

会計参与制度の法的研究-その3(完)-

齋藤孝一

目次

はじめに一問題の所在一

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 会計参与の法的地位

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

(以上前々号)

第5章 会計参与の法的責任

第1節 会計参与の会社に対する損害賠償責任の概要

第2節 会計参与の会社に対する損害賠償責任を巡る論点

第3節 会計参与の第三者に対する損害賠償責任の概要と論点

第4節 会計参与の会社又は第三者に対する連帯責任

第5節 会計参与のその他の責任と会計参与賠償責任保険の創設

(以上前号)

第6章 わが国における中小会社の計算書類の公開制度と適正性担保制度の現状

第1節 わが国の会社法制における計算書類の公告・開示制度の意義と変遷

第2節 中小会社の計算書類の商業登記所における計算書類公開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と適正性担保制度（外部監査制度）

第1節 EU諸国の中小会社の計算書類の公開制度と適正性担保制度

第2節 オーストラリアの中小会社の計算書類の公開制度と適正性担保制度

第3節 アメリカの中小会社の計算書類の公開制度と適正性担保制度

第8章 会計参与制度改善策一試論一

第1節 会計参与に至る制度の分化と段階的進化一試論一

第2節 会計参与の責任限定方法

第3節 計算の公開制度としての商業登記所の創設と会計参与の役割

第4節 会計参与制度にかかるその他の実務上の改善提言

第5節 会計参与制度にかかるその他の法制上の改善提言

おわりに一会計で中小企業を強くする会計参与制度の展望一

引用文献等一覧（前々号・前号・本号）

(以上本号)

第6章 わが国における中小会社の計算書類の公開制度と適正性担保制度

旧商法時代から、そして現行会社法においても、強行法規である株式会社の計算書類の公告制度（会社法440条）は、上場会社と一部の非上場会社を除いて、遵守されておらず、従来からこの制度が形骸化していたことは、顕著な事実である¹。法治国家ならざる状態が放置され続けている。現在の会社法制のなかで最も形骸化しているのが株式会社の計算書類の公告制度であると言えよう。わが国では、ほとんどの非上場企業の財務状況は興信所に依頼する等の方法により入手することが一般的になっているが、コスト負担が重荷になっていると言わざるを得ない²。

この問題は世界の潮流からも、そして情報化が進んだ現代において極めて奇異なことである。世界の先進国でもかつては同様の状態であったが、近年漸次改善されており、わが国だけが旧態依然たる状況にあると言っても過言ではない³。情報公開こそが民主的社会の基礎であり、経済取引の公正確保のためにも極めて重要なことである。わが国の会社法制上の最重要課題として商業登記所等での会社計算の公開を取り上げ、早急に検討にすべきであろう^{4,5}。

会社法に定める計算書類等のいわゆる開示には、株主に対する直接開示（法437条）、株主債権者に対する間接開示、社会一般に対する公開（法440条公告）がある⁶。

株主への計算書類等⁷提供は、取締役会設置会社においては、定時株主総会の招集通知を行う際に、株主に対し、取締役会の承認を受けた計算書類等（連結計算書類を含み、臨時計算書類は除く）を提供しなければならないとされている（法437条、計規133条、法444条6項）。これが計算書類等の直接開示である。取締役会非設置会社は定時株主総会の招集通知に際し、株主に対して計算書類等を提供することは要求されていない。

株主・債権者への計算書類等⁸の開示は、取締役会設置会社においては、計算書類等を定時株主総会の日の2週間前の日から、本店に5年間、支店にはその写しを3年間備え置かなければならない（法442条）。これが計算書類等の間接開示である。しかし、株主・債権者にとっては、閲覧等に際して、気まづい思いを覚悟する必要があることは否めない⁹。

¹ 稲葉威雄『会社法の解明』568頁（中央経済社、2010年）。

² アメリカの閉鎖会社も日本と事情は変わらない。企業情報を扱うダン・アンド・ブラッドストリート社が世界最大の信用調査会社にまで発展したのは、企業に関する情報需要が多いにもかかわらず、公示制度が十分に整備されていないからである（浜田道代「企業と公示制度」『現代企業法講座1』154頁〔東京大学出版会、1984年〕）。

³ EU諸国は、1978年の会社法調整に関する第4指令により、有限責任の会社のすべてに対し計算書類の登記所における公開を義務づけている（浜田・前掲注（2）166頁）。わが国においては、会社法上、株式会社には公告が義務付けられているが、同様の出資者有限責任である特例有限会社（会社法整備法28条）および合同会社、日本版LLPには、公告義務は課されていない。

⁴ 浜田・前掲注（2）164頁。

⁵ 椎原国隆「計算書類の公開制度」『獨協大学法学部創設25周年記念論文集』229頁（第一法規、1992年）。

⁶ 倉沢康一郎「計算書類・監査報告書の公示」上柳克郎ほか編『新版注釈会社法(8)』66頁（有斐閣、1987年）。

⁷ 計算書類等には、計算書類、事業報告、場合によっては、監査報告、会計監査報告が含まれる（法437条）。

⁸ 計算書類等には、計算書類、事業報告、これらの附属明細書、場合によっては監査報告、会計監査報告が含まれる（法442条）。会計参与設置会社においては、計算書類、その附属明細書、会計参与報告が5年間、閲覧・開示の対象となる（法378条）。

⁹ 江頭憲治郎『株式会社法』38頁（有斐閣、第4版、2011年）。「平成13年商法改正（平成13年法律128号）」

計算書類等の公告¹⁰は、会計監査人設置会社以外の株式会社は、定時株主総会の終結後遅滞なく、株主総会の承認を受けた計算書類のうち貸借対照表を公告しなければならないとされている（法440条）。したがって、定時株主総会で計算書類の承認決議が否決され、修正の決議もなされないまま株主総会が閉会した場合には、公告の必要はない。

電子公告¹¹の方法による場合¹²は、貸借対照表の全文を公告しなければならないが、官報または時事に関する事項を掲載する日刊新聞紙への掲載を公告方法とする場合（法939条）には、貸借対照表の要旨でよいとされている（法440条2項）¹³。

また、電子公告を公告の方法としない会社（官報又は日刊新聞紙を公告方法とする会社）は、公告に代えて、貸借対照表の内容である情報を、定時株主総会の終結の日後5年を経過する日までの間、不特定多数の者が提供を受けることができる状態に置く措置をとることができる（法440条3項）。すなわち、インターネット上のウェブサイトに表示する方法である¹⁴。この方法を採用する場合には、当該ウェブサイトのアドレスを登記しなければならない（法911条2項27号、会規220条1項1号）。ホームページによる情報提供は中小企業にとって身の丈に合った情報提供手段であり、これが普及することは中小企業をめぐる法的状況を一変させる可能性があるとの指摘がある¹⁵。そして、公告に代わる措置とはいっても、継続的経常的な情報提供が可能で、また情報量も相当に大きな手段であるから、公告とは異質な情報提供

により導入された電磁的方法による開示、および会社法により導入された会計参与の事務所等における開示の普及が期待される。

¹⁰ 「決算公告は、利害関係人の権利行使を促すためというよりは、会社と利害関係人との間の情報ギャップを埋めるための企業内容の開示である」（黒沼悦郎「企業内容の公示・開示」浜田道代先生還暦記念『検証会社法』519頁〔信山社、2007年〕）。

¹¹ 平成16年に公告の方法として電子公告を加えた（旧商法166条1項9号、法939条1項3号）。

¹² 電子公告の方法による計算書類の公告については、電子公告調査機関の調査を要しない（法941条）。計算書類の公告は、開示のみを目的とし、公告に法的効果が伴うものでないため、調査を要求するまでの必要性は乏しいからである（江頭・前掲注（9）575頁）。電子公告の方法による計算書類の公告期間は、定時株主総会の終結の日後5年である（法940条1項2号）。

¹³ 公告費用を考慮して株主資本等変動計算書、個別注記表は省かれているとはいえ、連結主流の時代に連結計算書類が公告の対象とされていないのは問題であろう（本田正輝「計算書類の公告」江頭憲治郎＝中村直人編著『論点体系会社法3』560頁〔第一法規、2012年〕）。なお、会社法において、個別注記表は、貸借対照表又は損益計算書とは別の計算書類と位置付けられ個別注記表自体の公告は要しないが、個別注記表に表示した注記のうち、会社計算規則136条に規定する注記は、行わなければならないとされている。ただし、貸借対照表の要旨のみの公告においては、注記は一切要求されていないが、当期純損益金額を付記しなければならない（計規142条）。

¹⁴ 電磁的方法による計算書類の開示は、実質的には電子公告と全く異ならないもので、電子公告に先立ち、平成13年商法改正（法128号）により導入された。それまで、貸借対照表の要旨の公告が、既存の債権者以外の者にとり、有限責任である株式会社との取引の可否を判断する材料を取得する唯一の法的手段であったが、実効性がないと批判されていたのを改善する役割が期待されている（江頭・前掲注（9）575頁）。しかし、計算書類の電磁的開示による決算公示が飛躍的に励行されるようになったという状況は、認められない（稲葉・前掲注（1）568頁）。

¹⁵ 上村達男「公告に代わる措置と中小会社法理」酒巻俊雄先生古稀記念『21世紀の企業法制』129頁（商事法務、2003年）。当時の上村教授の見解であるが、その後中小会社のホームページによる情報提供は進んでいない。過料の制裁が伴わないからであり、情報の適正性を担保する措置とリンクしないと利用者の利便に欠ける点に問題が内在している。

手段であるといえる¹⁶。官報公告は見落とす可能性があるが、ホームページによる情報提供は、情報利用者に格段の利便性を提供するものといえるが、ウェブサイト上での情報公開には、電磁的記録一般に共通する改竄リスクがある¹⁷。また開示に耐えうる会計情報であるかという問題がある¹⁸。

会計監査人設置会社の計算書類の公告は、定時株主総会の終結後遅滞なく、報告又は承認を受けた計算書類（大会社である場合は貸借対照表・損益計算書）またはその要旨（損益計算書の要旨も）を公告しなければならない（法440条1項・2項、計規136条～143条、148条）。

電子公告を公告の方法としない会社には、貸借対照表・損益計算書をインターネット上のウェブサイトに表示する方法も認められている（法440条3項、計規147条）¹⁹。なお、連結計算書類はこの限りでない。

なお、金融商品取引法24条1項の規定により、有価証券報告書を内閣総理大臣に提出しなければならない株式会社は、計算書類の公告等を要しない（法440条4項）。会社法に基づく開示情報以上の情報がEDINET等を通じて開示されるからである。

公告をしないと罰則として100万円以下の過料が科されるのであるが²⁰、この公示の不履行は、実際には機能していない²¹。かつて旧商法時代には、株式会社が2年毎の取締役の変更登記を失念したときには、法務局から裁判所へ通知が行われることにより²²、地方裁判所は過料の制裁決定をしたものだが、役員任期の伸長が定款で可能となった現在、定款において役員任期が2年の株式会社の役員変更登記を失念しても過料も科されることはなくなった。

特に会計参与設置会社であるから公告が問題になるわけではないが、公告の内容を実質的担保するのが、本来の会計参与の使命である。したがって、公告の完全履行の推進は同時に会計参与の設置義務化への展望につながるものである。

会計参与設置会社においても、公告が履行されているか否かについては統計がないが、会計参与は、取締役と異なり公告をする業務執行者でないので、取締役が公告をしていなくとも、つまり取締役の違法行為に気づいたとしても、取締役に対して公告を勧告することは任務とされていない。会計参与には、その職務すなわち計算書類の作成をするに際して、取締役の職務の執行に関し不正の行為又は法令若しくは定款に違反する重大な事実があることを発見したときは、遅滞なく、これを株主、監査役設置会社にあつては監査役に報告しなければならないという規定があるのみである（法375条）。

本章では、中小会社の計算書類の公告・開示制度の意義とこれからの展望を検討する。

¹⁶ 上村・前掲注（15）130頁。

¹⁷ 尾崎安史「商法における中小企業会計法制に関する一考察」酒巻俊雄先生古稀記念『21世紀の企業法制』204頁（商事法務、2003年）。

¹⁸ 尾崎・前掲注（17）205頁。

¹⁹ ウェブサイトでの決算公示は、それを法務大臣に届け出るとする立法上の手当をし、その届出を特定のウェブサイトで公示することにすれば、会社の負担もなく、情報の検索も容易にできる（稲葉・前掲注（1）568頁）。

²⁰ 会社法976条1項2号に、「この法律の規定による公告若しくは通知をすることを怠ったとき、又は不正の公告若しくは通知をしたとき」は100万円以下の過料に処すると規定している。

²¹ 稲葉・前掲注（1）568頁。

²² 登記官は過料に処せられるべき者があることを職務上知ったときは、遅滞なくその事件を管轄地方裁判所に通知しなければならない（【過料事件の通知】商業登記規則118条）。

第1節 わが国の会社法制における計算書類の公告・開示制度の意義と変遷

1. 計算書類の公告制度の意義と変遷

(1) 計算書類公告の意義

株式会社の公告義務の趣旨は、有限責任の制度的裏付けとして、新たに会社と取引をしようとする相手方に会社の財務状態を知る手段を提供し、調査にかかる取引コストを削減することにある²³。

計算書類の公告は、計算書類を株主や債権者に開示する直接開示方式や会社に備置し開示する間接開示方式と異なり、不特定多数の一般公衆に向けてなされるものである。

具体的には、貸借対照表および損益計算書、またはそれらの要旨を、不特定多数の者に対して、マス・メディアやホームページを通じて、一方的に開示提供する方法である（法440条、法939条）。

その公告目的は、上場会社であれば、投資家への情報提供が主たる目的となるが、中小会社においては、債権者、株主、当該会社とこれから取引をしようと考えている第三者に対する情報提供が主たる目的となる。

(2) 計算書類の公告制度の変遷

①明治32年商法192条2項において「取締役ハ前項ノ承認ヲ得タル後貸借対照表ヲ公告スルコトヲ要ス」と定められたが、当時、公告方法については未整備であった。

②昭和13年改正商法283条2項において「取締役ハ前項ノ承認ヲ得タル後遅滞ナク貸借対照表ヲ公告スルコトヲ要ス」と一部加筆修正が行われ、同時に公告方法についても同法166条2項に新たに「会社の公告は官報又ハ時事に關スル事項を掲載スル日刊新聞紙ニ掲ゲテ之ヲ為ス」と整備された。

③昭和56年改正商法283条3項に、「取締役ハ前項ノ承認ヲ得タル後遅滞ナク貸借対照表又ハ其ノ要旨ヲ公告スルコトヲ要ス」と要旨の公告が容認された。これは、公告に要する費用を減らすためであり、これによって従来ほとんど行われていなかった小規模会社における貸借対照表の公告が行われるようになることを期待したものであった。しかし、この効果はなかった²⁴。

④平成5年の商法等の一部を改正する法律案に対する平成5年4月27日衆議院法務委員会において「一般株主、社債権者等を保護するため、会社の業務及び会計に関する情報開示制度等の充実・改善に努めること」という附帯決議がなされ、同年6月3日参議院法務委員会においても同様の附帯決議がなされたが、平成17年会社法創設には、反映されなかった。

²³ 松原正至「計算書類の公告義務と中小企業の会計」広島法学28巻1号83頁（2004年）。

²⁴ 北沢正啓「会社法根本改正の計画とその一部実現」北澤正啓先生古稀祝賀論文集『日本会社立法の歴史的展開』465頁（商事法務研究会、1999年）。

- ⑤平成13年改正商法283条4項として③の昭和56年改正商法は「取締役ハ前項ノ承認ヲ得タル後遅滞ナク貸借対照表又ハ其ノ要旨ヲ公告スルコトヲ要ス但シ次項ノ決議ヲ為シタル会社ニ於テハ此ノ限ニ在ラズ」と改正され、同法5項において「会社ハ取締役ノ承認ヲ得タル後遅滞ナク貸借対照表ニ記載又ハ記録セラレタル情報ヲ電磁的方法ニシテ法務省令ニ定ムルモノニ依リ同項ノ承認ヲ得タル日後5年ヲ経過スル日迄不特定多数ノ者ガ其ノ提供ヲ受クルコトヲ得ベキ状態ニ置ク措置ヲ執ルコトトスルコトヲ得」と電磁的開示への道が開かれた。
- ⑥平成14年改正商法で283条6項が追加され「第4項ノ要旨ノ記載方法ハ法務省令ヲ以テ之ヲ定ム」と記載方法が省令委任された。
- ⑦平成16年改正商法で283条4項が改正され「取締役ハ前項ノ承認ヲ得タル後遅滞ナク貸借対照表ヲ公告スルコトヲ要ス」と昭和49年商法規定に戻り、同条5項に「前項ノ規定ニ拘ラズ官報又ハ時事ニ関スル事項ヲ掲載スル日刊新聞紙ヲ以テ公告ヲ為ス方法トスル会社ニ於イテハ貸借対照表ノ要旨ヲ公告スルコトヲ以テ足ル」定められ、要旨の公告が原則とされた。一方、7項において、「第5項ノ会社ハ取締役会ノ決議ヲ以テ会社が第1項ノ承認ヲ得タル後遅滞ナク貸借対照表ニ記載又ハ記録セラレタル情報を電子公告ニ準ズルモノトシテ法務省令ニ定ムルモノニ依リ同項ノ承認ヲ得タル日後5年ヲ経過スル日迄不特定多数ノ者ガ其ノ提供ヲ受クルコトヲ得ベキ状態ニ置ク措置ヲ執ルコトトスルコトヲ得此ノ場合ニ於テ其ノ決議ヲ為シタル会社ニ付イテハ第4項ノ規定ハ之ヲ適用セズ」と規定され、ホームページによる決算公告の道が開かれた。
- ⑧平成17年新会社法440条【計算書類の公告】では、旧商法の規定が改正され、次のように整備された。

法440条【計算書類の公告】

- 1項 株式会社は、会社法施行規則116条6項、会社計算規則136条で定めるところにより、定時株主総会の終了後遅滞なく、貸借対照表（大会社にあっては、貸借対照表及び損益計算書）を公告しなければならない。
- 2項 前項の規定にかかわらず、その公告方法が第939条第1項1号〔官報公告〕又は第2号〔日刊新聞紙公告〕に掲げる方法である株式会社は、前項に規定する貸借対照表の要旨を公告することで足りる。
- 3項 前項の株式会社は、会社法施行規則116条6項、会社計算規則147条で定めるところにより、定時株主総会の終結後遅滞なく、第1項に規定する貸借対照表の内容である情報を、定時株主総会の終結の日後5年を経過する日までの間、継続して電磁的方法により不特定多数の者が提供を受けることができる状態に置く措置をとることができる。この場合においては、第2項の規定は、適用しない。
- 4項 証券取引法（注：現 金融商品取引法）第24条第1項の規定により有価証券報告書を内閣総理大臣に提出しなければならない株式会社については、前3項の規定は適用しない。

