心身の故障（最判昭和57年1月21日判例時報1037号129頁）、能力の著しい欠如（東京高判昭和58年4月28日判例時報1081号130頁）等¹⁸⁸のほか、会計参与が計算書類の作成にあたり、専門家としての通常の知見を逸脱する会計処理の指導をした場合は、法340条1項一号の類推解釈により正当な理由と解すべきであろう¹⁸⁹。

なお、正当な理由が存在していることの立証責任については、解任された会計参与において正当な理由なく解任されたことを立証して損害賠償を求めるべきであるという見解（請求原因説）と会社側が正当な理由が存在することを立証して初めてその賠償責任を免れるとする立証責任の転換を図る見解（抗弁説）とがあるが、判例は正当な理由の立証責任を会社側に負担させてきた（最判昭和57年1月21日判例時報1037号129頁）。

7. 一時会計参与選任申立権を巡る論点

会計参与の権利義務を継続する一種の留任義務を課されているのは、会計参与の任期満了または辞任により退任した会計参与に限定されている。これは、会計参与の解任・欠格事由の発生・会計参与設置会社を廃止する定款変更による資格喪失の場合¹⁹⁰に権利義務を承継させることは不相当であり、会計参与の死亡・会社解散の場合は継続させることが不可能だからである¹⁹¹。

法346条1項により会計参与の権利義務を有する者の登記は、この者の任期満了または辞任により会計参与の資格は失っているが、現実には会計参与の資格が継続しているのと変わらな

¹⁸⁸ 江頭・前掲注（66）373頁。

¹⁸⁹ 会計参与ではなく、取締役の場合には、「取締役による経営判断の失敗が正当理由に含まれるかについては見解が分かれる。これを否定する見解（江頭・前掲注（66）373頁）は、これを認めると取締役の経営判断を不当に制約することになる旨解く。これに対して、これを肯定する見解（近藤光男『会社支配と株主の権利』173頁〔有斐閣、1993年〕）は、取締役が経営判断に失敗し会社に損害をもたらすと経営判断原則の適用により会社に対する損害賠償責任が否定されることが多いことから株主から解任という制裁権を奪うのは正当ではないと説く。この点について、近時の裁判例の中には、一般論として経営判断の誤りにより会社に損害を与えた場合も解任の正当理由になることを肯定したうえで、正当理由を求めたのみがみられる（広島地判平成6年11月29日判例タイムス884号230頁）。」徳本穰「解任」江頭＝中村・前掲注（106）40頁。

¹⁹⁰ 法335条2項に規定する場合には、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とされているが、任期満了であっても権利義務の承継はない。

¹⁹¹ 奥島孝康「役員等に欠員を生じた場合の措置」酒巻＝龍田前掲注（113）353頁。

いため、最高裁は、退任登記は新たに選任された後任者（一時会計参与）が就職するまでは許されないものとした（最判昭和43年12月24日民集22巻13号3334頁）。なお、会計参与の権利義務を有する者の退任の日付は、登記実務では、現実に退任した日とされている¹⁹²が、過料の制裁の対象となる退任登記の申請期間の起算日は一時会計参与の就任の時から起算すると解される。なお、一時会計参与の選任の裁判により会計参与の職務を行うべき者が選任されたときは、裁判所書記官は職権で遅滞なく登記を嘱託しなければならないとされている（法937条1項二号イ）。一時会計参与に選任された者は、一時的救済措置であるため、任期に関する規定（法334条）は適用されず、選任後最初に招集される株主総会で会計参与が選任されると当然にその地位を失う¹⁹³。

なお、会計参与が定款で定めたその員数を欠くこととなった場合において、その選任の手続をすることを怠ったときは、過料に処せられる（法976条二十二号）との定めは、任期満了又は辞任により退任した会計参与が裁判所に対して、一時会計参与の選任を申し立てることを促すためのものではなく、業務執行者である取締役¹⁹⁴にその義務があることを促す規定であると解すべきである。利害関係人¹⁹⁵として会計参与がする裁判所への一時会計参与の選任の申し立ては権利義務を負うことを免れることを望む会計参与のとする任意行為であるからである。また、一時会計参与の裁判所による選任判断において定時株主総会までの期間が6か月以上ある場合には、臨時株主総会を開催して一時会計参与を選任すべきであり、裁判所において一時会計参与の選任は認められないといった実務上の取り扱いがあると、少なくともかつては考えられていたようである¹⁹⁶。会計参与は中小会社で活用されることが現実的であるので臨時株主総会の開催は不可能ではないが、株主数の多い大会社にはコスト面から酷な面がないとは言えない。

第4章 会計参与の設置・資格・員数と選解任・任期・報酬・登記

第1節 会計参与の設置・資格・員数とこれらを巡る論点

1. 会計参与の設置とその論点

会計参与は定款に会計参与を置く旨の定めをすることにより（法326条2項）、会計参与設置会社（法2条八号）となる。ただし、公開会社でない株式会社である取締役会設置会社において監査役（法389条に定める「会計限定監査役」を含む¹⁹⁷）を置かない株式会社は、会計