4項に該当する株式会社を除き、株式会社は例外なく決算公告が必要である。3項は、ホームページ等での開示だが、要旨のみの開示は不可であり、注記の開示も必要である（会社計算規則136条2項）。4項は、上場会社は、EDINET等で決算公告以上に詳細な内容が開示されているために決算公告制度は適用除外になっている。

上記のように会社の一般的事項の公告や商業登記事項とは別に、計算書類についての公告が明治32年商法改正以来強行法規として法定化され、昭和13年改正商法で公告方法が定められ、以後、平成13年改正商法でIT化による公告方法が定められ、公告方法はわが国に法的には定着している。しかし、非上場会社のほとんどにおいて遵守されておらず、立法（実効性を高める立法措置の放棄）、司法（過料制裁の放棄）も行政（具体的施策の放棄）の不作為も放置されたままになっている。

2. 計算書類等の開示制度の意義と変遷

(1) 計算書類等の開示の意義

計算書類等の開示は、公告が不特定多数に対して行う開示であるのに対して、計算書類等を株主や債権者に対して会社に備置することにより開示することをいう。

株主に対しては法437条の直接開示とともに権利行使にかかわる情報開示となるし、債権者にとっては、会社の財産・損益の状況に関する情報を得ることができるという意義を有する。さらに、備置きが、備置開始日から一定期間要求されているのは、役員等に対する後日の責任追及に配慮したものである²⁵。したがって定時株主総会において計算書類等の修正がなされた場合には、修正後の計算書類の備置が必要となる。

株式会社は、計算書類および事業報告並びにこれらの附属明細書（ある場合には監査報告・会計監査報告、以下計算書類等という）を定時株主総会の日の1週間（取締役設置会社にあつては、2週間）前の日から5年間、当該株式会社の本店に備え置かなければならない。臨時計算書類にあつては、作成した日から5年間、当該株式会社の本店に備え置かなければならない（法442条1項）。

また、株式会社は、計算書類等の写しを、定時株主総会の日の1週間（取締役設置会社にあつては、2週間）前の日（株主総会決議の省略の場合にあつては、株主総会の目的である提案のあった日）から3年間、臨時計算書類にあつては臨時計算書類を作成した日から3年間、当該株式会社の支店に備え置かなければならない（法442条2項）。

株主および債権者は、計算書類等が書面をもって作成されているときは、当該書面又は当該書面の写しの閲覧の請求、計算書類等の謄本又は抄本の交付の請求、計算書類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記載した書面の交付の請求を、株式会社営業時間内は、いつでも行うことができる（法442条3項）。

さらに、株式会社の親会社社員は、その権利を行使するために必要があるときは、裁判所の許可を得て、当該株式会社の計算書類等について、計算書類等が書面をもって作成されているときは、当該書面又は当該書面の写しの閲覧の請求、計算書類等の謄本又は抄本の交付の請求、

²⁵ 前田修志「計算書類の備置き及び閲覧等」奥島孝康ほか編『新基本法コンメンタール会社法2』361頁（日本評論社、2010年）。

計算書類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記載した書面の交付の請求をすることができる（法442条4項）。

なお、上記において、書面の交付を請求するには、当該株式会社の定めた費用を支払わなければならない（法442条3項・4項但書）。

会計参与設置会社の場合は、会社の本支店における開示の外に、会計参与は計算書類、その附属明細書および会計参与報告を、取締役会設置会社の場合には定時株主総会の日から2週間前の日から、それ以外の会社の場合には1週間前の日から、5年間、会計参与である公認会計士・税理士の事務所等に備え置かなければならない（法378条）。

(2) 計算書類開示制度の変遷

①明治32年法律第48号において、商法創設と共に計算書類・監査報告書の公示制度が制定されたのを嚆矢とする。

第191条【計算書類・監査報告書の公示】

第1項 取締役ハ定時総会ノ会日前ニ前条ニ掲ケタル書類²⁶及ヒ監査役ノ報告書ヲ本店ニ備フルコトヲ要ス

第2項 株主及ヒ会社ノ債権者ハ営業時間内何時ニテモ前項ニ掲ケタル書類ノ閲覧ヲ求ムルコトヲ得

②昭和13年法律72号において、282条へと改正された。

第282条【計算書類・監査報告書の公示】

第1項 取締役ハ総会ノ会日ノ1週間前ヨリ前条ニ掲グル書類²⁷及ヒ監査役ノ報告書ヲ本店ニ備置クコトヲ要ス

第2項 株主及ヒ会社ノ債権者ハ営業時間内何時ニテモ前項ニ掲グル書類ノ閲覧ヲ求メ又ハ会社ノ定メタル費用ヲ支払ヒテ其ノ謄本若ハ抄本ノ交付ヲ求ムルコトヲ得

③昭和49年法律第21号において、若干の字句修正のみがなされたにとどまった。

第282条【計算書類・監査報告書の公示】

第1項 取締役ハ定時総会ノ会日ノ1週間前ヨリ第281条第1項ノ書類及ヒ監査報告書ヲ本店ニ備置クコトヲ要ス

第2項 株主及ヒ会社ノ債権者ハ営業時間内何時ニテモ前項ニ掲グル書類ノ閲覧ヲ求メ又ハ会社ノ定メタル費用ヲ支払ヒテ其ノ謄本若ハ抄本ノ交付ヲ求ムルコトヲ得

④昭和56年法律第74号において次の改正が行われた。

第282条【計算書類・監査報告書の公示】

第1項 取締役ハ定時総会ノ会日ノ2週間前ヨリ第281条第1項ノ書類及ヒ監査報告書ヲ5年間本店ニ、其ノ謄本ヲ3年間支店ニ備置クコトヲ要ス

²⁶ 明治32年商法第190条【計算書類の作成】①財産目録、②貸借対照表、③営業報告書、④損益計算書、⑤準備金及ヒ利益又ハ利息ノ配当ニ関スル議案、の5つの書類をいう。

²⁷ 明治32年商法第190条と同じ書類である。

第2項 株主及会社ノ債権者ハ営業時間内何時ニテモ前項ニ掲グル書類ノ閲覧ヲ求メ又ハ会社ノ定メタル費用ヲ支払ヒテ其ノ謄本若ハ抄本ノ交付ヲ求ムルコトヲ得

⑤平成11年法律第125号により次の改正が行われた。

第282条【計算書類・監査報告書の公示】

第1項 取締役ハ定時総会ノ会日ノ2週間前ヨリ第281条第1項ノ書類及監査報告書ヲ5年間本店ニ、其ノ謄本ヲ3年間支店ニ備置クコトヲ要ス

第2項 株主及会社ノ債権者ハ営業時間内何時ニテモ前項ニ掲グル書類ノ閲覧ヲ求メ又ハ会社ノ定メタル費用ヲ支払ヒテ其ノ謄本若ハ抄本ノ交付ヲ求ムルコトヲ得

第3項 親会社ノ株主ハ其ノ権利ヲ行使スル為必要アルトキハ裁判所ノ許可ヲ得テ子会社ノ第1項ニ掲グル書類（子会社が有限会社ナルトキハ有限会社法第43条ノ2第1項ニ掲グル書類）ノ閲覧ヲ求メ又ハ其ノ会社ノ定メタル費用ヲ支払ヒテ其ノ謄本若ハ抄本ノ交付ヲ求ムルコトヲ得

⑥平成13年法律第128号において、全部改正がおこなわれた。

第282条【計算書類・監査報告書の公示】

第1項 取締役ハ定時総会ノ会日ノ2週間前ヨリ第281条第1項ニ掲グルモノ及監査報告書ヲ5年間本店ニ、其ノ謄本（其ノ作成ニ代ヘテ電磁的記録ヲ含ム）ヲ3年間支店ニ備置クコトヲ要ス

第2項 株主及会社ノ債権者ハ営業時間内何時ニテモ左ノ請求ヲ為スコトヲ得但シ第2号又ハ第4号ノ請求ヲ為スニハ会社ノ定メタル費用ヲ支払フコトヲ要ス

一 前項ニ掲グルモノガ書面ヲ以テ作ラレタルトキハ其ノ書面ノ閲覧ノ請求

二 前号ノ書面ノ謄本又ハ抄本ノ交付ノ請求

三 前項ニ掲グルモノガ電磁的記録ヲ以テ作ラレタルトキハ其ノ電磁的記録ニ記録セラレタル情報ノ内容ヲ法務省令ニ定ムル方法ニ依リ表示シタルモノノ閲覧ノ請求

四 前号ノ電磁的記録ニ記録セラレタル情報ヲ電磁的方法ニシテ法務省令ニ定ムルモノニ依リ提供スルコトノ請求又ハ情報ノ内容ヲ記載シタル書面ノ交付ノ請求ハ会社ノ定メタル費用ヲ支払ヒテ其ノ謄本若ハ抄本ノ交付ヲ求ムルコトヲ得

第3項 親会社ノ株主ハ其ノ権利ヲ行使スル為必要アルトキハ裁判所ノ許可ヲ得テ子会社ニ対シ前項各号ニ掲グル請求（子会社が有限会社ナルトキハ有限会社法第43条ノ2第1項ニ掲グルモノ）ヲ為スコトヲ得此ノ場合ニ於テハ前項ノ但書ノ規定ヲ準用ス

⑦平成17年法律第86号として、会社法第442条【計算書類等の備置き及び閲覧等】へと継受されたのである。

第2節 中小会社の計算書類の商業登記所における計算書類公開の試みと会計参与の役割

1. 商業登記所における計算書類の公開への試み

(1) 昭和37年改正に向けて商業登記所における計算書類公開が初めて俎上に

昭和37年1月24日、法制審議会商法部会は、「商法を一部改正する法律案要綱案」を決定、その第十三において「株式会社は、貸借対照表及び損益計算書を登記所に提出するものとし、

何人もこれらの書類を閲覧することができるものとする。」とした。そして、同年2月2日法制審議会総会において24項目からなる「商法を一部改正する法律案要綱」を決定した²⁸。計算書類の登記所での公開の問題は、改正法案にこれを含めることができなかつた²⁹。

(2) 昭和56年改正に向けて商業登記所における計算書類公開が再び組上に

①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)

各界に対する意見照会の回答において登記所における計算書類等の公開については、その支持者は多かつた³⁰。

②昭和54年12月「株式会社の計算・公開に関する改正試案」

株式会社の計算・公開に関する改正試案五1~5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・物的受入態勢の整備が困難であるという理由³¹から、法案化されなかつた。

(3) 平成2年改正に向けて商業登記所における計算書類公開が三度組上に

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」(法務省民事局参事官室)

問題点の3(貸借対照表等の登記所における公開)「株式会社の貸借対照表、損益計算書及び監査報告書(証明書)は、商業登記所へ提出し、公開するとの意見があるが、どうか」と提案照会があつた。昭和37年以来の継続案件である。

②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)

四2(貸借対照表等の登記所における公開)

a 株式会社は、定時総会終了後、貸借対照表及び損益計算書を商業登記所に提出し、登記所でこれらの書類を公開する。

これについては、法曹界、大学関係がほぼ一致して賛成するほか、会計関係でも賛成が多い。経済界では消極意見が多いが、真っ向から反対するものはむしろ少数であり、積極的に評価する意見も少なくなかつた³²。

²⁸ 部会決定の要綱十三については、「できるだけ早い機会にこれを実現し、その実をあげるよう要望する。」との総会の附帯決議があつた。これは、「新聞協会から猛烈な反対があつたことと、法務省と大蔵省との折衝の段階で登記所の人的物的設備の充実について大蔵省はそんな金は出せないということでデッドロックに乗り上げたからである。商法改正でその実現が不可能なことがわかつていたから、部会の要綱で決められたことが不当なわけではないというので附帯決議を付けて収拾した」(鈴木竹雄=竹内昭夫『商法とともに歩む』370頁〔商事法務研究会、1977年〕)とのことである。

²⁹ 「実施のため必要となる人員増加の予算措置の問題が解決できなかつた。」(第40回国会参議院法務委員会議録第十八号(国会図書館所蔵)14頁~15頁平賀民事局長の答弁参照)との理由からであつた。

³⁰ 稲葉威雄『大小会社区分立法に関する諸問題』別冊商事法務73号112頁(商事法務研究会、1984年)。

³¹ 「法案作成段階の法務省内部の検討で断念せざるを得なかつた」(稲葉・前掲注(30)112頁)。

³² 大谷禎男『商法・有限会社法改正試案に関する各界意見の分析』別冊商事法務93号66頁(商事法務研究会、1987年)。

③平成2年3月「商法等の一部を改正する法律案要綱」(法制審議会決定)

第一の三1において貸借対照表の登記所における公開等として「(一) 取締役は、貸借対照表及び損益計算書並びに監査報告書を、定時株主総会終結後、法務省令で定めるところにより、本店所在地においては、2週間、支店の所在地においては3週間内に、その所在地を管轄する商業登記所に提出しなければならない。(二) (一) により書類を登記所に提出する場合には、手数料を納付しなければならない。(三) 何人でも、(一) により提出された書類につき、その提出後5年内は、法務省令で定めるところにより、手数料を納付して、写しの交付を請求することができる。(四) 資本の額が5億円未満で、最終の貸借対照表の負債の部に計上した金額の合計額が200億円未満の株式会社にあつては、取締役は、商法第283条第3項の規定による公告を省略することができる。(五) (四) の会社は、当分の間、(一) にかかわらず、損益計算書及び監査報告書を提出することを要しない。(六) 資本の額が3000万円未満で、最終の貸借対照表の負債の部に計上した金額の合計額が5億円未満の会社は、当分の間、(一) にかかわらず、(一) に掲げる書類を提出しないことができる。この場合において、その書類を提出しない会社については(四) を適用しない。」と法制審議会総会で決定した。

④平成2年6月商法等の一部を改正する法律案に対する衆参法務委員会附帯決議

1) 衆議院附帯決議

「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、速やかに立法の措置を講ずること。」

2) 参議院附帯決議

「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充分配慮し、速やかに、立法上の措置を講ずること。」

このように、改正法案には、計算書類の登記所における公開の制度は、三度盛り込まれなかったが、附帯決議で次の改正に期することにした。しかし、その後の商法改正では取り上げられず、新会社法制定においても考慮されなかった。これについては、稲葉威男教授から厳しい指摘がなされている³³。

2. 計算書類の適正性を担保する会計参与の新たな役割に関する提言

決算公告について、会計参与設置会社における会計参与は取締役に対して決算公告を促す義務はないが、会計参与設置会社においては、過料の制裁がないからといったことを契機にした決算公告の回避は避けるべきである。会計参与を置くことが期待されている中小会社の計算書

³³ 「1962年(昭和37年)の商法改正以来会社法制の改正がおこなわれるつど(中略)、登記所での計算書類開示の構想が提示され続けてきた。この制度は、EU諸国では一般的なものである(第4指令)。しかし、負担増を厭う会社の反対、それに対する予算・要員といった問題もあって実現できなかった。ITの発展によりこれを用いた情報開示が低廉容易にできるようになった。(中略) 計算公告についてはもっと軽いものにして、なお、少しでも実効性があるようにできないか(中略)、段階的導入を含め、検討すべきであろう。合同会社についての手当も、当然必要であるが、それが欠落している。」(稲葉威雄『会社法の基本を問う』164頁[中央経済社、2006年])。

類の利用者は、知れたる債権者が通常であるからである。

会計参与の事務所において、株主・債権者のみならず、一般公衆にも法440条に定める公告をするというというのはいかがか³⁴。このことにより、登記所における計算書類の公告³⁵に比して新たな行政コストの発生をおさえることができ、会計参与が株主名義書換人（法123条）となるのと同様に、会計参与の職域拡大にもなる³⁶。少なくとも公告義務の対象となる計算書類については、閲覧権者を株主・債権者に限定する必要はないと思われる³⁷。

また、株式会社の98%を占める非上場株式会社の諸取引、なかんずく金融取引の円滑化を図り、中小企業の発展を促すためには、会計情報の公告の完全履行が喫緊の課題であるからである。

イギリスでは、伝統的に、会社情報の登記所による公開を重視してきた³⁸。イギリスは、1967年の改正により、会計情報の登記所での公開をすべての有限責任の会社に及ぼすに至り、EUもこれに追従した^{39/40}。

アメリカは、大恐慌の後に公開会社についてのみではあるが、連邦証券規制を整備し、企業情報の開示を徹底した。アメリカでは、建国当初に各州が会社設立権限を有するとされたため、州の間で会社誘致競争が生じやすい構造となっている。会社経営者が、会社を設立する州を選ぶにあたり、内心喜ばないような規制を課すことは、いずれの州も容易ではない。大恐慌は、このような性格の州会社法であっては、経営者の詐欺まがいの行為を規制できず、株主・債権者の保護に不十分であることを露呈させた。そこで連邦がこの弊害に対処すべく乗りだし、その際に中核に据えたのがイギリス法の真髓であった情報公開の精神であった。すなわち、「日光は最良の殺菌剤であり、街灯は最も役立つ警察官である」という考え方である⁴¹。

大恐慌を契機として、アメリカでは、公開会社についてのみ連邦規制である証券取引法により企業会計情報の開示を行ったが、未だ非公開会社の会計情報の開示は強制されていない。

一方日本は、戦後の占領下、アメリカの連邦証券規制にならって上場会社についてのみ企業情報の開示を図ってきたと解説されるが、わが国商法は、明治32年の創設以来「公告」は義務付けられており、昭和13年からは、公告方法も定められている。

平成13年11月商法改正により、計算書類の電子公告が許容され（法939条1項3号）、さらに平成14年商法改正は、債権者保護手続を伴う組織再編を行う際には、決算公告の遵守が必要となった（法799条2項3号、会規199条1項1号）。

³⁴ 計算書類の会社における備置・閲覧を広く一般公衆も閲覧権者にするという見解もある（法務省民事局参事官室「大小（公開・非公開）会社区分立法及び合併に関する問題点七計算。公開に関する問題点（計算書類の会社における公開）」ジュリスト818巻51頁〔1984年〕）。

³⁵ 計算書類の登記義務懈怠として、登記官の通知に基づく過料制裁が行いいうというメリットがある。

³⁶ 商業登記簿により、会計参与の事務所（計算書類の備置・開示場所）は登記事項である（法911条3項16号）。

³⁷ 黒沼・前掲注（10）554頁。しかし、会計参与報告は公示の対象とすべきではない。会計監査人の監査調書と同様、計算書類を作成する過程を明らかにするものであるからである。公示の対象とするならば、会計監査報告のような、一定の様式を定める必要があり、会社法施行規則102条4号8号等を削除する必要があるだろう。