¹⁹² 上柳克郎＝鴻常夫＝竹内昭夫編集代表『新版注釈会社法（6）』86頁〔浜田道代〕（有斐閣、1987年）。

¹⁹³ 北沢・前掲注（103）372頁。

¹⁹⁴ 会計監査人設置会社で会計監査人が欠けた場合において、遅滞なく選任されないときは、監査役若しくは監査役会又は監査委員会が一時会計監査人を選任しなければならないとされる（一時会計監査人の選任の懈怠は過料に課せられる〔法976条二十二号〕）。

¹⁹⁵ 「利害関係人とは、株主。取締役、監査役、使用人、債権者、任期満了・辞任会計参与をいう。」北沢・前掲注（103）371頁。

¹⁹⁶ 弥永真夫＝岩倉正和＝太田洋＝佐藤文文監修 西村ときわ法律事務所編『新会社法実務相談』197頁（商事法務、2006年）。なお、「大阪地裁では6か月基準によってのみ選任の要否を決する取扱いが行っていない。」永井裕之「大阪地裁における商事事件の概況」商事法務1658号8頁（2003年）。

¹⁹⁷ 会計参与を設置することが想定される公開会社でない株式会社の監査役の監査範囲を会計に限定されることは法389条で許容されているからである。「会計参与が関与して作成された計算書類等について、重ねて監査役が監査するまでの必要はないとの趣旨である。」酒巻・前掲注（113）230頁。

参与を置かなければならない（法327条2項ただし書き）。会計参与制度は、新会社法制定に当たり、中小会社の計算書類の適正性を担保する制度の創設の導入のために設けられた制度であるが、会計士と税理士との職域論争の再燃と中小企業団体等の反対を避けるために、株式会社の内機関としてかつ株式会社の規模を問わずに任意設置機関として法制化された¹⁹⁸。また、会計参与は会社の計算書類に関する法的責任は第一次責任を負うこともあり会計参与の就任に積極的に取り組む税理士・会計士は多くはなく、また会計参与が設置されることが期待されている中小会社にあつてはコストアップ要因になることから、会計参与制度の普及が遅々として進んでいないのも事実である。会計参与設置の目的は中小会社の計算書類の適正性を担保することにあるのは疑いないが、大会社がM & A等により子会社化した中小会社に会計参与を送り込むことにより、当該会社の計算書類の適正化が図られるという側面も見逃してはならない。会計参与が同意をしない限り計算書類が確定しないという強力な権限を会計の専門家である会計参与は有しているからである。

会計参与は取締役等と共同して計算関係書類（会規2条3項十一号）を作成し、計算関係書類のうち各事業年度に係る計算書類（会規2条3項十号・法435条2項・計規59条1項に規定する計算書類：貸借対照表・損益計算書及び株主資本等変動計算書・個別注記表）及びその附属明細書並びにそれらに関する会計参与報告及び臨時計算書類（会規2条3項十三号・法441条1項：臨時貸借対照表・臨時損益計算書）並びにそれに関する会計参与報告を、会計参与が定めた場所に備置し、もって会計参与設置会社の株主・債権者の開示（閲覧謄写）の請求に応ずる（法378条）という職務を負っていることから、会計参与制度の普及は会社債権者である金融機関の動向が鍵を握っていると考えられよう¹⁹⁹。

なお、会計参与は定款の定めによる任意設置の機関であるが、特例有限会社には設置することはできず（整備法17条1項）、また、持分会社は会計参与に相当する制度は法令上手当されていないので設置することはできない。

2. 会計参与の資格とその論点

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（法333条1項：積極的要件）。ただし、会計参与に就任しようとする税理士法人は、その定款に税理士法2条2項の業務及びその他これに準ずるものとして財務省令で定める業務（税理士法施行規則21条の業務）を目的として定める必要がある²⁰⁰（税理士法45条の5）。これは、税理士業務に付随しないで行う財務書類の作成、会計帳簿の記帳の代行その他財務に関する事務について、他の法律においてその事務を行うことが制限されているものを除き、定款に定めることにより、業務として行うことができるとの趣旨による（税理士法基本通達48の5-1）。また、会計参与に選任された監査法人又は税理士法人は、その社員の中から会計参与の職務

¹⁹⁸ 会計参与制度は当初の「要綱試案」ではなく、平成16年12月8日の「要綱案」にて、はじめて主に会計監査人の置かれない中小会社の計算書類の適正化を図るという趣旨で盛り込まれたものである（江頭憲次郎「会社法現代化に関する要綱案の解説」（別冊商事法務288号4頁、2005年）。

¹⁹⁹ 江頭・前掲注（66）504頁。

²⁰⁰ 日税連・前掲注（200）8頁。しかし、会社法において税理士法人には何らの制限もなく会計参与の資格を付与されているのであり、税理士法2条2項業務につき敢えて定款に定めなければ税理士法人は会計参与に就任できないとする見解はいささか狭隘な解釈に過ぎないのではないかと考えら得る。

を行うべき者を選定し、これを株式会社に通知しなければならないとされている²⁰¹（法333条2項）。

なお、税理士法人の社員は、自己若しくは第三者のためにその税理士法人の業務の範囲に属する業務を行い、又は他の税理士法人の社員となつてはならないとする競業禁止義務が課されているので（税理士法48条の14）、社員税理士は個人の資格で会計参与になれない。それは合名会社法制を準用する²⁰²という税理士法48条の21において、会社法594条（競業の禁止）を準用する規定が排除されているので、合名会社の場合と異なり、税理士法人の社員の全員の同意があつても競業の禁止解除の決定ができないからである。したがって、社員税理士個人の資格で会計参与の就任できないと解される。しかしながら、「税理士法人の業務の範囲に属する業務」とは定款の絶対的記載事項である「目的」として記載された業務であり、税理士法2条2項業務は当然であるが、同法2条2項の会計業務について定款に記載していないならば、競業禁止の対象とならないと解される。したがって、同法2条2項業務を定款に定めていない税理士法人の社員税理士は個人の資格で会計業務である会計参与業務を行うことができると解される。

法333条3項は、会計参与の消極的要件を定めたものである。すなわち、会計参与は、職務の独立性を確保するために、会計参与設置会社又はその子会社の取締役、監査役若しくは執行役又は支配人その他使用人（法333条3項一号）および会計監査人（法337条3項二号）と兼務することはできない²⁰³とされている。さらに、会計参与に就任した者は、株式会社の金銭以外の財産の出資において、現物出資財産の価額の証明（法207条10項一号）をすることができないと解すべきである。監査役との兼任が認められないのは、自己監査となることは不相当であるからであり、取締役、執行役、使用人との兼任禁止は、会計参与には業務執行機関から独立した社外監査役に類似する役割が期待されているからである²⁰⁴。したがって、当該会社の取締役である税理士を株主総会において会計参与に選任してもその選任行為は無効であり、逆に当該会社の会計参与を取締役に選任した場合には、その者が取締役に就任した時点で会計参与の地位を失う²⁰⁵。同様に公認会計士が会計参与に選任されている場合には、その者を株主総会で会計監査人に選任してもその行為は無効であり、会計監査人である者を会計参与に株主総会で選任した場合には、その者が会計参与に就任した時点で会計監査人の地位を失う。

また公正らしさを確保するために公認会計法（29条二号）又は税理士法（44条二号・三号）の定めにより、公認会計士又は税理士としての業務の停止の処分を受け、その処分の停止の期

²⁰¹ 会計参与の職務を行う者の登記は不要であり、通知によりいつでも変更できる。

²⁰² 日本税理士連合会編『税理士法逐条解説〔6訂版〕〕266頁（日税連、2010年）。

²⁰³ 法333条3項一号は、欠格条項ではなく兼任禁止条項であると解すべきである。「会計参与が後発的に兼任禁止にふれる地位についての場合の法律関係は、監査役の場合と同じと解すべきである。」/「会計参与が子会社の監査役を兼任できない理由は必ずしもはっきりしない。」（江頭・前掲注（66）508頁～509頁）。もっとも、法331条1項の取締役の欠格事由と文言が共通しているため、会計参与の欠格事由を定めていると解す見解もある（相澤＝葉玉＝郡谷・前掲注（56）377頁）。なお、会計参与に就任した税理士法人の社員税理士のうち、その会計参与設置会社についての会計参与職務執行者とならない者が、当該会計参与設置会社の取締役に就任することは会社法上禁止されていないものの、会計参与の独立性が損なわれるおそれがあるため望ましくない（日税連・前掲注（200）8頁）。

²⁰⁴ 江頭・前掲注（198）30頁。

²⁰⁵ 相澤＝葉玉＝郡谷・前掲注（56）377頁。

間を経過しない者²⁰⁶（法333条3項二号）、税理士法43条の規定により税理士が懲戒処分により弁護士、司法書士等の業務の停止を受けたことにより税理士業務を行うことができない者、報酬のある公職に就いている者も会計参与に就任することはできない（法333条3項三号）。業務停止の処分日と業務停止期間の開始日とに異同がある場合には、会計参与に業法上の有資格者としての廉潔性をもとめる立法趣旨から、業務処分日から欠格事由を満たすこととなると解される²⁰⁷。

なお、会計参与設置会社の顧問税理士が会計参与に就任することは法令上禁止されていない。これは税務に関する顧問契約は通常、委任契約であり、その契約により会計参与の独立性が害されるわけではない²⁰⁸ので、株式会社の顧問税理士は法333条3項の欠格事由に該当しない限り、当該会社の会計参与に就任することは妨げられない。