³⁸ 浜田道代『商法』115頁（岩波書店、第2版、2003年）。

³⁹ 浜田・前掲注（38）116頁。

⁴⁰ EC第4指令47条。

⁴¹ 浜田・前掲注（38）115頁。

こうしたことを背景に、会社法の次の改定の際には、株式会社においては、計算書類の登記所における公開を実現すべきである⁴²。あるいは、会計監査人を設置していない一定規模以上（中会社区分を設ける）株式会社には、会計参与の設置を強制し、会計参与の事務所で計算書類を公告することを義務付ける立法措置も考えられよう。

計算書類の公告を遵守することを回避したいのであれば、有限責任である合同会社へと組織変更すべきである。計算書類の公開が法務局で行われる立法措置、または会計参与の事務所での公開という立法措置、のいずれかの措置が採られることを期待する。

第3節 公告・開示義務違反と過料制裁

基本的に過料の規定は旧法が踏襲されており、実質的に現代化というのに相応しい見直しはされていない。過料の制裁の実質化は、法執行の形骸化という商事法の宿弊を改めるために、本来は避けられない課題であったはずであるが、会社法において特段の手当はされていない⁴³。

公告制度の不履行に対する過料の制裁により、数百万社といわれる株式会社から過料の徴収をするだけで、かなりの国家財政収入を得ることができるはずである。

法976条2号において、この法律の規定による公告をすることを怠ったとき、又は不正の公告をしたとき、同条3号においてこの法律による開示をすることを怠ったときは、100万円以下の過料に処するとされており、ただし、その行為について刑を科すべきときは、この限りでないと規定されている。

過料は、会社法上の重要な強行規定の履行の確保を図るためのものであり、法令上の秩序維持を目的として、法令上の義務の不履行者又は法令上の禁止・制限の違反者に制裁として科される秩序罰である⁴⁴。過料は金銭罰であるが刑罰ではないので、刑法総則の適用はなく、故意・過失に関する刑法38条の適用もない。過料事件には、刑事訴訟法が適用されず、裁判所は非訟事件訴訟法の手続に従う。しかし、過料も制裁である以上、非難可能性のない行為に過料を科することはできず⁴⁵、過料を科するためには、故意・過失が必要である⁴⁶。

裁判官は、職権で、過料の手続を開始するが、通常は、会社法を所管する法務局の登記官から地方裁判所に対する通知（商業登記法118条）を受けて職権が発動される。裁判官が、過料の裁判をした場合、執行は、検察官の命令により、民事執行法に定める強制執行に従って行われる⁴⁷。現実には、法務局が所管している商業登記に関するもの以外には、過料は科されていないのが実態である。

ところで、過料事件の裁判手続は、憲法82条【裁判の公開】に違反するのではないかとい

⁴² 計算書類を電磁的記録で提出させ、登記情報と同様にオンライン情報で有料で検索できるようにすればよい。計算書類の公告をしたくない株式会社は持分会社に組織変更をすべきである。

⁴³ 稲葉・前掲注(1) 648頁。

⁴⁴ 過料には①懲戒罰、②執行罰、③秩序罰、としての過料があり、会社法の場合は秩序罰としての過料である（森光雄「過料の制裁」浜田道代編『キーワードで読む会社法』262頁〔有斐閣、第2版、2006年〕）。

⁴⁵ 佐伯仁志「過料に処すべき行為」落合誠一編『会社法コンメンタール21』167頁（商事法務、2011年）。

⁴⁶ 佐伯・前掲注(45) 173頁。

⁴⁷ 葉玉匡美「過料に処すべき行為」江頭憲治郎＝中村直人編著『論点体系会社法』523頁（第一法規、2012年）。

う問題がある。すなわち、裁判は対審及び判決は公開法廷で行うという原則に反するからである。対審は公開しないことができるのは、公序良俗を害するおそれがある場合に限るからである。これに対する最高裁大法廷昭和41年12月27日判決（民集20巻10号2279頁）は、非訟事件手続法による過料の制裁は憲法31条【法的手続の保証】、32条【裁判を受ける権利】、82条に違反せず、過料制裁に対する不服申立についての裁判は、公開・対審の手続によらなくてもよいと判示した。実務では、登記懈怠の過料裁判しかないので検察官の意見聴取や当事者の陳述もなく決定が行われ、理由を付した過料の納付通知が発信されるだけである。非訟事件手続法第4編過料事件の原則162条によらず、164条（略式手続）により、当事者の陳述を聴かずに過料の裁判が行われているのである⁴⁸。

過料制度は、登記官からの通知の制度に依存しており、計算書類の公告その他登記に関係しない事項については全く機能していない。のみならず故意・過失の帰責原因の要否も明確ではないという問題が放置されたままである。

第7章 主要国における中小会社の計算書類の公開制度と適正性担保制度（外部監査制度）

わが国経済のなかで中小会社の果たす役割は大きい。経済全体の適正な財の配分の基礎をなすものは、企業のディスクロージャーにある⁴⁹。

デリバティブ取引が中小会社でも一般化し、経済社会の複雑化が進展しているなかで、企業の社会的責任を果たすうえで、計算書類の公開とその適正性担保は中小会社においても必然的なものであると言えよう。計算公開・監査（調査）あるいは会計参与の設置は、物的会社の有限責任という特性から、必然的なものであり、そのための費用は、有限責任の代償としての社会的・強制的コストであろう⁵⁰。

経済の国際化が進展して、グローバル・スタンダードという尺度が一般的認識を得るようになり、中小会社の海外進出も当然の如く行われるようになった。そうした状況下で「世界の常識が日本の非常識」であったり、「日本の常識が、世界の非常識」であったりする事柄が、際立って議論されるようになった。中小会社の監査の問題もその一つに数えられよう⁵¹。

欧米先進国では、すでに中小企業の監査は「制度」として確立している。例えば、英国では、1994年8月前は、実働するすべての会社は、その如何を問わず監査を受けることが要求されて

⁴⁸ 形式犯であるから主観的責任要件は不要であるからという理由であろう。しかし、行為者に違法性の錯誤があり、自己の行為が違法でないと思じたことから相当の理由がある場合には、過料を科すことはできないという見解がある（佐伯・前掲注（45）168頁）。

⁴⁹ 武田隆二編著『中小会社の計算公開と監査』「はしがき」（清文社、2000年）。

⁵⁰ 武田隆二「わが国における中小会社の『計算公開』と『監査』の課題と方向」武田隆二編著『中小会社の計算公開と監査』4頁（清文社、2000年）。

⁵¹ 武田・前掲注（49）61頁（清文社、2000年）。

いた⁵²。米国ではレビュー (review)⁵³、ドイツではベシヤイニング (Bescheinigung)⁵⁴ といった形で、企業が銀行から融資を受ける際に、ある種の監査証明書を添付する行為が経済社会の慣行として確立している⁵⁵。

強制設置であった会計調査人制度が税理士と会計士との職域論争の果てに頓挫していなければ、わが国の中小会社の計算公開と監査の進展は劇的に進化したはずである。税理士と会計士とが、サバイバル競争により中小会社監査というドメインにおいて最適者が生き残れるという自由主義的活動を活かせば国民経済にとって遙かに有益であったと思われる。

イギリスにおいては会社登記所⁵⁶が、1988年に貿易産業省 (DTI) の所管となり会社庁として名称が改まり、計算書類の登記割合は、1990年当時で100万社程度の全会社 (うのうち上場会社は約2000社) の80%程度になった。会社庁になる前までは、40%程度であったが、貿易産業省の努力の結果80%台に引き上げることができたのである⁵⁷。なお、1988年の行政改革の一環で独立行政法人となり、さらに1992年に公共事業を民間に移行するという行政改革により、現在は5年毎にDITの監査を受けるものの民間の「商業基金」となり、自主運営されている⁵⁸。

情報公開の長い歴史を持つ、自由主義のリーダーを誇ったイギリスにおいてさえも、貿易産業省という政府機関のテコ入れで80%台になったという事実を改めて直視しなければならない。わが国においても、行政の強力なリーダーシップの下に計算書類の商業登記所での公開が実現されなければならないし、その適正性担保の担い手としての会計参与のあり方も再検討する必要があるかもしれない。

会計参与制度も中小会社の計算書類の適正化を図る制度として税理士と会計士の双方に開放されており、職域間競争も期待されたが、任意設置の機関であることと計算書類に対する責任が第1次責任であることにより普及が進んでおらず、かつ担当行政庁である法務省の各省庁に対するリーダーシップも見えてこない。

本章においては、海外主要国における中小会社の計算の公開と監査の状況を概観し、EU加盟各国、オーストラリア、アメリカ等の諸外国では既に中小会社の監査問題は、「制度」として確立していることを検証し、わが国における中小会社の計算の公開と適正性担保制度として制度化された会計参与制度の進化の参考にしたい。

⁵² 武田・前掲注 (49) 267頁 (清文社、2000年)。しかし、1994年8月以降は、1985年会社法監査特例法が改正され、一定規模以下の小会社について会計監査を免除しうるようにした。これは、EC第8指令によって会計監査人の資格がより厳格に要求されることとなり、小規模企業における監査コストが不均衡に大きくなる懸念に配慮したものである (上田純子『英連邦会社法発達史論』〔信山社、2005年〕)。

⁵³ 保証の程度が低いレビューは「一般に公正妥当と認められた会計原則に照らして特に重要な修正が必要とは思われない」という意見表明が行われている (大武健一郎編著『中小企業金融と税理士の新たな役割』208頁〔中央経済社、2012年〕)。

⁵⁴ 税理士による決算書の保証業務である (大武・前掲注 (53) 208頁)。

⁵⁵ 大武・前掲注 (53) 208頁。

⁵⁶ 1884年に会社に対する登記事務にかかる公的施設として、最初にロンドンに設立された。

⁵⁷ 武田・前掲注 (49) 31頁。

⁵⁸ 吉田伸江「英国における計算書類の公開制度の特徴について」税研129号94頁 (2006年)。

第1節 EU諸国の中小会社の計算書類の公開制度と適正性担保制度

欧州委員会は、2005年までにEU加盟国の「公開会社の連結財務諸表」について、国際会計基準（IAS）に基づいた作成を義務付けることを決定した。また、「非公開会社」の「連結」財務諸表、「個別」財務諸表への国際会計基準（以下「IAS」という）の適用については各国の選択に委ねられた。

こうした中なかで、EU加盟国は、①自国の会計基準とIASとの整合性をいかに図るか、②その中で複雑な基準への対応が難しい中小会社の会計基準をどう考えるかについて対応を迫られている⁵⁹。

ところで、EC指令⁶⁰に基づく中小会社の定義は、中会社とは、総資産13,750,000ユーロ以下、総売上27,500,000ユーロ以下、年間平均従業員数250名以下とされ、小会社とは、総資産3,438,000ユーロ以下、総売上6,875,000ユーロ以下、年間平均従業員数50名以下とされ、総資産・総売上・従業員数の3要件のうち、基準を超えないものが2年間で2つ以上ある会社を中会社・小会社とすると定義されている。

また、EC指令では、小会社・中会社に対して開示・外部監査の軽減措置を定めている。

EC指令に基づく開示の軽減措置

	小会社		中会社	
	株主提出	登記所公開	株主提出	登記所公開
貸借対照表	要約	要約	軽減措置なし	要約
損益計算書	要約	免除	要約	要約
注記	要約	要約	若干の要約	若干の要約
年次報告書	免除	免除	必要	必要
監査報告書	免除	免除	必要	必要

出典：「中小企業の会計に関する研究会報告書」54頁（中小企業庁、2002年）。

1. イギリス

イギリスでは、1998年から会社法の抜本的改正の準備が進められ、その締めくくりとして、2001年7月に「競争力ある経済のための現代的会社法 最終報告書」がとりまとめられた。2002年7月には最終報告書の提案の主要部分についての政府の回答と会社法改正草案を示す「会社法現代化 白書」が公表され、法案作成作業が進められた⁶¹。イギリス会社法は、大規模会社中心の法的枠組みが維持されてきたが、圧倒的多数を占める私会社に対する規制緩和を白書は提言していた。すなわち、会計および監査について恩典を受ける小会社の定義をEU最高水準まで引き上げキャッシュフロー計算書や連結財務諸表の作成が免除される小会社の範囲を拡大し、会計情報の開示および会計監査人の選任を前回の手続きから10か月以内（公開会社

⁵⁹ 「中小企業の会計に関する研究会報告書」54頁（中小企業庁、2002年）。

⁶⁰ 指令（directive）とは、「達成されるべき結果について、名宛人である構成国を拘束するが、方式及び手段の選択は構成国の機関に委ねられる」（EU運営条約288条3段）。

⁶¹ 森本滋編著『比較会社法研究』35頁（商事法務、2003年）。

では6か月以内)とするなどである⁶²。

(1) 中小会社の計算公開

イギリスにおいて小規模並びに中規模会社に対しては、登記所への計算書類の登記にあたり、特例的に次の2つの負担軽減措置が図られている。

①小規模並びに中規模会社は、会社の登記官へ提出するために作成された財務諸表並びに株主に送付する財務諸表の特定部分について省略(「簡略財務諸表」という)することが許されていた。さらに②ある特定の条件を満たしている小規模並びに中規模会社は、株主のために作成される財務諸表について利用可能な「開示免除」を利用(「修正財務諸表」という)することが可能である⁶³。

(2) 中小会社の外部監査

イギリスでは、会社の規模を問わず、すべての会社に法定監査が実施されていた⁶⁴。しかし、前述したように1994年8月以降は、1985年会社法監査特例法が改正され、一定規模以下の小会社について会計監査を免除しうるようにした。これは、EC第8指令によって会計監査人の資格がより厳格に要求されることとなり、小規模企業における監査コストが不均衡に大きくなるとの懸念に配慮したものである。

イギリスでは、積極的にIASを導入しており、その結果英国会計基準(UK/GAAP)が複雑化したことに伴い、小会社や監査人の対応が困難となる中で、1997年に中小企業向け会計基準であるFRSSE(Financial Reporting Standard for Smaller Entities)が制定された。FRSSEの適用対象は、当初は、売上高280万ポンド(約5億3千万円)以下、総資産140万ポンド(約2億6千万円)以下、従業員数50人以下の3条件のうち、2つを満たしている会社(会社法上の小会社)を適用対象とする⁶⁵。その後、小会社の売上高基準は480万ポンド未満に、総資産基準は240万ポンド未満に(従業員数基準は変更なし)改訂され、係る基準の少なくとも2つを満たす会社が小規模会社とされた⁶⁶。その上で、小規模会社とされた場合には、計算書類(キャッシュフロー計算書、連結財務諸表を除く)の作成に加えて、より簡潔な1枚の補足説明書を提出すればよく、それらは現在のFRSSEに基づいて作成することとし、中小規模の会社に認められていた簡略財務諸表(簡略計算書類)は廃止された⁶⁷。

外部監査は1990年までは全ての株式会社に義務付けられていたが、段階的に免除がなされ、2007年7月からは、年間売上高100万ポンド(約1億2500万円)未満の会社は外部監査が免除されている⁶⁸。

⁶² 上田・前掲注(52)66頁。

⁶³ 武田・前掲注(49)283頁。

⁶⁴ 会計士協会近畿会『中小会社の計算書類の公開と監査に関する研究報告書』29頁(1997年)。

⁶⁵ 「中小企業の会計に関する研究会報告書」55頁(中小企業庁、平成14年6月)。

⁶⁶ 松原・前掲注(23)119頁。

⁶⁷ 松原・前掲注(23)120頁。

⁶⁸ 「中小企業の会計に関する研究会報告書」55頁(中小企業庁、平成14年6月)。

2. ドイツ

(1) 中小会社の計算公開

ドイツ商法267条は、EC貸借対照表指令に従い、資本金会社（株式会社・有限会社・株式会社合資会社）を大会社・中会社・小会社に区分して、年次計算書類の監査・開示等につき、規制を区別している。「小会社」とは、①貸借対照表総額484万ユーロ、②売上高968万ユーロ、③従業員数50人の3要件のうち、少なくとも2つを超過しない資本金会社である（ドイツ商法267条1項）。「中会社」とは、上記3要件のうち、少なくとも2つを超過しているが、次の「大会社」の要件のうち2つを超過しない会社である（ドイツ商法267条2項）。「大会社」は、次の3要件を2つ以上超過する資本金会社である。3要件とは、①貸借対照表総額1925万ユーロ、②売上高3850万ユーロ、③従業員数250人の3要件である（ドイツ商法267条3項）⁶⁹。

ドイツでは、株式会社だけでなく有限会社を含むすべての会社に計算の公開を義務付けている。すなわち、電子連邦公報の運営者に対して電子的方法により提出しなければならない。ただし、小会社には、法定監査の義務がなく、簡単な項目数の少ない貸借対照表だけを電子連邦公報の運営者に対して提出すればよいこととなっている。電子連邦公報の運営者に対して提出された計算書類等のデータは、企業登記簿作成のために使われる。企業登記簿とは、2006年「電子商業登記簿、協同組合登記簿および企業登記簿に関する法律」および2007年透明化指令国内化法により導入されたインターネットでアクセス可能な電子式の登記簿情報のポータルとして機能するもので、連邦司法省が運営している⁷⁰。企業登記簿により誰でもが電子連邦公報の運営者に対して提出された計算書類のデータにアクセスすることができる。公開の方法は、大会社は運営者への提出と官報への公示、中小会社は運営者への提出だけでよい。しかし、約40万社ある有限会社で実際に公開しているのは7%~9%にすぎないという。公開すると競争上不利であること、更に公開しなくても実質的ペナルティがないことが理由のようである⁷¹。EUの競争相手は公開しているので、EC指令を遵守していないドイツに対する圧力は高まっている⁷²。ドイツ税理士会の報告によると会社の規模については明らかではないが、近隣諸国の計算公開の状況は、オランダで70%、フランス・イギリスで80%、ベルギーで90%であるとのことである⁷³。

公開内容は、会社の規模を売上高、貸借対照表総資産額、従業員数の3項目により、大会社、中会社、小会社に区分する。大会社は貸借対照表・損益計算書などすべての計算書類を公告し、かつ登記所に届け出なければならない。一方、中小会社は年次計算書類を登記所に提出し、どこの登記所に提出したかを公開すればよい。小会社は、届け出での内容が簡略化されている。公開されたものは、商業登記簿に表示されているので、第三者でも閲覧することができる。

(2) 中小会社の外部監査

ドイツでは、株式会社には原則としてすべての会社に監査義務があるものの、小会社では法定監査を受ける義務はない（ドイツ商法316条1項）。有限会社にも一定規模以上の会社に部

⁶⁹ 高橋英治『ドイツ会社法概説』283頁（有斐閣、2012年）。

⁷⁰ 高橋・前掲注（69）289頁。

⁷¹ 日税連『平成7年度欧州視察報告書』26頁（1996年）。

⁷² 日税連・前掲注（71）52頁。

⁷³ 日税連・前掲注（71）52頁。

分的な監査義務が付されているが、監査義務のない有限会社は全体の96.2%に上がるという。ただし、これらの監査義務のない会社であっても商法監査とは異なる監査が行われている⁷⁴。監査内容は大規模会社でも中規模会社でも同じだが大規模会社の監査は公認会計士が行うが、中規模会社は公認会計士とともに公認帳簿監査士も行える。ドイツは日本と同様税理士を制定している唯一の国であるが、税理士に対して簡略試験によって経済監査士、及び公認（宣誓）帳簿監査士⁷⁵の資格を付与することにより、EC第4指令に対応したのである⁷⁶。