会社法上、会計参与は公認会計士又は税理士の資格を有していない無資格者を補助者として使用することを妨げてはいない。また、会社法上、会計参与に監査法人若しくは税理士法人ではなく、監査法人に所属する使用人たる公認会計士若しくは税理士法人の使用人たる補助税理士（税理士法2条3項）を個人的に選任してはならないという規定はないが²⁰⁹、前述したように税理士法2条2項業務を行う旨を定款に定めている税理士法人の社員税理士が個人的に選任された場合には社員の競業の禁止を定めた公認会計士法34条の14若しくは税理士法48条の14違反となり就任することはできないと解される。

3. 会計参与の員数とその論点

会計参与設置会社における会計参与の員数は、1人又は2人以上の複数名でも自由に定款にその員数を定めることができる。もっとも中小会社では、コスト面から複数名の設置は困難と思われるが、会計参与は独任制であるので取締役等との計算書類の共同作成にあたり、複数名の会計参与が就任している場合には、会計方針・表示等については全員の意見の一致が必要であると解される。

²⁰⁶ 藤原俊雄「会計参与の資格等」酒巻＝龍田・前掲注（113）273頁～278頁において、「3号二号は公認会計士法4条（欠格条項）及び34条の10の17（特定社員の処分）の規定の趣旨の基づくものである」との指摘があるが、税理士法4条にも同様の欠格条項が設けられており、したがって3項二号の規定は公認会計士法のみならず税理士法による業務停止処分を指しており、三号は、公認会計士よりも他士業を多く兼務している税理士が他士業（公認会計士よりも該当士業数が多く規定されている）の業法により他士業業務の業務処分を受けた場合は税理士法43条（業務の停止）において税理士業務を行うことができない場合には、会計参与にもなることができない旨を改めて留意的に述べた規定であると解すべきであろう。もともと税理士法4条九号と公認会計士法4条十号はともに他士業法により懲戒処分を受けた場合には各業法により、再び業務を営むことができるようになるまでは、税理士及び公認会計士の資格欠格を述べているので、会計参与には就任できないことを規定している。いずれにせよ、法333条3項二・三号の条文規定が公認会計士法及び税理士法を十二分に検討して策定されているとは思われない。

²⁰⁷ 相澤＝葉玉＝郡谷・前掲注（56）378頁。

²⁰⁸ 相澤＝葉玉＝郡谷・前掲注（56）377頁。

²⁰⁹ 会計参与の業務は公認会計士法若しくは税理士法に規定されている公認会計士若しくは税理士の業務ではないので、使用人である公認会計士若しくは補助税理士が所属法人等の同意なく就任できると解される（会規103条2項括弧書き）。しかしながら、計算関係書類及び会計参与報告の備置場所は勤務している税理士事務所又は税理士法人の事務所であればならず、かつ勤務先とのトラブル防止のために勤務先の就業規則との調整を事前に図る必要がある。

第2節 会計参与の選解任と任期・報酬・登記とこれらを巡る論点

1. 会計参与の選解任とその論点

会計参与は株主総会の決議によって選任し（法329条1項）、株主総会の決議によって解任する（法339条1項）。かかる決議はいわゆる特則普通決議として法309条1項の規定ではなく法341条の規定による株主総会の普通決議²¹⁰による。この理由は、法309条1項で普通決議については定款に別段の定めを置けば定足数を自由に定めることができるにもかかわらず、取締役・監査役・会計参与については役員の地位の重要性を考慮して、その選任に際して、できるだけ多数の株主の意思を反映させるべきであるという趣旨から定款による定足数の軽減できる範囲を、議決権²¹¹を行使できる株主の議決権の3分の1未満とすることができないとして定足数軽減の下限を定めたものである²¹²。実務においては、定款において定足数要件を排除し、単に出席株主の議決権数の過半数でもって普通決議が成立する旨を定める例が一般的である²¹³。このように、定款により株主総会の普通決議の定足数を3分の1未満に軽減しているときは、本条の最低限である3分の1以上の割合を定款で定めたとして定款の効力を認めるべきであろう²¹⁴。

さらに定款に役員の選任解任の決議要件として少数株主保護を目的とした頭数要件や全員同意要件を付加できるか否かについては、株主総会決議が不成立であっても法854条（株式会社の役員解任の訴え）、法346条（役員等に欠員を生じた場合の措置）が代替手段としてあるので有効と解する見解²¹⁵と法341条は、普通決議の特則であるので頭数要件を設けることは認められないという見解²¹⁶があるが、公開会社でない株式会社にあつては、その閉鎖性を鑑みると有効ではないと解する必要はない。

また、仮処分によって議決権の行使を停止された株式の数については、有効に発行された株式の帰属に争いがある仮処分がなされた場合には算入を肯定し株式の発行無効を理由に会社を仮処分債務者として仮処分がなされた場合には算入すべきでない²¹⁷と解される。

なお、会計参与は、取締役と異なり累積投票による選任制度（法342条）は設けられていない。取締役と同様に欠員に備えて補欠会計参与を選任することができ（法329条2項）、補欠会計参与は定款に記載しておけばよく、登記をする必要はない。また、会計参与は会社との関係は委任に関する規定に従うことから（法330条）、会計参与の就任は株主総会の選任だけで

²¹⁰法341条は法309条1項の規定にかかわらず、役員を選任し、又は解任する株主総会に決議は、議決権を行使できる株主の議決権の過半数（3分の1以上の割合を定款で定めた場合にあっては、その割合以上）を有する株主が出席し、出席した当該株主の議決権の過半数（これを上回る割合を定款で定めた場合にあっては、その割合以上）をもって行わなければならない。

²¹¹議決権については、完全無議決権株式（法105条2項）、議決権制限株式（法108条1項3号）、自己株式（法308条2項）、相互保有株式（法308条1項括弧書）、単元未満株式（法189条1項）、一定の場合における利害関係株主の有する株式（法140条3項・160条4項・175条2項）、基準日以後に発行された株式（124条1項）は、定足数の計算上除かれる。

²¹²奥島孝康「選任及び解任の手續に関する特則」酒巻＝龍田・前掲注（113）336頁。

²¹³プロネクサス ディスクロージャー研究部編『会社法対応 定款規定の事例分析』60頁（別冊商事法務305号、2007年）。

²¹⁴今井潔「選任決議の定足数」上柳＝鴻＝竹内・前掲注（192）43頁。

²¹⁵江頭・前掲注（66）338頁。

²¹⁶相澤哲＝石井裕介「株主総会以外の機関（上）」旬刊商事法務1744号（2005年）95頁。

²¹⁷今井潔「選任決議の定足数」上柳＝鴻＝竹内・前掲注（192）43頁。

は足りず、被選任者の就任承諾によってその効力が生じる（民法643条）。

2. 会計参与の任期とその論点

会計参与の任期については、取締役の任期の規定（法332条）を準用する²¹⁸とされている（法334条1項）が、そもそも取締役の任期については株主と経営者である取締役との権限のバランスを考慮されて考えられてきた経緯があり、単純に会計参与の職務が取締役と共同して計算書類を作成することから取締役の任期規定を会計参与の任期規定に準用するのは唐突であろう。中小会社の計算書類の適正性の確保という観点からするならば、取締役会設置会社である非公開会社にあつては、会計参与を置けば監査役を置かなくともよいという会社法の規定ぶり（法327条2項ただし書）からしても、会計参与の任期は監査役の任期をむしろ準用すべきであろう。

ともあれ、会社法は会計参与の任期を選任後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規定する（法332条1項）。ただし、委員会設置会社の会計参与の任期は上記の2年とあるのは1年となる（法332条3項）。なお、定款又は株主総会の決議によって、その任期を短縮することが可能である（法332条1項ただし書）が公開会社では、伸長することはできない。これは株主が変動し、かつ株主総会の権限が制約されているからである²¹⁹（法295条2項）。

また、非公開会社＝公開会社でない株式会社（委員会設置会社を除く）は、会計参与の任期を選任後10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伸長することが可能である（法332条2項）。これは所有と経営が一致している場合が多く、頻繁に株主の信任を問う必要がないからである²²⁰。

さらに、任期については、定款の変更により会計参与を置く旨の定めを廃止した場合²²¹（法334条2項）、委員会を置く旨の定款の変更をした場合、委員会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、その発行する株式の全部の内容として譲渡による当該株式の取得について当該株式会社の承認を要する旨の定款の定めを廃止する定款の変更（委員会設置会社がするものを除く）、すなわち非公開会社が公開会社となる定款の変更があつた場合には、当該定款の変更の効力が生じた時に会計参与の任期は満了する（法332条4項）。

会計参与の任期の始期は、法文上選任後とあるので、選任決議時を意味するという見解²²²もあるが、委任契約であるので選任されたことを受けてそれを受任した時からと解すべきである²²³。もっとも、選任決議においてとくに選任の効力発生時点後に定めることは可能と解され

²¹⁸ 剰余金の配当等を株主総会でなく取締役会で定め旨を定款で規定している場合は取締役の任期は1年であるが（法459条1項）、本規定は会計参与には準用されない。

²¹⁹ 江頭・前掲注（66）365頁。

²²⁰ 江頭・前掲注（66）365頁。

²²¹ 解任の場合と異なり、意見陳述権（法345条1項）は用意されていない。会社の組織法上の行為であり、会計参与の身分保障と関係するものではないからであるとされているが（相澤＝葉玉＝郡谷・前掲注（56）379頁～380頁）、定款変更時の総会において意見陳述ができないというのは制度上妥当ではない。

²²² 徳本穰「取締役の任期と起算点」江頭＝中村・前掲注（106）16頁。株主総会決議と就任契約とのタイミングがずれることによる問題点を解消するために任期を株主総会のコントロール下に置いたと説明している（相澤＝葉玉＝郡谷・前掲注（56）285頁）。