3. フランス

(1) 中小会社の計算公開

フランスでは、大会社とは①売上高2000万フラン超、②総資産1000万フラン超、③従業員数50人超の2つ以上の要件に該当する場合の会社をいい、中会社とは①売上高2000万フラン以下、②総資産1000万フラン以下、③従業員数50人以下の2つ以上の要件に該当する場合の会社をいい、小会社とは①売上高180万フラン以下、②総資産90万フラン以下、③従業員数7人以下の2つ以上の要件に該当する会社をいう^{77/78}。

フランス株式会社、有限会社については、税務署に提出したものと同一書類を商業裁判所書記局に提出しなければならない。しかし、実際に公開している会社の割合は80%程度である。公開しない場合のペナルティ規定はあるものの、誰かからの苦情がない限りペナルティはなく、これまで実際にペナルティを受けたという例はないという。また一定の規模以下の小会社には、公開書類は簡略化した申告書だけでよいとされている。

(2) 中小会社の外部監査

フランスでは、すべての株式会社、株式合資会社と一定規模以上の合名会社、合資会社及び有限会社が監査対象とされている。つまり、一定の規模以下の小会社である合名会社、合資会社及び有限会社には、監査義務が課されておらず、株式会社であれば規模に関係なく監査義務が課されている。あらかじめ作成された会計監査役名簿に登録されたものの中から、被監査会社と特別の利害関係がない者を会計監査役として選任して監査を受ける⁷⁹。会計監査役は、公認会計士及び独自の試験に合格した者であり、これらの者が監査を実施している⁸⁰。

4. 主要EU諸国の中小会社の計算の公開と監査の小括

イギリスでは伝統的にすべての有限責任会社に対する監査と計算の商業登記所における公開が実施されてきた。EC指令も基本的にそれに倣ったのであるが、加盟各国間での議論の末、

⁷⁴ 日税連・前掲注(71) 60頁。

⁷⁵ 会計士協会近畿会・前掲注(64) 32頁(1997年)。

⁷⁶ 村山徳五郎編『平成2年商法等改正関係国会議事録』別冊商事法務121号31頁(1990年)。

⁷⁷ 会計士協会近畿会・前掲注(64) 35頁(1997年)。

⁷⁸ 日税連・前掲注(71) 106頁。大会社の売上高2000万フラン「以上」(会計士協会)と2000万フラン「超」(日税連)と異なっている。村上宏之「フランスの監査制度と中小会社監査の特筆」武田隆二編著『中小会社の計算公開と監査』483頁では、大会社の基準は「超」で記載されているので、本文では、「超」に合わした。

⁷⁹ 会計士協会近畿会・前掲注(64) 29頁。

⁸⁰ 日税連・前掲注(71) 79頁。

小規模会社については、貸借対照表の要旨のみが登記所での公開の対象とされ損益計算書は公開免除となり、監査も免除となった。

一方、EU加盟国は自国の会計基準とIASとの整合性をいかに図るか、特に複雑な基準への対応が難しい中小会社の会計基準をどうするかについて対応をせざるを得ないことになった。

これらの動向に伴い、①イギリスにおいても1997年に中小企業向け会計基準（FRSSE）が制定され、小会社の監査の免除が実施されるようになったが、すべての資本会社の計算書類は登記所において公開されている。②ドイツでは、株式会社だけでなく有限会社を含むすべての会社に電子連邦公報運営者に対して計算書類（小会社は簡略化された貸借対照表のみ）を提出することを義務付けているが、有限会社の遵守割合が極めて低いことがEU諸国間で問題となっている。また、小会社には、法定監査が義務付けられていない。③フランスでは、株式会社、有限会社ともに計算書類は商業裁判所書記局に提出することが義務付けられている。しかし、小会社は簡略化した計算書類でよいとされ、監査は義務付けられていない。

わが国においても「中小会計指針」が国際会計基準の動向を受けて頻繁に改訂されると弊害を避ける意味で「中小会計要領」が策定されたのは、EU諸国と平仄を合わせているといえるが、中小会社の計算書類の登記所での公開や中小会社の計算書類の「監査」は義務付けられていない。

1984年当時の法制審議会商法部会長であった鈴木竹雄東大名誉教授の「非公開株式会社に対する外部監査が不要というのは大問題である。/株式会社を標榜しながら、外部監査なしで済ませることはできないのではなかろうか。/監査と無関係な財務諸表の公開は全く無意味なものである。/株式会社に対しては簡易であろうと、第三者による監査を全て要求し、それがいやなら任意的に有限会社（筆者注：現行法で言うならば「合同会社」といえよう）に組織変更するか、いずれの途を選ぶかに帰着するのではないか。⁸¹」という思いを忘れてはならないであろう。

第2節 オーストラリアの中小会社の計算書類の公開制度と適正性担保制度

(1) 中小会社の計算公開

オーストラリア会社法によると、会社は閉鎖会社と公開会社に分類され、会社の種類としては、株式会社、保証有限責任会社、株式保証有限責任会社、無限責任会社の4つと鉱業の会社の特例として無責任会社がある。閉鎖会社の条件は、株式会社あるいは株式資本を有する無限責任会社のいずれかであり、かつ、非従業員株主が50人未満であることとされている。なお、株式保証有限責任会社と無責任会社は、閉鎖会社となれない⁸²。

1995年に会社法が改正され、閉鎖会社につき、規模基準が導入され、大規模閉鎖会社と小規模閉鎖会社とは、①会計年度末の従業員数50人未満、②同末の連結営業収益1000万ドル未満、③同末の連結総資産500万ドル未満の3要件のうち、2要件に該当すれば小規模閉鎖会社とされ、およそ99%の会社が該当することとなるが、これらの会社は財務諸表の作成義務す

⁸¹ 鈴木竹雄「次の商法改正に何を望むか」ジュリスト818号43頁～44頁（1984年）。

⁸² 本田良巳「(オーストラリアの) 中小会社の計算公開・監査制度」武田隆二編著『中小会社の計算公開と監査』681頁（清文社、2000年）。

らない⁸³。

1995年に導入された小規模閉鎖会社に対しての財務諸表の作成と監査が免除されたこともあり、計算公開の義務はない。ただし、オーストラリア証券投資委員会に監査報告書とともに提出された計算書類は誰でも閲覧でき、有料でコピーを入手できる⁸⁴。

(2) 中小会社の外部監査

1995年の会社法改正で小規模閉鎖会社に対しての財務諸表の作成と監査が免除された。

しかし、小規模閉鎖会社においても議決権を有する5%以上の株式が監査を要求する場合や、オーストラリア証券投資委員会（ASIC）が監査を要求する場合には監査が実施される。

オーストラリアではオーストラリア会計研究財団（AARF）が1990年に監査指針第3号『小会社の財務報告書の監査』を公表した。この監査指針は、AARFが公表した公式の監査指針としては唯一のものであり、オーストラリアでは監査実務上斟酌すべき重要な指針となっている⁸⁵。

第3節 アメリカの中小会社の計算書類の公開制度と適正性担保制度

(1) 中小会社の計算公開

アメリカにおいては、アメリカ連邦商法・会社法体系は存在せず、各州が独自に会社法等を規定しているが、計算の公開・監査制度に係る定めはなく、会計に関する規定は配当についてのみとなっている⁸⁶。アメリカの会計基準は、連邦証券取引法の体系の枠内で発達してきた。証券取引法適用会社に関しては、FASB（財務会計基準委員会）が設定・公表するGAAP（Generally Accepted Accounting Principles：一般に公正妥当と認められた会計原則）に基づいた財務諸表の作成が行われている。証券取引法適用会社の計算の公開については、有価証券諸法で上場会社・店頭登録会社及び総資産額500万ドル（日本円にして約5億円）以上かつ株主数500人以上の会社に対して公開が義務付けられているのみである⁸⁷。それ以外の会社については、公開の義務は課されていない。

アメリカは、会社情報公開の理念をイギリスから受け継ぎ、連邦証券取引法は、開示による投資家保護と企業のコントロールの理念を全面的に開花させたが、開示主義が徹底されている反面、商業登記ないし会社登記なるものが存在しない⁸⁸。それは州が会社法を制定する事実に基づいている。各州は、自州での会社設立を勧誘するために、経営者が好むような会社法規定を積極的に設ける⁸⁹一方、全体的な見地から望まれる規制的な基盤整備には消極的になりがちである。州際的な証券取引を規制する連邦証券諸法は、実質的には州会社法の不備を補う機能を果たすものであるが、しかし、その規制が及ばない中小会社では、基本的事項の公示さえ不

⁸³ 本田・前掲注（82）682頁～683頁。

⁸⁴ 監査法人トーマツ編『海外進出ハンドブック』642頁（清文社、第2版、1992年）。

⁸⁵ 浦崎直浩「オーストラリアの中小会社の計算公開・監査制度」武田隆二編著『中小会社の計算公開と監査』693頁（清文社、2000年）。

⁸⁶ 会計士協会近畿会・前掲注（64）28頁。

⁸⁷ 会計士協会近畿会・前掲注（64）28頁。

⁸⁸ 浜田・前掲注（2）153頁。

⁸⁹ 会社設立が進めば、会社の税金が州の歳入になるからである。

十分なのである。企業に関する情報への需要が多いにもかかわらず公示制度が十分に整備されていないというギャップは、企業情報を扱う信用調査会社⁹⁰によって埋められている⁹¹。

(2) 中小会社の外部監査

アメリカでは、大会社から小会社に至るまで公認会計士が監査を行っているが、監査は連邦証券取引法適用会社に対して行われる法定監査である「正規の監査」だけではなく、「直接報告」（外部者に対して意見表明せず、責任ある相手方のみ意見報告する）という形態の監査や中程度の保証を与える「レビューによる監査」、あるいは保証を与えない「合意による手続」による監査など、会社の規模、実情に応じて様々な形態の監査が行われている。このうち、「レビューによる監査」と「合意による手続による監査」は中小会社の監査に対してのみ行われている⁹²。

第8章 会計参与制度の改善策—試論—

会計参与制度の普及の障害となっているのは、会計参与の法的責任が重いことにある。言い換えると、リスクと報酬との不均衡が大き過ぎることにあると言えよう。会計参与は会社の計算書類等の単なる共同作成者に過ぎないのに、経営全般を担当する取締役の計算書類の作成に関する法的責任と同等に扱うまでの必要があるかが問題である。

そこで、本章においては、現行法の枠内で実務的に、あるいは、現行法を超克する新たな会計参与制度を中心とした体制を構築できるかを考察してみたい。

第1節 会計参与に至る制度の分化と段階的進化—試論—

税理士は従来より中小会社の会計指導を中小会社の会計組織のレベルに応じて、①仕訳帳の作成、②総勘定元帳の作成、③試算表の作成、④計算書類の作成、という会計の各ステージに関する指導・サポートを行ってきたところである。税理士試験の簿記論・財務諸表論の試験は、①～④の能力を測るものであり、法人税法の試験は「株主総会で承認された確定した計算書類」を前提にして、税法基準に基づいて法人税申告書を作成する能力を測るものである。

税理士・会計士は、それぞれの業法で専門家責任の履行が要求されており、信用失墜行為を行った場合には行政責任を負い、業務停止処分を含めた懲戒処分が課されることになっているので、粉飾に加担したり見逃したりする行為は、厳しく禁止されている。

本来、会計帳簿の作成責任は取締役にあり、会計参与は計算書類を適法・適正に作成するための指導機能を一次的機能とし、不正発見という批判的機能を二次的機能とした指導的内部機関であることを会計参与の職務であるとして明確にする⁹³のが妥当であろう。そうすれば、会計参与は計算書類の作成という業務執行を行うので一次的責任を負うにも関わらず、二次的責任を負うところの社外取締役、監査役、会計監査人と同様の法定責任限度額（法425条）及び

⁹⁰ アメリカの信用調査会社として代表的なのが、世界最大の信用調査会社である「ダン&ブラッドストリート社」である。

⁹¹ 浜田・前掲注(2) 154頁。

⁹² 会計士協会近畿会・前掲注(64) 28頁。

⁹³ 「会計参与の行動指針」に記載することが望ましい。

事前の「責任限定契約」を締結しうる（法427条）という法制上の矛盾も解決するのである。

そこで、①中小会社に対する会計指導人という外部者の段階、次に②会計限定監査役という内部機関へ就任する段階、次に③会計参与という内部機関として計算書類を取締役と共同して作成する段階という過程を実務的に体系化し、実践する実務を業界あげて取り組むという道筋を確立し、中小会社の計算書類の適正化適法化へのステップ・アップを明確にし、さらにそれを担保するための責任を順次高めていくということ提言したい。

会計指導人は会計指導というコンサルティングを職務とし、会計限定監査役は、会計監査を職務とし、会計参与は計算書類を取締役とともに作成するという職務とするというように、それぞれの職能は異なるが、具体的には会社が独自に計算書類を作成できるように指導する（会計にかかる内部統制システムの構築を含む）のが、会計指導人であり、内部統制システムを前提（会社法施行規則107条2項において、取締役・取締役会は会計限定監査役の職務の執行のための必要な体制の整備を図ることに留意しなければならないと規定されている。）として会計監査をするのが会計限定監査役であり、計算書類を取締役が作成するに際して会計専門家としての指導機能のみならず批判的機能を発揮して適正適法な計算書類を完成するのが会計参与である。

加えて、税理士法2条2項に、税理士は「他人の求めに応じ、計算書類の作成、会計に関する指導、その他財務に関する事務を業として行うことができる。また会社法389条に規定する「会計限定監査役」及び同法333条に規定する「会計参与」に就任することができる」という文言を明定することを提言したい⁹⁴。そして、現行の実務で行われている中小会社に対する税理士等の会計業務を会計参与に至るステップとして「会計指導人」を実務的な制度として創設し、「会計参与の行動指針」に明確に表示することを想定している。

会計指導人は、税理士として指導先との税務顧問契約を締結できることは当然のことであるが、次の段階としての会計限定監査役に就任した場合でも、会計限定監査役の業務を行うこともできよう⁹⁵。また、会計限定監査役は、税務業務を行うことも許容されると解される⁹⁶。会計

⁹⁴ 現行の税理士法48条の5（税理士法人の業務の範囲）及び公認会計士法34条の5（監査法人の業務の範囲）はともに、定款に定めることにより、初めて会計業務を行うことができると規定されている。税理士法人・監査法人の会計参与への就任は、会社法上に定められている業務であるので定款変更をすることなく当然に可能であるような業法改正にすべきである。そこに加えて、それぞれの業法2条2項に、会計指導に関する業務を行うことができ、会計限定監査役、会計参与に就任することができるとの文言を加えることを提言するものである。

⁹⁵ 自己監査になるとの批判もあろうが、会計指導人は指導役であって、会計帳簿を直接作成するわけではない。指導事項が遵守されているか、内部統制機能が適正に運用されているかを監査するのが、会計限定監査役であるので、中小会社にあってはむしろ推奨されてしかるべきであろう。

⁹⁶ 税務業務は、独立した公正な立場で租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることになるので、会計限定監査役の職務と同時にを行うことは妨げられないであろう。ちなみに、イギリスでは、会社の税務申告書は監査人によって作成されており、監査業務と税務業務との両立は当然であり、むしろ望ましいものと一般に受け入れられている（会計士協会近畿会『中小会社の計算書類の公開と監査に関する報告書』29頁〔1997年〕）。また、会計限定監査役と顧問税理士の兼任については、兼任禁止の対象となる使用人には該当しないとする見解が有力である（吉戒修一「平成5年商法改正法の解説(4)」商事法務1328号13頁〔1993年〕）。

参与は、税務顧問契約は可能である⁹⁷。むしろ、これらの契約は並行的契約にすることにより、コストセーブを図ることができるとして推奨されるといえよう。

すなわち、中小会社において、会計指導人、会計限定監査役、会計参与、税務顧問の4つの職務で、重複して就任できないのは、会計限定監査役と会計参与だけであるといえよう。

1. 第1段階 会計指導人制度

会計指導人は、かつての会計調査人に関する議論で会計サイドや中小企業サイドで支持されていた会計指導案⁹⁸の具体化である。中小会社の会計処理を適正化するために日常的に税理士によって行われている月次巡回監査⁹⁹を行動指針化（実務化）するだけのことである。税理士は企業との税務顧問契約を締結し、税務代理、税務相談を行うのみならず、確定した決算に基づき法人税申告書の作成（税務書類の作成）を行うのであるが、それは税理士法2条1項に税務業務として定められている。しかし、優れた会計処理スキルを持った人材を抱えていない中小会社では、経理担当者が作成した月次試算表が適正・適法に処理をされているか否かを、原始帳票を精査してチェックしているのが一般的である。これは、一般に公正妥当な企業会計の慣行（「中小会計指針」や「中小会計要領¹⁰⁰」）に従って会計処理が適正になされているかについて、会計帳簿の適時性・正確性を確保するため、会計事実の真实性、実在性、網羅性、権利・義務の帰属、評価の妥当性、期間配分の適切性、表示・注記開示の適切性を確かめ、指導することを意味している。また、期末決算時には、決算巡回監査を行い最終的に計算書類を作成している（税理士法2条2項業務）。これらの月々の会計処理指導、決算会計指導を行うために原則として年13回以上、関与先に往査をすることになる。これらは、確定した計算書類に基づいて法人税申告書の作成を適法に作成することを容易にするために、月次試算表を適正・適法に作成指導していると言っても過言ではない。

ところで、会計指導人は、会計処理の指導をその職務とするのであるから、中小会社における会計処理を経営者自らが適正・適法に会計処理ができるように、さらに、経営者が独自に計算書類を作成できるように指導するのが業務ということになる。加えて、財務報告にかかる内部統制システムの構築のアドバイスも中小会社の負担にも配慮しつつ業務に付加することが望ましい。

内部統制システムは、あらゆる部門、部署、職位、職制において、構築さるべきものであり、法令遵守面、財務報告面、財産保全面、業務面のそれぞれにおいて、①統制環境、②リスクの評価と対応、③統制活動、④情報と伝達、⑤監視活動、⑥ITへの対応、の6つの基本的要素から構成される¹⁰¹。そして、経営者は、内部統制の目的を達成するために、その体制整備と運用状況については定期的に評価しなければならないとされている。

⁹⁷「顧問税理士は、通常、その株式会社の指揮命令に服する使用人等ではないため、会社の顧問税理士が当該会社の会計参与になることは可能である。」（相澤哲編著『立案担当者による新・会社法の解説』別冊商事法務295号108頁〔2006年〕）。