²²³ 会計参与について登記する際に、被選任者が就任を承諾した旨およびその日付を記載し、署名又は記名押印

るので、就任を起算点とするのと大きく変わらない運用をすることも可能である。²²⁴

ところで、会計参与の任期の定めが取締役の任期の定めと同じくしている理由は、取締役と共同して計算書類を作成することに会計参与の職務があることから、任期について取締役と平仄を合わせていると解されるが、取締役の任期と連動する必要はない²²⁵。なお、非公開会社においては、取締役の任期を10年まで伸長した趣旨は、数からして圧倒的に多い所有と経営が一致している中小株式会社の実態からみて、取締役の改選は株主である経営者同士が相互信任する手続にすぎず、経営者同士が株主間契約により、相互の地位を保障しあうものである²²⁶ので長期の任期も妥当性²²⁷があり、かつ旧商法時代に2年ごとの変更登記の失念により多くの中小株式会社に登記懈怠の過料が課されてきた²²⁸ことからしても、その不合理性の解消にあると思われる。

なお、会計参与が複数名の場合でも属人的に任期を定款において定めることも可能であると解される²²⁹。

3. 会計参与の報酬とその論点

会計参与の報酬、賞与その他の職務執行の対価として株式会社から受ける財産上の利益（以下「報酬等」という²³⁰）は、定款にその額を定めていないときは、株主総会の普通決議（法309条1項）によって定める（法379条1項）と規定している。この規定は、取締役の報酬等の規定ぶり（法361条）とは異なり、監査役の報酬等の規定（法387条）と全く同様の規定となっている。会計参与の場合は適正な報酬を確保しその独立性を確保する²³¹観点及び委任による任用契約の本旨から取締役（会）での決定ではなく株主総会としたのであり、さらに取締役の報酬等とは別に決議するとされているのである。しかしながら、会計参与の退職慰労金の額の決定を取締役に一任できる規定（会規83条2項）は独立性を確保しているとは言えない。会計参与の退職慰労金は、取締役の場合と異なり、株主総会で金額を明示した決議をすることに格

して作成された「就任承諾書」を添付することとされていること（商業登記法54条2項一号）、さらに会計参与の就任にあたり会社との間で会計参与契約書の締結は格別に求められていないが、会計参与報告において「会計参与が職務を行うに際して会社と合意した事項」を記載すること（会規102条一号）からも実務上は会計参与契約書を締結している（「会計参与の行動指針」平成18年4月25日付日本公認会計士協会・日本税理士連合会）。

²²⁴ 江頭憲治郎「会社法制の現代化に関する要綱案の解説」『別冊商事法務NO. 288会社法制の現代化の概要』35頁注18（商事法務、2005年）。

²²⁵ 酒巻俊雄「会計参与制度の問題点と課題」判例タイムズ1158号89頁（2004年）。

²²⁶ 江頭・前掲注（66）憲366頁。

²²⁷ 株式会社は株主総会において原則として一切の事項について決議できる（法295条1項）としつつも、取締役会設置会社においては株主総会で決議できる事項は、会社法及び定款で定めた事項に限り決議をすることができるとし、株主の請求による総会招集の場合（法297条4項）を除き、取締役会の決議により株主総会の議題は決定される（法298条4項）ので株主総会の権限に制約が加えられている法的構造からして、株主による経営コントロールの弱体化が生じる可能性があるという趣旨の見解もある（藤原俊雄「取締役の任期」酒巻＝龍田・前掲注（113）269頁）。

²²⁸ 会社法施行後は取締役の任期2年の株式会社であっても、任期は登記事項（法911条）ではないので、役員変更の登記懈怠の過料制裁は課されなくなった。

²²⁹ 相澤＝葉玉＝郡谷・前掲注（56）285頁。

²³⁰ 会計参与が別に税務顧問業務を引き受けている場合の報酬はこれに含まれないと解すべきである。

²³¹ 相澤＝葉玉＝郡谷・前掲注（56）382頁。

別の困難はないからである²³²。

さらに、会社法では、「会計参与の報酬等²³³」として、「賞与」についても本条の規制を受けることとなっている。しかしながら、会計参与については、取締役と異なり、不確定額報酬や非金銭報酬に関する規定がなく、これらを支給できるかが問題となる²³⁴。これについては、会計参与の報酬等については、定款または株主総会でその額（上限額を含む²³⁵）を定めなければならないと解すべき²³⁶であり、不確定報酬のような算定方法を定める（法3621項二号）ことを法379条1項は予定していない。これは、委員会設置会社の会計参与の報酬等は額が確定しているものでなければならないとする規定（法409条ただし書）からも別意に解する理由はない。

なお、一般的に定款で会計参与の報酬等の額を定める例は多くはなく、株主総会決議で定めるのが通例である²³⁷。これは、定款で定めると変更の必要が生ずるたびに定款変更の手続をとらなければならない、固定化しやすく状況の変化に対応しにくいのに対し、株主総会の決議による場合は、次に変更を必要とする決議の更新的効力が認められているので、最高限度額を定め、その枠内で支給額を調整することで柔軟に対応できるという利便性があるからである²³⁸。株主総会での会計参与の報酬を定める議案は取締役会設置会社においては、取締役会が株主総会に提出するので、委員会設置会社を除き²³⁹、取締役会が会計参与の報酬等の議案の概要を決定する²⁴⁰こととなる（法298条1項二号・五号、会規63条七号口）。