⁹⁸ 稲葉威雄＝大谷禎男『商法・有限会社法改正試案の解説』別冊商事法務89号87頁（1986年）。

⁹⁹ TKC全国会では、関与先への月次往査のことを月次巡回監査と称している。

¹⁰⁰「中小会計要領」の成立の経緯については、後に詳述する。

¹⁰¹ 企業会計審議会「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準の設定について（意見書）」（2007年2月15日）。

これにつき、金融商品取引法では、同法24条の4の4で有価証券報告書提出会社のうちの上場会社の経営者に、財務計算に関する書類その他の情報の適正性を確保するための内部統制システムを整備し、それを自ら評価した「内部統制報告書¹⁰²」を有価証券報告書と合わせて内閣総理大臣に提出しなければならないとしている。その「内部統制報告書」に対して行われる監査人の監査にかかる監査証明は「内部統制監査報告書」にて行われる。

会社法では、法348条3項4号で取締役は内部統制システムの整備を取締役の合議で決定すべきとし、法362条4項6号では取締役会の任務として内部統制システムの整備を定め、同法5項で大会社の取締役会はそれを決定しなければならないと規定している。

中小会社においては、内部統制システムの構築、特に会計・財務報告に関する内部統制システムの構築を取締役が決定するためには、外部の知見を活用するほかはない。そこで、会計指導人は単に会計処理の適法・適正化の指導のみならず、会計不正防止のために¹⁰³、内部統制システムの構築指導を職務に加えることが望ましい。

会計処理指導のポイントは「中小会計要領」によって指導するならば、次のような事項を会計指導人がチェックし、適正な会計処理の指導を行うこととなる¹⁰⁴。

(1) 収益、費用の基本的な会計処理

- ①収益は、原則として、製品、商品の販売又はサービスの提供を行い、かつ、これに対する現金及び預金、売掛金、受取手形等を取得した時に計上し、費用は、原則として、費用の発生原因となる取引が発生した時又はサービスの提供を受けた時に計上したか。
- ②収益とこれに関連する費用は、両者を対応させて期間損益を計算したか。

(2) 資産、負債の基本的な会計処理

- ①資産は、原則として、取得価額で計上したか。
- ②負債のうち、債務は、原則として、債務額で計上したか。

(3) 金銭債権及び債務

- ①預貯金は、残高証明書又は預金通帳等により残高を確認したか。
- ②金銭債権がある場合、原則として、取得価額で計上したか。
- ③金銭債務がある場合、原則として、債務額で計上したか。
- ④受取手形割引額及び受取手形裏書譲渡額がある場合、これを貸借対照表の注記としたか。

(4) 貸倒損失

- ①法的に消滅した債権又は回収不能な債権がある場合、これらについて貸倒損失を計上したか。
- ②貸倒引当金回収不能のおそれのある債権がある場合、その回収不能見込額を貸倒引当金として計上したか。

(5) 有価証券

¹⁰²「内部統制報告書」には、①整備および運用に関する事項、②評価の範囲、評価時点および評価手続、③評価結果、④付記事項を記載する（内部統制府令4条1項1号「第1号様式」）。

¹⁰³経営トップの不正は内部統制を打ち破るという限界がある。経営トップには倫理観の保持が必要である。

¹⁰⁴日税連作成「『中小企業の会計に関する基本要領』の適用に関するチェックリスト」（日税連HP）を参考に作成。

- ①有価証券がある場合、原則として、取得原価で計上し、売買目的の有価証券については、時価で計上したか。
 - ②時価が取得原価よりも著しく下落した有価証券を保有している場合、回復の見込みがあると判断したときを除き、評価損を計上したか。
- (6) 棚卸資産
- ①棚卸資産がある場合、原則として、取得原価で計上したか。
 - ②時価が取得原価よりも著しく下落した棚卸資産を保有している場合、回復の見込みがあると判断したときを除き、評価損を計上したか。
- (7) 経過勘定
- 経過勘定がある場合、前払費用及び前受収益は、当期の損益計算に含めず、また、未払費用及び未収収益は、当期の損益計算に反映したか。
- (8) 固定資産
- ①固定資産がある場合、原則として、取得原価で計上したか。
 - ②有形固定資産は、定率法、定額法等の方法に従い、無形固定資産は、原則として定額法により、相当の減価償却を行ったか。
(注)「相当の減価償却」とは、一般的に、耐用年数にわたって、每期、定期的に減価償却を行うことが考えられる。
 - ③固定資産について、災害等により著しい資産価値の下落が判明した場合は、評価損を計上したか。
- (9) 繰延資産
- ①資産として計上した繰延資産がある場合、その効果の及ぶ期間で償却したか。
 - ②法人税法固有の繰延資産がある場合、長期前払費用等として計上し、支出の効果の及ぶ期間で償却したか。
- (10) リース取引
- リース取引に係る借手である場合、賃貸借取引又は売買取引に係る方法に準じて会計処理を行ったか。
- (11) 引当金
- ①翌期に従業員に対して支給する賞与の見積額のうち、当期の負担に属する部分の金額を賞与引当金として計上したか。
 - ②退職金規程や退職金等の支払いに関する合意があり、退職一時金制度を採用している場合、当期末における退職給付に係る自己都合要支給額を基に退職給付引当金を計上したか。
 - ③中小企業退職金共済、特定退職共済等を利用している場合、毎期の掛金を費用処理したか。
- (12) 外貨建取引等
- ①外貨建金銭債権債務がある場合、取引時の為替相場又は決算時の為替相場による円換算額で計上したか。
 - ②決算時の為替相場によった場合、取引時の円換算額との差額を為替差損益として損益処理したか。
- (13) 純資産
- 期末に自己株式を保有する場合、純資産の部の株主資本の末尾に自己株式として一括控

除する形式で表示したか。

(14) 注記

- ①会社計算規則に基づき、重要な会計方針に係る事項、株主資本等変動計算書に関する事項等を注記したか。
- ②会計処理の方法を変更した場合、変更した旨、合理的理由及びその影響の内容を注記したか。
- ③中小会計要領に拠って計算書類を作成した場合、その旨を記載したか。

(15) その他

- ①すべての取引につき正規の簿記の原則に従って記帳が行われ、適時に、整然かつ明瞭に、正確かつ網羅的に会計帳簿が作成されているか。
- ②中小会計要領で示していない会計処理の方法が行われている場合、その処理の方法は、企業の実態等に応じて、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行の中から適用されているか。
- ③上記以外の中小会計要領の項目がある場合、その適用状況が適正であることを確認したか。

上記の会計処理指導を被指導先に対して月次巡回監査にて行い、1年を通じた決算巡回監査を含む、原則13回に及ぶ巡回監査により、最終的な決算修正後の残高試算表を確定することとなる。なお、会計指導人は、計算書類に署名捺印することで事実行為を明らかにする。このことは、「会計参与の行動指針」にて明定する。

2. 第2段階 会計限定監査役制度

取締役会設置会社、監査役会設置会社、委員会設置会社及び会計監査人設置会社でないところの非公開会社が、任意に監査役を置く際に監査役の監査の範囲を会計に関するものに限定する旨を定款に定めることにより、いわゆる会計限定監査役を置くことができる（法385条）とされているが、かかる会計限定監査役設置会社は、会社法上は監査役設置会社とはされていない（法2条9号）。

①会計監査の定義

監査役が行う会計監査とは、会社計算規則121条2項に「計算関係書類に表示された情報と計算関係書類に表示すべき情報との合致の程度を確かめ、かつ、その結果を利害関係者に伝達するための手続を含むものとする」と定義されている。

②会計限定監査役の権限

会計限定監査役の監査権限は、その監査の範囲を会計に限定されているところに特徴がある。つまり、会計監査の対象は、法436条1項によれば、計算書類及び事業報告書並びにこれらの附属明細書であるとされているが、一方、会社法施行規則129条2項において、会計限定監査役が作成する監査報告には、「事業報告を監査する権限がないことを明らかにする」とあるので、会計限定監査役の監査の対象は、計算書類とその附属明細書に限られている。法文上の揺ぎ生じていることに留意しなければならない。

会計限定監査役の監査の対象は、業務執行に対する監査権限がないので、取締役の会計に関する職務の執行や会計参与設置会社における会計参与の職務の執行を監査する権限は有しない（法389条7項）。のみならず、取締役への報告義務（法382条）、取締役会への出席義務（同条383条）、株主総会への報告義務¹⁰⁵（法384条）、取締役の行為差止め（法385条）、監査役設置会社と取締役との訴えにおける会社の代表（法386条）の規定は適用されない。

また会計限定監査役は、いつでも会計限定監査役設置会社の会計帳簿・会計資料の閲覧・謄写権を有し、取締役及び会計参与並びに支配人その他使用人に対して会計に関する情報に対する報告請求権を有している（法389条4項）。また、その職務を行うために必要があるときは、会計限定監査役設置会社の子会社に対して会計情報報告請求権、又は当該会社若しくは当該会社の子会社の業務及び財産状況の調査権を有すると規定されている（法389条5項）¹⁰⁶が、子会社に対して報告を請求できる事項は、会計に関するものに限定されている点で、子会社に対して事業の報告を請求することができる点とされている法381条3項の監査役との相違がある。

③会計限定監査役の職務

会計限定監査役の具体的な職務は、①会社法施行規則107条で定めるところによる「監査報告」の作成（法389条2項）及び②取締役が株主総会に提出しようとする会計に関する議案、書類③その他の計算関係書類等計算関係議案（会規108条）を調査し、その結果を株主総会に報告しなければならない（法389条3項）という点で、取締役が株主総会に提出しようとする議案、書類その他電磁的記録その他の資料（会規106条）を調査し、法令若しくは定款に違反し、又は著しく不当な事項があると認めるときは、その調査の結果を株主総会に報告しなければならないとする法384条の監査役との相違がある。

④会計限定監査役が監査報告を作成する際の留意事項

法389条2項に規定する会計限定監査役が作成する同規則107条で定める監査報告を作成する際の留意事項は、次のとおりである。

会計限定監査役は、その職務を適切に遂行するため、当該株式会社の①取締役、会計参与及び使用人、②子会社の取締役、会計参与、執行役、業務を執行する社員、持分会社の業務を執行する法人社員の職務を行う者その他これらの者に相当する者及び使用人、③その他会計限定監査役が適切に職務を遂行するにあたり意思疎通を図るべき者、それぞれと意思疎通を図り、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（会規107条2項柱書前段）。この

¹⁰⁵法384条は、議案その他書類に法令定款があり、又は著しく不当な事項があると監査役が認めるときは、議案その他書類の調査結果を株主総会に報告するとされているが、会計限定監査役は、調査結果を株主総会に常に報告しなければならないとされ（法389条3項）、会計についての報告義務が強化されている。株主権の拡大の表れである。

¹⁰⁶会計限定監査役の会計帳簿・会計資料の閲覧謄写権又は会計情報報告請求権（法389条4項）、業務・財産調査権（同条5項）については、会計参与の会計帳簿・会計資料の閲覧謄写権又は会計情報報告請求権（法374条2項）又は業務・財産調査権（同条3項）と共通性を有しているが、会計限定監査役は、監査報告を作成するために、若しくは株主総会に報告するためにこれらの権限を行使するのであるが、会計参与は、計算書類等を取締役等と共同作成するために、若しくは会計参与報告を作成するために権限を行使するという利用の目的ないし、取締役の不正行為報告義務（法375条）、決算承認取締役会への出席・意見陳述義務（法376条）がある点で会計参与の方が権限が強化されている。

場合において、取締役又は取締役会は、会計限定監査役の職務の執行のために必要な体制の整備（すなわち会計・財務報告に関する内部統制システムの整備）に留意しなければならないと規定し（同条2項柱書後段）、内部統制システムの構築を取締役又は取締役会に義務付けている。

また、意思疎通については会計限定監査役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という訓示規定が定められている（同条3項）。さらに、会計限定監査役は、その職務の遂行にあたり、必要に応じ、当該株式会社の他の会計限定監査役、当該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交換を図るよう努めなければならないと規定されている（同条4項）

⑤会計限定監査役がする調査の対象

会計限定監査役が、法389条3項で調査しなければならないと規定されているのは、株主総会に提出される会計に関する議案、書類その他の会社法施行規則108条に定めるものとされている。会社法施行規則108条に定めるものとは、次のものである。

- ①計算書類関係書類（同条1号）
- ②計算に関わる株主総会議案（同条2号）
- ③所定の議案に関連する事項（同条3号）、
- ④①から③に掲げるもののほか、これらに準ずるもの（同条4号）

同条2号の計算関係議案とは、次のものをいう。

- イ) 自己株式の取得に関する議案
- ロ) 剰余金の配当に関する議案
- ハ) 法447条1項の資本金の減少に関する議案
- ニ) 法448条1項の準備金の額の減少に関する議案
- ホ) 法450条1項の資本金の増加に関する議案
- ヘ) 法451条1項の準備金の増加に関する議案
- ト) 法452条に規定する剰余金の処分に関する議案

同条3号の計算に関わる株主総会の議案に関する事項とは、次の事項をいう。

- イ) 法199条1項5号の株式発行議案によって増加する資本金及び資本準備金に関する事項
- ロ) 法236条1項5号の新株予約権の発行議案によって、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
- ハ) 法749条1項2号イの吸収合併議案によって、交付金銭等が合併存続会社の株式である場合における増加する資本金及び準備金に関する事項
- ニ) 法753条1項6号の新設合併議案によって、新設される新設合併設立株式会社の資本金及び準備金に関する事項
- ホ) 法758条4号イの吸収分割議案によって、吸収分割承継会社が交付する株式である場合における吸収分割承継会社の資本金及び準備金の額に関する事項
- ヘ) 法763条6号の新設分割議案によって、新設される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

- ト) 法768条1項2号イの株式交換完全親会社が株式交換完全子会社に株式を交付する場合における当該株式交換完全親会社の資本金及び準備金の額に関する事項、
- チ) 法773条1項5号の株式移転議案で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議案に関する事項

⑥会計限定監査役が作成する監査報告の内容

会社計算規則122条に規定されている会計監査人が設置されていない会社の規定が適用される。すなわち、次の事項である。

- 1) 監査役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を全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) 監査報告を作成した日

ここにいう追記情報とは、次に掲げる事項その他の事項のうち会計限定監査役の判断に関して、説明を付す必要がある事項（説明事項）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（強調事項）をいうが、説明事項と強調事項は区分して記載することが望ましい。

ア) (正当な理由による) 会計方針の変更

イ) 重要な偶発事象

ウ) 重要な後発事象

エ) その他の事項（例えば開示された計算書類の表示とその他の記載との重要な相違等）

ここにおいて会計参与との決定的相違点は、重要性の判断の基準が異なる点である。会計限定監査役の場合は、計算書類及び附属明細書は、会社の財産及び損益の状況を全ての重要な点において適正に表示しているか否かを判断する。したがって、各勘定科目ごとに重要性の基準値を設定するがゆえに監査リスクを内包せざるを得ない。例えば売上高100億円の会社において、10万円の期ずれ売上が計上されていた場合、会計限定監査役の監査報告において不適正と指摘するか否かは、必ずしも重要性の基準値は数額基準によるべきではないが（100万円単位で表示される大会社等と異なり、中小会社の場合の計算書類は1円単位で作成される）、計算書類の利用者の判断を危うくするか否かで判断される。しかし、会計参与がよところの重要性の原則とは、会計処理の簡便法の適用あるいは計算書類の表示方法の問題であり、上記の例は会計参与としては是正すべき事項となる。

会計限定監査役は中小会社の財務報告に係る内部統制システムの構築がなされていることを前提にして会計限定監査役の適切な職務遂行が可能となるといえよう。ということは、会計限定監査役は、財務に関する内部統制システムの整備及び運用について評価し、その現状に応じた適切な会計に関する監査手続を選択すべきなのである。したがって、会計限定監査役は会計に関する内部統制システムの運用状況の監査も適宜実施すべきであるといえよう。

会計に係る内部統制システムは会計指導人段階で構築の指導をすることが望ましいのであり、適正な会計処理ができ計算書類も会社で独自に作成できるという自立し始めた段階及び財

務に関する内部統制システムが構築されている段階で会計限定監査役に就任することが望ましいといえよう。そして、会計指導人が、会計指導という外部者として、中小会社の会計の適正適法化に寄与するのに対し、会計限定監査役は監査役という会社法上に位置付けられた監査機関（非業務執行機関）として、会社の会計の適正適法化に寄与するものである。

会計参与は取締役の不正行為、法令定款違反行為の株主への報告義務や、決算取締役会への出席義務が課されており、会計限定監査役よりも権限が強化されている。この意味において、会計限定監査役は、会計参与に至る過程の制度として位置付けることが可能ではないかと考える。

⑦会計限定監査役制度を巡るその他の考察

昭和25年改正商法により、取締役（会）の権限が拡大強化したことに伴い、監査役権限が会計監査に縮減されたが、昭和49年商法改正で業務監査権限が復活した。それと同時に商法特例法が制定され、資本金が1億円以下の小会社の監査役は以前と同様に会計監査権限のみを有することが継続された。これは、小会社の場合には、株主の移動が少なく、また株主と経営者とが同一であることが多いこと、株主が会社の業務に通じていることが想定され、株主による取締役の業務監督が期待できる等の理由によるものと考えたからであろう。しかしながら、監査役に期待できることは、専門的知見を必要とする会計監査よりも業務監査であることは自明の理であり、釈然としない立法措置であったといえよう。

平成17年会社法制定により、監査役設置会社とは、業務監査権限をも有する監査役を置く株式会社をいうと定義された（法2条9号）。

しかしながら、会社法施行前の資本金1億円以下の旧商法特例法に規定する小会社で非公開会社（会社法整備法76条3項）は、会社法施行後は会計限定監査役を置く旨の定めが定款にあるとみなされ¹⁰⁷（会社法整備法53条）、登記官の職権登記で、「監査役設置会社」である旨の登記がされた（会社法整備法113条3項・同法136条12項2号）。

会社法施行後に設立された株式会社では会計限定監査役を置く旨の定款の定めをすることにより会計限定監査役を置くことができるのと異なるために注意が必要である。なお、施行後に会計限定監査役を置く会社も「監査役設置会社」の登記をしなければならない（法911条3項17号）。定款を見ない限り、会社法上の監査役設置会社か否かは班別できないという奇妙な状況になっている。

ところで、会計限定監査役を置くと、株主の権限が拡大することにも留意する必要がある。すなわち、1) 取締役又は会計参与は、株式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、監査役ではなく、株主に対して直接報告する義務を負う（法357）、2) 株主による取締役の違法行為差止請求権は、会社に「回復することができない損害」よりも程度が低い「著しい損害」が生ずるおそれのあるときでも行使できる（法360条）、3) 監査役設置会社