また、会計参与が二人以上ある場合において、個別支給額の定めが株主総会の決議でなされなかったときは、当該報酬等は、定款又は株主総会で定めた会計参与の報酬等の総額の範囲内において、会計参与の協議によって定める（法379条2項）とされているが、協議がまとまらない場合には、会社は報酬等を支給できないと解される²⁴¹。実務上は押印されていない「会計

²³²江頭・前掲注（66）506頁。

²³³監査役についても「監査役の報酬等」との文言が使用されており（法387条1項）、旧商法279条の「監査役の報酬」という表現と異なり「賞与」も本規制をうけることが明確にされた。

²³⁴酒巻・前掲注（77）58頁。

²³⁵「上限額の範囲内で業績連動型報酬（法361条1項二号）を採用することやストック・オプション（同三号）を付与することは可能である。」（相澤哲＝葉玉匠美＝郡谷大輔『論点解説新・会社法』382頁〔商事法務、2006年〕）と解説されているが、文理解釈上自然に導かれるものとは言い難い。譲ったとしても、少なくとも株主総会決議に際しては取締役に関する規定（法361条3項）を類推適用し、当該事項を相当とする理由を説明すべきであろう。

²³⁶相澤＝葉玉＝郡谷・前掲注（56）382頁。

²³⁷会計参与を含めた役員の報酬を定款または株主総会決議で定める根拠について、学説の対立がある。通説・判例（最判平成17年2月15日判例時報1890号143頁）は、政策的なお手盛り防止説（近藤光男『最新株式会社法』247頁〔中央経済社、第6版、2011年〕など）であるが、会計参与はお手盛りができる立場にはないが、その額の決定いかんでは取締役の報酬に反映する可能性がなきにしもあらずである。これに対し、役員の選任機関である株主総会の本来的役割として、委任契約としての取締役任用契約の条件としての報酬決定であるとする本質的な非政策的規定説（神田秀樹『会社法』216頁〔弘文堂、第14版、2012年〕など）がある。株式会社の機関構成の多様化や報酬決定権の帰属などを考慮すると非政策的規定と位置付ける（酒巻・前掲注（77）59頁）のが妥当であろう。

²³⁸酒巻・前掲注（77）58頁。

²³⁹委員会設置会社においては、報酬委員会が会計参与の報酬等について個人別に額を確定する（法404条3項、法409条3項ただし書・一号）。すなわち、確定額の金銭による報酬等に限られる。

²⁴⁰書面投票（法298条1項三号）を行う会社にあつては、招集通知に際して交付すべき株主総会参考書類に（法301条1項）に会計参与の報酬に関する事項（会規83条）を記載しなければならない。

²⁴¹江頭・前掲注（66）506頁。

参与契約書」により、議案提案前に個別の会計参与と取締役との間で事前協議が行われ、個別金額を明らかにするのではなく契約額の総額を議案として提案するのが一般的な実務上の慣行であろう。会計参与の報酬の開示規定も総額でよいと規定している²⁴²。なお、「会計参与約款」15条1項に「取締役による帳簿作成・整備状況、経営組織の改編等により会計参与の職務が大幅に変動することとなった場合には、報酬の改定について、定款又は株主総会で定められた枠の範囲内で、双方誠意をもって協議するものとする。」旨の規定があるが、「定款又は株主総会で定められた枠の範囲内で」という制約が付されていることに疑問があるとの説²⁴³がある。その趣旨は取締役のように上限額の範囲内で会計参与の報酬等を運用するという実務は未だ定着しておらず、確定金額での任用契約を「会計参与約款」14条で締結しているのが通例のようであり、その意味で係る制約は削除するのが望ましいというものである。

ところで、会計参与は会社の役員であるので（法329条1項）、その報酬は、役員報酬となり、会計参与側は給与所得となるものの、税理士法人又は監査法人も会計参与に就任し得るので（法333条1項）、この場合には、会計参与に選任された税理士法人又は監査法人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、これを株式会社に通知し、会計参与としての業務に充てることとなる（法333条2項）。この場合には、会社は役員報酬としてではなく、会計参与業務報酬として源泉徴収を行わずに当該法人に支払うこととなることに留意しなければならない。

さらに、会計参与が会社に損害を与えた場合において、善意でかつ重大な過失がないときは、最低でも報酬等の2年分に相当する損害賠償責任を負うことから（法423条～427条、会規113条）、会計参与と税務顧問税理士とが、同一人である場合に報酬総額を決定した後に、意図的に会計参与報酬の割合を下げるというようなことがあり得る。また、個人で引き受けた場合には、給与所得控除を利用するために会計参与報酬（役員報酬）の割合を高めるというようなことも考え得る。したがって、このような恣意的な報酬割合にならないように株主総会での会計参与の報酬議案提案にあたり、顧問税理士と会計参与とが同一人の場合には、取締役は税務顧問報酬も積極的に開示すべきであると解される。

なお、会計参与（会計参与が監査法人又は税理士法人である場合にあっては、その職務を行うべき社員）は、株主総会において、会計参与の報酬等について意見²⁴⁴を述べることができるとされている（法375条3項）。

また、総会の議決に書面投票制度を採用している場合（法295条1項三号、2項本文）には、書面投票の便宜を図るために、会計参与の報酬等に関する議案を提出する場合には、株主総会参考書類に議案内容を記載しなければならない、会計参与が株主総会で意見を述べる予定の報酬

²⁴² 公開会社においては、会計参与に支払った報酬等の総額は、事業報告の中で開示される（会規121条三号イハ・四号）。

²⁴³ 酒巻・前掲注（77）61頁。実務上の報酬改定は、法人税法34条の規定により、期首から3か月以内つまり、株主総会終了日の属する月の翌月から改定することになる。したがって、株主総会でその額を決定すればよく、従前に決めた範囲内でという文言は無用である。

²⁴⁴ 自己の報酬等のみならず、他の会計参与の報酬等についても意見を述べることができると解される（酒巻・前掲注（77）58頁）。また、報酬議案が提案されるべきなのにそれがなされない場合にも会計参与の意見陳述権を認めるべきであると解す必要がある（田中巨「監査役報酬等」落合・前掲注（71）431頁）。

等に関する意見を株主総会の開催前²⁴⁵に取締役述べていた場合には、取締役はその意見の内容の概要を株主総会参考書類に記載しなければならない（会規83条1項五号）。

4. 会計参与の登記とその論点

会計参与設置会社になることを定款で定めた場合には、2週間以内に会計参与設置会社である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き場所および就任の年月日を同時に登記申請しなければならない（法911条3項十六号）。なお、登記事項の変更、廃止がなされたときも同様である。

登記申請書の登記の事由は、「会計参与設置会社の定めの設定」および「会計参与の就任」と記載し²⁴⁶、会計参与設置会社である旨の定款変更および会計参与の選任の決議をした株主総会の議事録を登記申請書に添付しなければならない（商業登記法〔以下「商登法」という〕46条2項）。

被選任者である会計参与が就任を承諾したことを証する書面も添付しなければならないが、会計参与が法人であるときは、当該法人の登記事項証明書²⁴⁷（ただし、当該登記所の管轄区域内に当該法人の主たる事務所がある場合を除く）を、自然人であるときは、会社法333条1項に規定する者であることを証する書面を添付する必要がある（商登法54条2項）。会計参与が就任を承諾したことを証する書面を「就任承諾書」というが、それには、就任を承諾した旨およびその日付を記載し、署名または記名押印する。また「会計参与契約書」も就任を承諾したことを証する書面に該当するものと考えられる²⁴⁸。このことから、会計参与の任期の始期は、株主総会決議で選任された日ではなく就任を承諾した日となると法は考えていると解される。

会社法333条1項に規定する者であることを証する書面を「資格証明書」というが、会計参与が公認会計士である場合には、会計士協会の発行する証明書が、税理士である場合には、日税連の発行する証明書がこれに該当する²⁴⁹（平成18年3月31日付法務省民商782号民事局長通達）。当該資格証明の法令上の有効期限は設けられていないが、就任時の資格を証明するものであり、法人の場合に添付する登記事項証明書の法定有効期限が3か月以内とされている（商業登記規則36条の2）こととの平仄を勘案すると、登記申請時点で当該資格証明書発行から3か月以内であることが望ましいと考える²⁵⁰。

なお、会計参与設置会社である旨の登記についての登録免許税は3万円（登録免許税別表第24号（1）ネ）、会計参与の就任登記は3万円（ただし、資本金の額が1億円以下の会社の場合は、1万円）（登録免許税別表第24号（1）カ）の合計6万円（ただし、資本金の額が1億円以下の

²⁴⁵ 招集通知発送前であり、かつ株主総会参考書類に記載することのできる合理的期間前までに取締役に意見を述べた場合に限られると解すべきである。

²⁴⁶ 編集代表神崎満治郎『商業登記全書第5巻』212頁（中央経済社、2009年）。

²⁴⁷ 登記事項証明書が会計参与が法人である場合の資格証明書となる（平成18年3月31日付法務省民商782号民事局長通達）。なお、登記事項証明書は全部事項証明書に限られず、会計参与の名称、計算書類等の備置き場所、就任承諾をした代表権限が確認できれば足りることから、それらが確認できる一部事項証明書または代表事項証明書でも差し支えない。

²⁴⁸ 神崎・前掲注（246）213頁。

²⁴⁹ 会計参与の人数を把握するためには、資格証明書の発行実績を会計士協会及び日税連に問い合わせることで、退任および重任した人数を除き概数を把握することは可能である。

²⁵⁰ 神崎・前掲注（246）215頁。

会社の場合は、4万円)を納付する。退任、重任(新たな資格証明書が必要となる)、会計参与設置会社の定めの廃止(退任の登記も必要となる)についても当該事由の効力が発生してから2週間以内に登記申請をしなければならない。