¹⁰⁷したがって、税理士等が会計参与に就任する際は、会計限定監査役が置かれている場合には、取締役の不正行為等を会計参与が発見したときは、遅滞なく株主に報告する義務を負うために、監査役設置会社であれば、監査役に報告すればことが足りるので、会計限定をはずすことを提言している（浜田道代監修 齋藤孝一ほか『逐条解説 中小企業・大企業子会社のためのモデル定款』45頁〔第一法理、2006年〕）。

でない取締役設置会社の株主は、取締役が法令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と認めるときは、取締役会招集請求権を行使でき、当該請求に日から5日以内に取締役会が招集されないときは株主自ら取締役会を招集できるとともに、これらの請求をした株主は取締役会に出席し、意見を述べることができる（法367条）、4）株主は裁判所の許可を得ることなく、取締役会議事録を閲覧・謄写請求権を行使することができる（法371条2項3項）とされている。

さらに、会計限定監査役設置会社の場合には、役員等の会社に対する損害賠償責任を取締役等による決議で免除することを定款に定めることができないことにも留意しなければならない（法426条）。加えて、会計限定監査役は、監査役設置会社の監査役と異なり、会社と取締役との間の訴え（法847条1項の株主代表訴訟を含む）における会社の代表になれないので（法386条）、会社を代表する者は株主総会の決議により選任することになる（法353条）。

会計限定監査役は、前述したように一定の範囲の報告徴収権限や調査権限を有しているが、是正権はなく、それは株主に委ねることとなるが、それを行うか否かは株主の自由である。報告徴収権や調査権を行使して、それに基づき適切な監査報告を作成する義務があるだけである。しかしながら、このような会計限定監査役の会社に対する責任及び第三者に対する責任は、正規の監査役と同等の責任を負うこととされている。特に法429条2項3号の監査報告の虚偽記載責任は会計限定監査役に軽微なミスをも許していないことに留意すべきである。なお、会計限定監査役は、「監査報告」でその責任の所在を明らかにする。

会計限定監査役の「監査報告」のひな型を示すと以下のとおりである。

会計限定監査役の監査報告書ひな型

平成〇年〇月〇日
〇〇〇〇株式会社
監査役 〇〇〇〇 殿 <small>(注イ)</small>
監 査 役 〇〇〇〇 印
監査報告書の提出について
会社法第389条第2項の規定に基づき監査報告書を作成しましたので、別紙のとおり <small>(注1)</small> 提出いたします。
以 上

監 査 報 告 書

平成〇年〇月〇日から平成〇年〇月〇日までの第〇〇期事業年度に係る計算書類及びその附属明細書に関して、本監査報告書を作成し、以下のとおり報告いたします。

なお、当会社の監査役は、定款第〇〇条に定めるところにより、監査の範囲が会計に関するものに限定されているため、事業報告を監査する権限を有しておりません (注ロ)。

1. 監査の方法及びその内容 ^(注ハ)

私は、取締役等から会計に関する職務の執行状況を聴取し、会計に関する重要な決裁書類等を開覧いたしました。また、会計帳簿又はこれに関する資料を調査し、当該事業年度に係る計算書類（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 ^(注2)）及びその附属明細書について検討いたしました。

2. 監査の結果 ^(注ニ)

計算書類及びその附属明細書は、会計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ものと認めます。

3. 追記情報（記載すべき事項がある場合） ^(注ホ)

平成〇年〇月〇日 ^(注3)

〇〇〇〇株式会社

監 査 役 〇〇〇〇 印

（自 署） ^(注4)

（出所）『全訂第3版 監査役監査資料集（上巻）』93頁（公益社団法人日本監査役協会、2012年）に基づき作成。

（注イ）監査役会を設置しない会社の場合、各監査役の監査報告書の内容をとりまとめた一つの監査報告書を作成し、これを株主に対して提供することも可能である。本送り状は、自ら作成した監査報告書を他の監査役に対し送付する場合を想定したものである。

（注ロ）監査の範囲が会計に関するものに限定する旨の定款の定めがある会社の場合には、監査報告書において、事業報告を監査する権限がないことを明らかにしなければならない（会社法施行規則第129条第2項）。

（注ハ）下記（注5）を参照。なお、会計監査人設置会社以外の会社の監査役には、みずから主体的に会計監査を行うことが要請される。会計監査に関して特別な監査事項がある場合には、とくにその監査の方法及びその内容を記載すべきである。

（注ニ）計算書類及びその附属明細書に関して、会計監査上指摘すべき事項があれば具体的に記載する。

（注ホ）次に掲げる事項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書類及びその附属明細書の内容のうち強調する必要がある事項については、追記情報として記載する（会社計算規則第122条第1項第4号及び第2項）。

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

（注1）本送り状は、監査報告書を書面により提出した場合を想定したものである。監査報告書を電磁的方法により特定取締役に対して通知する場合などにおいては、「別紙のとおり」とあるのを「別添のとおり」など所要の修正を行うこととなる。

（注2）「個別注記表」を独立した資料として作成していない場合には、「……当該事業年度に係る計算書類（貸借対照表、損益計算書及び株主資本等変動計算書）及びその附属明細書……」と記載する。「連結注記表」についても同様である（会社計算規則第57条第3項参照）。

（注3）監査報告書作成日は、法定記載事項とされていることに留意する（会社法施行規則第130条第2項第3号、会社計算規則第128条第2項第3号）。

（注4）監査報告書の真実性及び監査の信頼性を確保するためにも、各監査役は自署した上で押印することが望ましい。なお、監査報告書を電磁的記録により作成した場合には、各監査役は電子署名する。

（注5）「1. 監査役及び監査役会の監査の方法及びその内容」に関し、旧商法では監査の方法の「概要」の記載が求められていたが、会社法では「概要」ではなく、実際に行った監査について、より具体的な方法・内容の記載を要することに留意すべきである（会社法施行規則第129条第1項第1号、会社計算規則第128条第2項第1号ほか）。その意味で、さらに具体的に記載するならば、当期における特別な監査事項がある場合、例えば、監査上の重要課題として設定し重点をおいて実施した監査項目（重点監査項目）がある場合には、「監査役会は、監査の方針、職務の分担等を定め、〇〇〇〇を重点監査項目として設定し、各監査役から……」などと記載することが望ましい。

3. 第3段階 会計参与制度

会計参与は、会計限定監査役よりも責任が重いので、会計限定監査役として会計監査を経験・遂行した後に、就任することが望ましいというべきであろう。計算書類を作成しうる取締役が計算書類を作成することを前提として、会計参与が共同して作成するとしても、その内実は指導的機能を主とし、さらに批判的機能を発揮し、不正経理が行われていないことを確かめることが職務として妥当であろう。

ところで、会計参与と会計限定監査役の当該株式会社及び子会社に対する基本的調査権を検証すると下記のとおりその内容は基本的には全く共通である¹⁰⁸。

すなわち、会計参与は、いつでも、次に掲げるものの閲覧及び謄写をし、又は取締役及び支配人その他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（法374条2項柱書）、①会計帳簿又はこれに類する資料が書面をもって作成されているときは（同条同項1号）、当該書面、②会計帳簿又はこれに類する資料が電磁的記録をもって作成されているときは、当該電磁的に記録された事項を法務省令で定める方法により表示したもの（同条同項2号）、③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及び財産の状況を調査することができる（同条3項）。なお、係る子会社は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（同条4項）。

以上の規定と会計限定監査役の法389条4項・5項・6項の規定は、基本的に会計参与が会計限定監査役に置換された内容となっている。ということは、いわば権限関係から見ても会計参与は会計限定監査役の延長の実相を持っているといえよう。とは言っても会計参与は会計の専門家であるので、計算書類の作成については、指導的機能を発揮して、指導することには変りはないので、会計指導人、会計限定監査役の延長にあると言えるのである。そうであるがゆえに、全面的に会計参与が計算書類を作成しなければならないような段階では就任してはならないのである。

会計指導人から会計限定監査役、さらに会計参与への制度的進化は、関与先の実情・状況に応じて税理士と当該会社間でどの段階を選択するかを協議して決定すればよいが、会計参与の権限は取締役の計算書類作成への会計専門家としての同意権であるので、計算書類の信頼性はより高いと言わざるを得ない。会計参与が同意した計算書類でなければ、株主総会に提出することができないという現行法上の意義は会計参与の際立った特質である。

なお、計算書類の共同作成の意義につき、「行動指針」で計算書類に関する作成の第1次責任は取締役にあることを明確にすべきであろう。

上述した、会計指導人、会計限定監査役及び会計参与の制度は、実務的に有機的に連携した制度であるので、現行会社法のもとでも、法改正を経ずに実務界の協力で体系化し実現できる制度といえよう。会計参与は「会計参与報告」でその責任の所在を明らかにする。

¹⁰⁸ 会計参与に対して会計情報の報告請求権を有しているという点が異なる。ただし、会計限定監査役は、会計参与の職務の執行を監査する権限を有していない（法389条7項）。

第2節 会計参与の責任限定方法

1. 現行法上の会社に対する責任限定契約制度の維持

会計参与は取締役・執行役と共同して計算書類等を作成するという会社の業務執行機関であるので、会社に対して第1次責任を負うこととされている。これが監査役や会計監査人との責任の差異となっている。逆の観点からみると、取締役等と会計の専門家である会計参与との計算書類等の作成¹⁰⁹についての意見の一致がないと計算関係書類は法律上確定しないという強力な権限を会計参与は有している。

法が定める法的構造からすると、第1次責任は免れようもないが、会社法は会計参与の会社に対する損害賠償責任については、社外取締役、監査役、会計監査人と同様の損害賠償責任としている。

例えば、法425条（責任の一部免除）1項において、会計参与が職務を行うにつき善意でかつ重大な過失がないときは、賠償の責任を負う額から同項1号ハにおいて定める「最低責任限度額」を控除して得た額を限度として、株主総会の特別決議によって免除することができるとしている。会計参与の「最低責任限度額」は、社外取締役、監査役、会計監査人と同様の報酬等の2年分相当額とされている。

さらに、法426条（取締役等による免除に関する定款の定め）1項でも、会計参与は、社外取締役、監査役、会計監査人と同様の取り扱いになっており、法427条（責任限定契約）においても株式会社は、会社に対する任務懈怠による損害賠償責任につき、社外取締役、社外監査役、会計監査人と同様に会計参与においても、定款で定めた額の範囲内であらかじめ株式会社が定めた額と「最低責任限度額」とのいずれか高い額を限度とする旨の会計参与との契約を定款で定めることができるとされている。

ということは、法は計算書類等の作成の第1次責任は取締役にあることを示唆しているといえよう。

もっとも、社外専門家である会計参与の責任の一部免除を社外取締役と同列に扱うことについては立法論上疑義があることは先に詳述したところであるが、それ以外にも責任限度額を契約に委ねると、報酬等の額とセットで交渉されるおそれがあるとの指摘¹¹⁰もある。

しかしながら、会計参与制度の普及という政策論からは、会社に対する損害賠償責任の事前責任限定契約制度は維持されるべき規定であると考ええる。

2. 会計参与の会社に対する責任の解除制度の創設

かつて昭和56年改正前商法284条に「責任解除」の制度があった。これは、明治32年法律第48号にて制定された明治32年商法193条を嚆矢とした規定であった。

その明治32年商法193条（取締役および監査役の責任の解除）では「定時総会ニ於テ前条第1項ノ承認（注：計算書類の承認）ヲ為シタルトキハ会社ハ取締役及ヒ監査役ニ対シテ其責任ヲ解除シタルモノト看做ス但取締役又ハ監査役ニ不正ノ行為アリタルトキハ此限りニ在ラ

¹⁰⁹ 会計帳簿の作成は会計参与の職務ではなく、会社が作成した会計帳簿を計算書類を作成するために閲覧するという立場に立つが（法374条2項）、税理士として会社の求めに応じて会計帳簿の作成を行うことを法は妨げてはいない。

¹¹⁰ 江頭・前掲注（9）507頁・568頁。

ス」と規定されていた¹¹¹のを継受して、昭和13年法律第72号改正商法284条（取締役および監査役の責任の解除）では「定時総会ニ於テ前条第1項ノ承認ヲ為シタル後2年¹¹²内ニ別段ノ決議ナキトキハ会社ハ取締役又ハ監査役ニ対シテ其ノ責任ヲ解除シタルモノト看做ス但シ取締役又ハ監査役ニ不正ノ行為アリタルトキハ此ノ限ニ在ラズ」と下線のように一部改正された¹¹³。これは、定時株主総会による計算書類の承認後2年以内に別段の決議がなされないときは、取締役・監査役に不正の行為があった場合を除き、会社はその責任を解除したものとみなすこととするということである¹¹⁴。同時に、同法245条が新設され、同条1項4号において別段の決議は特別決議によると規定された。

昭和25年法律第167号改正で、取締役の会社に対する責任は、総株主の同意がなければ、免除することはできないという、現行会社法424条と同趣旨の規定が設けられた¹¹⁵が、284条はそのまま存置された。

しかし、昭和56年法律第74号改正で、取締役および監査役の責任の強化を目的として本条は削除¹¹⁶され現在に至っている。これにより、悪意の加害行為によるものを除いて、取締役・監査役の会社に対する責任の存続期間は、2年の除斥期間から10年の消滅時効期間（民法167条1項）に伸長したことを意味することになり¹¹⁷、責任は飛躍的に強化された。したがって、総会で会社の計算書類が確定しても取締役等の責任は時効消滅まで残ることになったのである。

かかる会社に対する法的責任について上記の明治32年商法の規定（2年という除斥期間の経過を待たない）を会計参与に対して復活することにより、会計参与の会社に対する損害賠償責

¹¹¹ 明治32年商法193条の立法理由は「責任解除は、取締役および監査役の責任についての利益衡量論に基づいて定められた、株主総会の計算書類承認決議という社団的意思表示の法定効果」（倉沢康一郎「取締役の責任解除規定廃止とその効果」商事法務919号55頁〔1981年〕）を確認する点にあった。責任解除の法的性質は、昭和13年改正前においては、会社の取締役及び監査役に対する損害請求権放棄の一方的意思表示と解されていたが、その後多数説はこれを計算書類承認決議の付随的な法的効果と解するようになった（倉沢康一郎「取締役及び監査役の責任の解除」上柳克郎ほか編集代表『新版注釈会社法（8）』93頁〔有斐閣、2002年〕）。これに対して、昭和13年改正法によって、責任解除の法的性質は変質したものとする近時の有力な見解は、「責任解除を決議の効果と解することは不当であり、2年の除斥期間の効果であって、総会での会社の計算の承認決議はその期間の起算点にすぎない」（大隅健一郎『会社法の諸問題（再増補版）』311頁〔有信堂高文社、1964年〕）とする見解である。

¹¹² 短期消滅時効または除斥期間の効果と解すべきであろう。（保住昭一「取締役の責任解除」法律論叢第39巻（1-3）合併号317頁〔1965年〕/倉沢・前掲注（111）「取締役の責任解除規定廃止とその効果」57頁）。

¹¹³ 昭和13年改正商法の立法理由は「取締役及び監査役の責任衡量論としては、株主総会の計算書類承認決議の法定効果として取締役等の責任解除を認めることは不都合であるけれども、急激な変革を避けるために2年以内に別段の決議（特別決議）がないときは、旧法を存続させる」（倉沢・前掲注（111）「取締役の責任解除規定廃止とその効果」56頁）という妥協策であった。

¹¹⁴ 昭和13年改正後の解除の法的性質は、計算書類承認の付随的效果と解する説と2年間の除斥期間あるいは時効期間の経緯により生ずる効果とする説に分かれていた（竹内昭夫『改正会社法解説（新版）』227頁〔有斐閣、1983年〕）。

¹¹⁵ 「これにより、責任解除制度を単なる立法上の妥協として把握することは困難な状況になった」（藤田康雄「取締役・監査役の責任解除規定削除の意義」月刊監査役166号20頁〔1982年〕）。

¹¹⁶ 削除された理由は、会計監査人の監査を受ける会社にあつては、原則として、計算書類の確定が取締役会になったことから、株主総会の権限が縮減されたことの代償としての措置である。とすれば、中小会社の場合には株主総会の承認決議によって計算が確定するので、大会社と異なり取締役・会計参与・監査役の責任の差異を認める余地があろう（倉沢・前掲注（111）「取締役及び監査役の責任の解除」95頁）。

¹¹⁷ 竹内昭夫『改正会社法解説（新版）』205頁（有斐閣、1983年）。

任、とりわけ、少数株主やM&Aにより株主となった親会社からの株主代表訴訟に対する精神的負担を軽減することを提言したい。

責任解除制度の削除は、昭和56年改正により大会社における決算確定権の総会から取締役会への移管に伴い措置されたものであるからである。そうであるならば、従来の計算書類の確定方式が残っている中小会社にあつては、本規定の削除はいかなる意味を有しているのかが問題となるからである¹¹⁸。当時の議論においても、小会社については適切な責任解除の規定を定める必要があるとの見解¹¹⁹もあつたように、会計参与は会計監査人設置会社でない会社における活用が予定されているので、計算書類の記載事項に関する責任の解除が、不正行為によるものを除いて、会計参与設置会社における計算書類の作成に関しては、総会の計算書類承認決議により、当然に責任解除の効果が生じることとなるからである。

会社に対する損害賠償責任は、中小会社にあつては経営者と支配株主が同一であることから当該会社からの損害賠償責任が追及される可能性は少ないと考えられる。むしろ考えるのは、M&Aにより子会社化した親会社株主からの株主代表訴訟やお家騒動に絡んだ非支配株主からの株主代表訴訟に限られるといえよう。

責任解除規定の復活により、経営全般について執行権を有し、経理担当者に対する指揮命令権を有している取締役と計算書類の作成について、適法・適正な計算書類を作成するための非常勤の内部機関である会計参与とを同列に扱う不合理性と株主代表訴訟から会計参与を解放できることになろう。

3. 会計参与の第三者に対する損害賠償責任の軽減措置

会計参与普及促進にあつた問題の所在は、会計参与の第三者責任に対する青天井の損害賠償責任にあるといえよう。そこで、対第三者責任についての法的軽減策について考察してみたい。

法429条は、次のような法構造を有している。

①法429条1項責任

会計参与はその職務を行うについて悪意又は重大な過失があつたときは、これによって第三者に生じた損害を賠償する責任を負う（法429条1項）。法429条1項の第三者責任は、悪意又は重過失があつたとき、すなわち会計参与が明確な計算書類の粉飾に加担をしたり、意図的に看過したときは、会計参与はこれによって第三者に生じた損害を賠償する責任を負う。任務懈怠による責任であり、悪意又は重過失があり、相当の因果関係がある場合には、無限の責任を負うことになる。

悪意又は重過失及び因果関係があることの立証責任は、損害を受けた第三者にあり、悪意又は重過失がないことの反証は会計参与側が負うこととなる。したがって、反証できなければ、会計参与は損害賠償責任を免れない。

¹¹⁸藤田・前掲注（115）15頁。

¹¹⁹倉沢・前掲注（111）「取締役の責任解除規定廃止とその効果」60頁。

②法429条2項責任

会計参与が計算書類等及び会計参与報告に記載し又は記録すべき重要な事項についての虚偽の記載又は記録をしたときは、これによって第三者に生じた損害を賠償する責任を負う（法429条2項）。さらに、かかる本条2項責任は、軽過失でも問題になり、相当の因果関係がある限り、無限責任を負う。

一般に損害賠償責任の立証責任は、請求者側にあるが、虚偽記載による責任の場合は、立証責任が会計参与側に転換されており、会計参与は虚偽記載に関して過失及び因果関係がないことを自ら立証しなければならない。虚偽記載の場合は会計参与が注意を怠らなかったこと、つまり過失がなかったことを証明しない限り、会計参与は損害賠償の責めを負うという会計参与側の責任の強化が図られている。損害を受けた第三者側が会計参与の立証に対する反証をすることとなる。この点が本条1項責任との大きな相違点である。

法429条1項の規定（改正前商法266条ノ3第1項）は、会社の役員等に対する個人的責任追及を容易にしたものであり、会社に対して契約上又は不法行為に基づく請求権を持つ第三者が、会社が倒産したことにより満足を得られない場合の責任追及に効果的な規定として裁判で多用されてきた¹²⁰。今後は、取締役とともに会計参与に対しても第三者から責任追及が行われる可能性があることは、すでに述べたところである。

かねてより法429条1項が想定する法的性格に関しては解釈が分かれていた。

一つは、不法行為特則説であり、本項を民法上の不法行為責任の特則として解する。すなわち、民法709条が不法行為者の故意・過失（重過失・軽過失を含む）を主観的要件とするのに対し、本項は軽過失による加害の場合には、取締役（会計参与）を免責させる規定であり、取締役（会計参与）の責任軽減を意図していると解する。したがって、民法上の不法行為責任との競合はなく、悪意・重過失はあくまでも第三者に対する加害について存することが必要とされ、取締役（会計参与）の不法行為により生ずる直接損害に限定して適用されるとする¹²¹。この説は、論理が一貫して明快であるが、第三者の犠牲において取締役（会計参与）の責任軽減を認めるのは本条の立法趣旨の理解が正当でないという批判がある¹²²。

これに対し、判例（最大判昭和44年11月26日民集23巻11号2150頁）および通説は、特別法定責任説といわれるものである。この説は、一般不法行為責任と区別して第三者を保護するために法によって特別に定められた責任であるとする考え方である。この考え方によれば、会計参与の第三者に対する損害賠償責任は、一般の不法行為責任の要件を満たしていれば、いずれの規定でも損害賠償請求ができることとなる。本判決の多数意見は責任の範囲は、直接損害・間接損害の両損害を含むとし、悪意・重過失は会社に対する任務懈怠について必要であるとした¹²³。会社デフォルト時における不法行為債権者の救済に有効に機能する考え方である。

¹²⁰早川勝「取締役の第三者に対する責任」酒巻俊雄＝尾崎安央編著『会社法重要判例解説』224頁（成文堂、第3版補正版、2009年）。

¹²¹下記に述べる判例（最大判昭和44年11月26日民集23巻11号2150頁）の少数意見である松田二郎裁判官の見解。

¹²²洲崎博史「取締役の第三者に対する責任の法意」江頭憲治郎外編『会社法判例百選』147頁（有斐閣、第2版、2011年）。

¹²³早川・前掲注（120）225頁。

従来の法429条1項の使われ方からすると、会計参与設置会社がデフォルトした際に会社債権者である金融機関から会計参与に対して損害賠償請求の追及が行われることが予想されるが、金融機関は自己責任が認められる自発的債権者であるので、債権者保護の考え方から強く保護すべき対象であるかについては今後とも議論すべき余地があろう。

本条1項責任は、会社に対する任務懈怠がない場合には、会計参与は損害賠償責任を負わないこととなる。したがって、「会計参与報告」の作成の基礎資料となる「会計参与調書」が重要な役割を演ずることとなる¹²⁴。

本条2項責任は、本条1項の悪意・重過失と異なり、責任軽過失でも損害賠償責任を負うことに特徴がある。会計参与が会計の専門家である以上、計算書類及びその附属明細書、臨時計算書類並びに会計参与報告に記載し、又は記録すべき重要な事項についての虚偽記載又は記録については、会計参与はその責任を逃れることは難しいといわざるを得ない。経営者と癒着せずに専門家として独立した公正な立場を堅持することをもって、精神的独立性を保持するという高い倫理観と専門的知見を発揮すれば、本条2項責任は本来、回避できると思われる。しかし、本条2項責任はうっかりミスをも許さない。さらに第三者とは、契約関係がないので合意による責任軽減はありえない。

したがって、法的措置でもって、責任軽減を図ること以外に手立てはない。そこで、第三者責任について、以下の3つの方法のうち、いずれかの規定を会社法429条2項2号に創設することを提言したい。

第1案 会計参与の社外性を重視して、第1項責任と同様に、悪意又は重過失がある場合に限り第三者に損害賠償責任を負うとする方法

第2案 全般的経営責任を負っている取締役等のみが負うこととし、会計参与については、免除する特則を設ける方法¹²⁵

第3案 民法426条（詐害行為取消権の期間の制限）に準じた2年の短期消滅時効の特則を法429条2項に設ける方法

実務に日々従事している税理士の視点からは、上記の選択肢のうち、会計参与については取締役の責任と区別し、上記第1案に述べたところの悪意又は重過失の場合に限り第三者に対する損害賠償責任を負うとする法429条1項の法理を本条2項責任にも適用することを提言したい。会計参与に関して法429条2項の但し書を削除し、立証責任が会計参与側に転嫁されているのを削除するのである。このような限定は、会計専門家としての相当程度の水準による注意義務を果たしていることが重要であり、取締役と共謀して粉飾に手を染めたり、取締役の不正経理を見逃したりしたときは、悪意又は重過失があるとして、第三者に対する損害賠償責任を負うのは当然であるからである。

¹²⁴東海税理士会「会計参与分析シリーズ第5回『会計参与調書』作成の必要性」東海税理士会報603号（2011年6月）。

¹²⁵藤原俊雄「会計参与制度-なぜ普及しないのか、その実態と改善方法-」ビジネス法務2008年9月号115頁。

また、会計参与（法429条2項2号）のみならず、監査役（会計限定監査役を含む）・監査委員（同条同項3号）、会計監査人（同条同項4号）の対第三者責任にも波及的に適用すべきかについては、会計参与が取締役・執行役と並び業務執行責任を負っているので責任追及がされ易いという観点から考察を加えたものであり、監査責任を負う者の議論は別稿に譲らざるを得ない。

実務上、掛売上の納品＝受取書控え・請求書の精巧な偽造は、「確認」という監査手続を、それも精査＝悉皆監査を行わない限り粉飾を見破ることは難しい。年度が経過すれば分析的手続としての売掛金の年齢調べで把握することも可能ではあるが、新規単年度における上記の偽造の把握は、新規口座全件につき、「確認」という監査手続を行わない限り、相当程度困難であると言わざるを得ない。したがって、会計参与が取締役の粉飾決算行為に加担するか、意図的に見逃し、あるいは専門家としての通常の善管注意義務を果たしていれば、簡単に見破ることのできる不正経理を見逃して、結果として虚偽の計算書類や会計参与報告を作成したような場合に限り、つまり、会計参与に悪意又は重過失がある場合に限り、法429条2項の責任を負うものとすべきであろう。

会計参与制度を普及するためには、会計参与に就任する者の第三者に対する損害賠償責任を軽減することが最大の懸案事項であるからである。

第3節 計算の公開制度としての商業登記所の創設と会計参与の役割

決算公告が形骸化していることは周知の事実であり¹²⁶、また、貸借対照表の要旨だけの公告が実現されたとしても効果の意味を見いだせない。

そこで株式会社は例外なく、計算書類等（会計参与設置会社は「会計参与報告」を含む）を商業登記所に届け出をしなければならぬとする措置を法制化すべきであろう。これにより、会計参与事務所での閲覧制度も、遵守されていない決算公告制度も不要となる。

上場会社を除く¹²⁷、すべての株式会社の計算書類と会計参与報告は、商業登記所にアクセスすれば有料で閲覧でき、ダウンロードすることができるようにする¹²⁸。

すでに「電気通信回線による登記情報の提供に関する法律（平成11年法律第226号：以下「提供法」という）」により、何人でもが、不動産登記情報、商業法人登記情報等を有料であるが閲覧・入手できるようになっている。すべての登記情報がコンピューター化されており、インターネットを利用して、一般利用者が自宅又は事務所のパソコンで居ながらにして登記情報を確認できる状況にある。「提供法」により一般財団法人民事法務協会が指定法人となって、事務を受託しており、手数料は税込1件あたり17円であり、それに法人登記情報であれば国に納付する登記手数料300円と合わせて397円の費用で入手できる。一時利用であれば、初期登録費用も不要であり、クレジット決済となっている。法人で継続的に情報を入手したい場合は、初期登

¹²⁶筆者は、会社法施行直後に、自ら経営する株式会社が決算公告を失念しているのに、過料制裁の判決を出してほしいと名古屋地裁非訟係りに申し出たが過料制裁はされなかった。理由は「民間人からの通知は責任を持ってないので受け付けない」とのことであった。

¹²⁷金融商品取引法に基づく有価証券報告書等の開示書類に関する電子開示システム（EDINET）により、すでに入手可能である。

¹²⁸ちなみに、昭和61年の商法・有限会社法改正試案の段階では、1通600円で何人にも公開されるという試算が行われた。

録費用として740円が必要であり、請求書による口座引き落としとなっている。

したがって、計算書類の電磁的閲覧等も不可能ではない。法務省の法改正への姿勢と財務省の予算措置が整えば、可能なのである。

問題は、計算書類の適正性の担保であるが、会計参与設置会社は会計参与報告（ただし、会計監査報告や監査役の監査報告と同様の定型化された様式にする）、会計限定監査役の場合には会計監査報告、会計指導人の場合には計算書類への決算付記¹²⁹をすることをもって担保する。これらも閲覧・入手できるものとする。

最低資本金規制等もなくなった現行会社法はこれから取引をしようとする者にも、会社債権者にも、自己責任をせまるものである。とするならば、すべての株式会社に計算書類の公開を強制すべきであろう。強制を忌避したいのであれば、合同会社へと組織変更すべきである（法743条～法745条）。有限責任である合同会社の計算の公開については、別の論稿に譲るが、少なくとも株式会社においては有限責任を享受する限り、計算の公開は避けられないものとする。

たしかに、中小会社の負担やグローバル化のなかでの国際的競争に考慮して、諸外国においても、いわゆる小会社の計算公開の特例があるが¹³⁰、それに倣う必要はないと思われる。敢えていうならば、有限責任会社である合同会社を公示不要とすればよいのではないか。個人保証主義・不動産担保主義の悪しき慣行が厚い雲のように中小会社の間接金融の状況を暗くしているわが国の中小会社金融の実態を断ち切り、中小企業を元気にしなければ、日本経済の再生は図れないであろう。そこにおいてこそ、計算書類の適正性を「保証」する会計参与の役割があるといえよう。

なお、法976条に規定する過料制裁はほとんど機能しておらず、旧商法の時代も取締役の任期満了に伴う重任の登記懈怠に対する過料がわずかに働いていたに過ぎなかった。これは、登記所から管轄地方法裁判所への通知制度（商業登記規則118条）があり、その手続が行われていたからであった。しかし、新会社法になってから、非公開会社の取締役の任期が最長10年になったので、従来わずかに生きていた過料の制裁は途絶えてしまった。非訟事件手続法の改正（平成23年法律第51号）後も同様である。とはいえ、平成28年5月以降は、会社法施行10年を迎えるので、取締役等の重任等の登記懈怠に対する過料制裁を復活すべきであろう。

しかし、登記所における計算書類の公開が実現すれば、会社本店所在地の商業登記所への計算書類等の届出違反をした場合には、商業登記規則118条を機能させて、法976条2号に準じて過料の制裁が可能となるのである¹³¹。なお、イギリスでは、計算書類の商業登記所への届出遅延には、民事罰として遅延期間に応じたスライド制の罰金を定めている。公開会社の場合には、3か月以内で500ポンド（約7万円）、1年超の場合は5000ポンド（約70万円）となって

¹²⁹ ドイツで税理士が行っている計算書類の利用者に向かって証明する信用制度法18条により行う「決算証明書」（ベシャイニング作成業務）と同様のものと考えてよい。（坂本孝司『ドイツにおける中小企業金融と税理士の役割』77頁以下参照〔中央経済社、2012年〕/坂本孝司『会計制度の解明』511頁〔中央経済社、2011年〕）。

¹³⁰ 森本滋『EC会社法の形成と展開』274頁（商事法務研究会、1984年）。

¹³¹ 稲葉威雄＝大谷禎男『商法・有限会社法改正試案の解説』別冊商事法務89号123頁（1986年）に「過料制度の改善」として「現行過料制裁の手続の不備を改善し、過料が本来期待されている抑止力を回復するためには、その手続を定めている非訟事件手続法の改正をも必要とするであろう。/そこで過料制度の改善については、非訟事件手続法の改正の可否とも関連して、なお、検討を進め、改善のための可能な施策を探究することとする」と記載されている。

いる¹³²。

ところで、次善の策ではあるが、会計参与設置会社にあつては、会計参与の事務所でのHPによる公示を認める法改正をすれば、追加的予算措置を要することなく、計算書類の公開が実現できるとも言えよう。

第4節 会計参与制度にかかるその他の実務上の改善提言

1. 株主名簿管理人に就任することによる「会計参与約款」の問題点の克服

「会計参与約款」の問題点については、すでに詳述したが、顧みるならば、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・謄写の請求があつた場合に、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・交付の請求にあつては、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。

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¹³³、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・交付の請求に応ずることができるものとし、会社はこれを了解する（同条8項）としている。

会計参与が会社と上記同条5項のように定めることは自由であるが、これによって株主・債権者が資格証明書の入手を義務付けられるわけではない。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らないからである。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の意義があるといえよう。

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、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言わざるを得ない。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書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、会計参与約款は会社法の規定に違反し、無効であると言わざるを得ない。

株主であるか否かの確認は、特に株券不発行が原則となつたがゆえに会計参与には困難であろう。

¹³² 吉田・前掲注（58）95頁。

¹³³ 社債券が発行されていない場合には（法676条6号）、社債原簿管理人（法681条）に会計参与が就任することも考慮されうることであり、少数数私募債の場合には社債管理者（法702条）に就任することも可能である。

しかしながら、その懸念は、会計参与が法123条に規定する「株主名簿管理人」に会計参与が就任することで解決されるのである。もちろん、定款に株主名簿管理人を置く旨を定めなければならないわけであるが、会計参与設置会社である旨の定款変更の際に、行えばよいことである。さらに、議論があることは承知のうえの話であるが、法427条（責任限定契約）にかかる定款の定め、さらに、監査役設置会社にする定款の定め¹³⁴も会計参与に就任する前に会社側と十分に話し合うべきである。

会計参与設置会社が社債を発行している場合も、社債券を発行しないこともありうるので、法643条に規定する「社債原簿管理人」にも就任すべきであろう。

2. 会計参与がよるべき「一般に公正妥当な企業会計の慣行」としての「中小会計要領」の意義と「会計参与の行動指針」の改訂の必要性

わが国で中小企業の会計が重要な課題として認識され¹³⁵、中小企業庁から、「中小企業の会計に関する研究会報告書」（以下「研究会報告書」という）が公表されたのは、平成14年6月であった。これが、日本で最初の中小企業の会計に関する本格的な研究成果であった。「研究会報告書」は、中小企業の会計の必要性について、次の3点をあげていた。①企業活動のグローバル化と国際会計基準の導入を背景に相当数の会計基準が導入され、中小企業にとっては過重な負担を引き起こすこととなった、②電磁的方法で計算書類が開示できるようになり、中小企業の開示情報についても、その作成基準を明確にする必要性が生じるようになってきた、③日本も欧米社会のような計算書類に関する争訟が増加することが予想されることから、係争事件に対する会計専門職の責任限定の画定手段が必要になってきた、というものであった。今から10年前の報告書であるが、今現在も通用するものである。この「研究会報告書」に対して、日税連は平成14年12月に「中小会社会計基準の設定について」を公表し、一方会計士協会は平成15年6月に『『中小会社の会計のあり方に関する研究報告』について』を公表した。このためダブル・スタンダード論とシングル・スタンダード論というある種の制度的混乱に陥る状況が生じることとなった¹³⁶。

その後、このような状況を打開するため、平成17年8月に、会計士協会・日税連・日本商工会議所・企業会計基準委員会から、「中小会計指針」が公表された。その目的は①中小企業が計算書類を作成するにあたり、拠ることが望ましい会計処理や注記等を示すものであること、②新会社法で創設された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

¹³⁴ 取締役の職務の執行、特に不正経理の重大な事実を発見したときの備えとして、業務監査権限を有する監査役に報告すればよいからである。監査役設置会社・監査役会設置会社・委員会設置会社でない場合には、すべての株主に遅滞なく報告しなければならないからである（法375条）。また、会計参与が番犬機能から猟犬機能を担うことも期待されていよう。

¹³⁵ 中小会社の会計に関する基準を作成すべきだという議論はわが国独特のものではない。大会社の企業活動のグローバル化と会計基準の国際的調和化を背景に、会計基準は質的にも量的にも拡大の一途をたどり、それは、グローバル展開する企業の財務報告の国際的比較可能性を確保するためのものである。しかし、中小会社にとっては、「会計基準過多」の問題を深刻化させている。そこで世界的に「中小会社向けGAAP (generally accepted accounting principles)」の議論が活発に行われるようになり、IASB（国際会計基準委員会）も「中小会社会計基準に関する予備的見解」を公表して、国際的な「中小会社向けGAAP」の策定に向けた取り組みを開始した（武田隆二編著『中小会社の会計指針』257頁〔中央経済社、2006年〕）。

¹³⁶ 河崎照行＝万代勝信編著『中小会社の会計要領』7頁（中央経済社、2012年）。

が適当な会計の有り方を示すものであることとされた。

日税連でも、「中小会計指針の適用に関するチェックリスト」を作成し普及に努力してきたが、「中小会計指針」は大企業向けの会計基準である企業会計基準を要約し簡素化したものであり、中小会社にはその負担が重く、普及状況は芳しいものではなかった。

そこで、中小企業庁は平成22年2月に「中小企業の会計に関する検討会」を立ちあげ、同年9月に「中小企業の会計に関する研究会・中間報告書」（以下「中間報告書」という）を公表した。一方、企業会計基準委員会は平成22年3月に「非上場会社の会計基準に関する懇談会」を設置し、同年8月に「非上場会社の会計基準に関する懇談会・報告書」を公表するに至った。両報告書の結論は、中小企業の会計について、新たな会計ルールを策定すべきであるというものであった。

平成23年2月に中小企業庁と金融庁の共同事務局、オブザーバー法務省のもとで、中小企業団体・税理士・会計士・金融関係団体等が主体となって設置された「中小企業の会計に関する検討会」及び「同WG」は、中小企業の成長に役立ち、金融機関等の利害関係者と繋がるツールとしての新たな会計ルールの検討を1年かけて行い、平成24年2月に「中小会計要領」が公表されるに至ったのである。

「中小会計要領」の公表は、端的に言って、平成14年に公表された「研究会報告」への原点回帰であるといつてよい。「中小会計要領」は中小企業の実態に即した会計ルールであり、中小企業の属性に則して、取得原価主義、企業会計原則および法人税法等を尊重した会計基準が、その具体的内容をなしている¹³⁷。

そこで、会計参与が計算書類等を作成するにあたり、「中小会計要領」がその従うべき「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」（法431条）になりうるか、すなわち、法432条において、「株式会社は会社計算規則で定めるところにより、適時に、正確な会計帳簿を作成しなければならない」と規定され、会社計算規則3条において、会社計算規則の解釈及び適用に関しては、「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斟酌しなければならない」と規定されているが、「中小会計要領」が「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」になりうるのかについて考察する。

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と解される。

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」とは異なる表現になっている。また、現行商法19条においても、商人一般の規定として同様に「従う」と規定されている。

しかし、会社計算規則3条では「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、下位法規で中小会社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表現であ

¹³⁷河崎 = 万代・前掲注 (136) 13頁。

ると理解したい。

「中小会計要領」は、上場会社及び上場会社以外の金融商品取引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¹³⁸、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¹³⁹。

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をしていたのとは異なり、開放系の考え方を採用している。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えよう¹⁴⁰。

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¹⁴¹。次に、「中小会計要領」が「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」のなかでの位置付けに関する資料を掲示して、考察の締めくくりとしたい。

¹³⁸大杉謙一「会計参与制度と中小会計要領」税研163号40頁（2012年）。「ワーキング・グループでは、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」。

¹³⁹これに対し「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く、したがって、会計参与設置会社は、引き続き中小会計指針に準拠することとなる。」という見解もある（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163号47頁〔2012年〕）。

¹⁴⁰河崎照行ほか「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」『TKC会報』2012年6月号別冊5頁〔弥永真生発言〕。

¹⁴¹河崎ほか・前掲注（140）6頁〔弥永真生発言〕。

「中小会計要領の位置」づけ

区分	会社数	連結	単体
上場会社	約3,600社	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; text-align: center;"> 国際会計基準の 任意適用 日本基準 </div>	<div style="border: 1px solid black; padding: 10px; text-align: center;"> 日本基準 </div>
金商法開示企業(①) (上場会社以外)	約600社		
会社法大会社(②) (上場会社及び①以外) (資本金5億円、又は負債総額 200億以上)	約12,000社 から上場会社、①に含ま れるものの数を除く	<div style="border: 1px solid black; padding: 10px; text-align: center;"> 作成義務なし </div>	<div style="border: 1px solid black; padding: 2px; text-align: center;"> 中小指針 </div>
上記以外の株式会社 (上場会社、①及び②以外)	約260万社 から上場会社、①、②に含 まれるものの数を除く		<div style="border: 1px solid black; padding: 2px; text-align: center;"> 中小会計要領 </div>

(出所) 非上場会社の会計基準に関する懇談会資料、企業会計審議会資料を基に作成¹⁴²。

3. 会計参与の交代時における「会計参与報告」等の引き継ぎと開示義務継続の明確化

会計参与の交代時の計算書類等・会計参与報告は次の会計参与に引き継ぎ、被交代会計参与が開示義務を継続すべきであろう。

「会計参与の行動指針」の「備置き、開示にあたっての行動指針(1)③」では、会計参与が解任された場合には、計算関係書類及び会計参与報告の備置期間である5年を経過する前であっても直ちに備置き、開示義務を負わなくなるとし、任期満了あるいは辞任した場合には、新しい会計参与が就任するまでは備置き、開示義務を負うとあるが、会計参与制度の法的理念を考慮すれば、解任の場合にあっても、少なくとも債権者には、開示すべきであろう。

第5節 会計参与制度にかかるその他の法制上の改善提言

1. 「会計参与報告」にかかる改善

会計参与報告は会計参与の業務責任を明らかにする報告である。したがって、株主総会に提出されるべきものであり、さらに本来は計算書類と共に商業登記所に提出して公開されるべきものであり、また、現行法のように会計参与の事務所でのみ備置されるものではなく、会計参与設置会社にも備置されるべきであろう。ただし、総会に提出され株主に交付開示されるものについては、会計監査人の「監査報告」と同様のA4用紙1枚～2枚に記載されるような定型化した書類にし、会計監査人が作成する「監査調書」に近いものであるところの現行の「会計参与報告¹⁴³」は、「会計参与調書¹⁴⁴」と名称を変更して、「会計参与調書」のみは会計参与の事務所

¹⁴²河崎=万代・前掲注(136)224頁。

¹⁴³会社法施行規則102条に「会計参与報告」に記載すべき内容が規定されているが、特にその4号には「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」を記載するとあり、検証作業の経過を記載することになる。これは同時に任務を懈怠していない裁判上の証明・証拠にもなるが、「監査計画及びこれに基づき実施した監査の内容並びに判断の過程及び結果を記録」(監査基準一般基準5)した監査調書と同様の内容といえよう。

¹⁴⁴東海税理士・前掲注(124)にも、「会計参与調書作成の必要性」という記事が掲載されている。筆者の意見と同意見である。日税連が公表(平成19年6月)している「会計参与制度の手引き 附録」にも「会計

にて保管することとしたらどうか。なお、「会計参与調書」については「会計参与の行動指針」にて、明定にすべきであろう。

「会計参与報告」は専ら計算に関するものであるはずであるが、会社計算規則に定められておらず、会社法施行規則に定められている（会規102条）。その根拠は、法374条（会計参与の権限）1項にあるが、この取扱いは、会社法上は類似の定め方をしている監査役の監査報告（計規122条：会計監査人設置会社以外の監査役の監査報告）や会計監査人の会計監査報告（計規126条）とは全く違う異例のものとなっている¹⁴⁵。

ところで、実務の観点からいうと、先に述べたように現行の「会計参与報告」は記載事項が多く分厚いものとなる。というのは、特に争いになったときに問題となると予想される会社法施行規則102条4号「計算関係書類の作成に用いた資料その他計算関係書類の作成の過程及び方法」並びに8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」について、会計参与が善管注意義務を果たしたと証明できる程に記載しなければならないとすると、相当程度詳細に記載しなければならないからである。それは、会計監査人の作成「監査調書¹⁴⁶」または監査役の作成する「監査調書」・「監査メモ¹⁴⁷」に近いものとなり、株主総会に提出されるようなものではない。総会には、「監査報告」や「会計監査報告」のような定式化したものであることが利用者の判断ための利便性にも望ましいのではないかと思われる。

なお、会計監査人に「監査調書」の所有権があるのと同様に、創設を提言するところの「会計参与調書」は会計参与に所有権があり、前任会計参与が後任の会計参与に事務引き継ぎを行うときなど必要に応じて開示¹⁴⁸、また裁判において証拠書類として開示されるべきものである。また、「会計参与報告」はその保存年限は現行5年とされているが、損害賠償責任の消滅時効10年に合わせるべきであろう。

そこで試案であるが、「会計参与報告」について示すと次のようになろう。

この試案の特徴は、前述した会社法施行規則102条4号の一部である「その他計算関係書類作成の過程及び方法」を省いたこと、及び同条上8号「計算書類の作成に際して取締役等と協議した主な事項」を省いたこと、並びに「中小会計要領」に準拠しているところである。

参与期中（月次）職務実績」記録簿が明らかにされており、「会計参与調書」ともいえるものである。

¹⁴⁵ 稲葉・前掲注（1）561頁。

¹⁴⁶ 会計監査人（監査基準では「監査人」という）が作成している「監査調書」は会社法施行規則及び会社計算規則には法定されていない。旧監査基準では、監査実施準則8で「監査人は、監査の実施とその管理を行うため及び次期以降の監査の合理的な実施を図るための資料として監査調書を作成しなければならない。監査調書はまた、監査人が職業的専門家としての正当な注意をもって監査を実施し、監査報告書を作成したことを立証するための資料となる。したがって、監査調書は、完全性、秩序性、明瞭性その他要件を具備しなければならない」と規定されていた。現在は、企業会計審議会平成23年3月26日公表の「監査基準」の第2一般基準5に「監査人は、監査計画及びこれに基づき実施した監査の内容並びに判断の過程及び結果を記録し、監査調書として保存しなければならない。」と規定されている。これを根拠として、日本会計士協会監査基準委員会が作成した監査基準委員会報告230（平成23年12月22日報告書第45号）にて「監査調書」について詳細が規定されている。

¹⁴⁷ 監査役が作成する「監査調書」「監査メモ」は法定されていないが、監査役が善管注意義務を果たして職務を遂行している証拠になるものであり、公益社団法人「日本監査役協会」がそのひな形を提供している。

¹⁴⁸ かかる場合には、税理士・会計士としての法的守秘義務は解除されるべきである。

株主総会に提出される「会計参与報告」試案

平成××年××月××日

会計参与報告

甲 株式会社

会計参与 ○○○○ 印

私は、会社法第374条に基づき、下記のとおり甲株式会社の会計参与報告を行う。

記

1. 合意した事項

私と甲株式会社は、会計参与の職務の実施に関して、合意した事項は次のとおりである。

- (1) 甲株式会社は私に対し、計算関係書類作成のための情報を適時に提出し、私は会社の業務、現況を十分理解して取締役と共同して計算関係書類を作成すること。
- (2) 会社は取締役申述書（取締役が法規を遵守し、会社の組織体制を維持確立する責任と会計帳簿を作成する責任を有していること、取締役が採用した会計方針、計算関係書類の作成に必要な資料を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明記した書面）を私に提出すること。
- (3) 私が計算関係書類の開示をした場合、甲株式会社に対して開示請求をした株主・債権者の氏名・名称を通知すること。
- (4) 私が業務上知り得た会社及びその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。

2. 私が甲株式会社の取締役○○○○氏と共同して作成した書類

私が甲株式会社の取締役○○○○氏と共同して作成した書類は、甲株式会社の平成×年×月×日から平成○年○月○日までの第×期事業年度の計算関係書類である。

3. 計算関係書類作成のための基本となる事項

(1) 会計処理方法に関する事項

私及び取締役○○○○氏とは、計算関係書類作成にあたって「中小企業の会計に関する基本要領」（以下「中小会計要領」という）に基づいて作成している。

- (2) 計算関係書類作成のために採用している会計処理の原則及び手続並びに表示方法は次のとおりである。

イ 資産の評価基準及び評価方法

棚卸資産：原則として取得原価で計上し、評価基準は原価法又は定価法によっている。

評価方法は最終仕入原価法によっている。

有価証券：原則として、取得原価で計上し、売買目的有価証券は、時価で計上している。

有価証券の評価方法は時価があるものは時価法、時価のないものは総平均法による原価法によっている。

ロ 固定資産の減価償却の方法

建物：定額法

その他の有形固定資産：定率法

無形固定資産：定額法

ハ 引当金の計上基準

貸倒引当金：債権の回収可能性に基づき計上

賞与引当金：賞与の見積額のうち、当期の負担に属する金額に基に計上

退職給付引当金：期末における自己都合退職時の要支給額を基に計上

- ニ 収益及び費用の計上基準：収益は実現主義により、費用は発生主義により収益に対応させて計上している。
- ホ その他の重要な事項
車両運搬具のリースは、賃貸借として取り扱っている。
4. 計算関係書類作成に使用した資料
計算関係書類の作成に当たって用いた資料は、次のとおりである。
- (1) 総勘定元帳とその関連帳簿
請求書・領収書綴り（自平成××年××月××日 至平成××年××月××日）
 - (2) 商品販売に関する契約書
 - (3) 固定資産購入の契約書とその関連書類
5. 計算関係書類の作成のために用いる資料が著しく遅滞して作成された事実、また、重要な事項について虚偽の記載がなされていた事実及びその理由
該当する事実はない。
6. 計算関係書類の作成のために必要な資料が作成されていなかった事実又は適切に保存されていなかった事実及びその理由
該当する事実はない。
7. 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
不良債権の有無・簿外の債務について報告を徴収した結果、これらについては適切な処理が行われており、また簿外債務についてもないとの回答を得た。
- 以上。

次に「会計参与調書」について考察する。

参考となるのは、日税連が作成した「会計参与制度の手引き 附録」、会計監査人の作成する「監査調書」のひな形、日本監査役協会が作成した監査役の作成する「監査調書」・「監査メモ」のひな形である。また、「会計参与調書」は、後日のために適正に業務を遂行した軌跡が証拠化される書類であることを自覚しつつ作成するものである。

「会計参与調書」は、「永久調書」と「年度調書」に分けて作成するのがよいであろう¹⁴⁹。「永久調書」とは、会計参与に就任した前後に作成し、会計参与就任中、継続的にメンテナンスするものである。「年度調書」は各事業年度で発生した重要事項、質問に対する回答事項、業務手続と所見を将来問題が発生した場合に備えて記述をするものである。具体的には、計算関係書類作成の過程及び方法並びに計算書類の作成に際して取締役等と協議した主な事項を記載するものである。

「永久調書」は、会計参与設置会社の概要を文章化したものである。「会計参与の手引き 附録」の3頁にある「会計参与受託のための事前調査」がそれにあたるといえよう。

「年度調書」は、会社法施行規則102条4号の一部である「その他計算関係書類作成の過程及び方法」及び同条8号「計算書類の作成に際して取締役等と協議した主な事項」並びに「会計参与報告に記載されなかった事項（会計参与報告には、重要要点に絞って簡潔に記載すべき

¹⁴⁹東海税理士会・前掲注（124）。

である)」を重点に、さらに①提供を受けた会計関係書類一覧表、②代表者から相談を受けた事項・聴取した事項の詳細、③経理担当者に会計処理の現況を聴取した内容、④計算関係書類作成に関して協議した事項・指摘事項と訂正事項の詳細、⑤その他入手した資料、⑥会計帳簿・証憑書類の保管状況の確認記録、⑦試算表を精査した所見、⑦会社訪問時に気づいた異常事項等その他の記録からなる。善管注意義務を果たしていることを記録しておくものである。

次に示すものは「永久調書」の一例である¹⁵⁰。

会計参与が作成する『会計参与調書（「永久調書」）』試案

項目	記載欄	チェック欄	備考（チェックポイント等）
(1) 会社の概況			
①会社名			
本店所在地			
支店所在地			
代表者名			
創業年月日			
②事業内容			公序良俗に反する事業を行っているか
③株主構成			犯罪者、暴力団構成員及びそれらと関係ある者がいないか
④役員構成			犯罪者、暴力団構成員及びそれらと関係ある者がいないか
⑤従業員含む組織図			ない場合はその場で作成
⑥業界の評判			同業者、取引先、金融機関等からマイナス風評がないか
⑦主要取引先名			
取引金融機関名			
⑧許認可事業の場合は許認可取得の年月日			
⑨過去3期分の申告書・決算書			

¹⁵⁰ 日税連「会計参与の手引き 附録」3頁「会計参与受託のための事前調査」を基に作成。

⑩前期計算書類を「中小企業の会計に関する指針」の適用による数値に置換え作成			
(2) 内部事項			
①顧問税理士の有無			顧問税理士がいる場合は会計参与不就任の理由
②経理責任者の役職と件減			役員の勝手な資金引出しがないか
③経理担当者の能力			簿記会計の知識と経験年数
④資金繰りの状況			資金繰り予定表の作成の有無
⑤財務に係る内部統制の状況			内部統制システムの有無及び運用状況
⑥従業員の平均勤務年数			従業員の採用・退職が頻繁でないか
(3) その他任意に項目を作成して記入			

2. 会計帳簿記帳義務違反に対する制裁措置の創設と会計参与の法的安定性の確保

ドイツではEC指令に調和するために1985年に「会計指令法」が公布され、その中に、イギリスが1948年会社法の第149条に有史以来初めて確立した商法上の大原則である「真実かつ公正な外観」(a true and fair view)を「ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild」という表現で採用した。フランスでも1983年に「調和化法」によって「a true and fair view」を「image fidele」との用語で商法9条に採用した¹⁵¹。加盟国はこの原則を商法上の、したがって会計処理上の基準として採用するかどうかで10年間の論争を行い、結論として採用に踏み切り、この原則の立法化をEC指令第4号の前文でうたっている¹⁵²。加盟各国はこの指令を受けて、この原則を各国で法律化したのである。

また、EC指令第4号は、その51条3項によって正しい記帳と決算財務諸表を作成しなかつ

¹⁵¹坂本・前掲注(129)『会計制度の解明』97頁。

¹⁵²山口・後掲注(153)186頁。

た会社に対しては、加盟国の国内法に刑罰規定を設けるように指示をした¹⁵³。加盟国12か国はこの指令を受けて一斉に刑罰規定を整備したのである。イギリスはEC指令を受けて1989年会社法改正において、記帳義務違反に対して懲役刑又は罰金刑を創設した¹⁵⁴。

一方租税法の分野でも、アメリカは内国歳入法第7201条により、虚偽の記帳又は財務諸表の作成を行って税を免れんとする者は、10万ドル、法人の場合は50万ドル以下の罰金または5年以下の懲役又は併科と定めており、イギリスは租税管理法の第20BB条及び98条とにより、3000ポンド以下の罰金又は2年以下の懲役又は両罰の併科と定めており、フランスは国税通則法第1741条により25万フラン以下の罰金又は5年以下の懲役又は両罰の併科としている¹⁵⁵。ドイツも国税通則法に刑罰の規定を設けている。

しかるにわが国では、会社法に過料制裁を科すだけの規定があるのみであり(法976条7号)、かつ過料制裁の実例はない。わが国においても会社法上さらに法人税法上に記帳義務違反の刑罰規定を設け、粉飾や逆粉飾に対して確固たる厳しい国家意思を表記すべきであろう。正しい会計記帳があって初めて中小会社の計算書類(決算書)の適正化を推進するベースができるからである。これによって、会計参与の責任の法的安定性が確保できることになるだろう。

3. 会計参与の開示する計算書類等を巡る法的整備

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¹⁵⁶。会計参与は、作成した計算関係書類(会社成立日の貸借対照表¹⁵⁷、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(法374条1項)。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(会規162条2号)。なお、成立日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とされているが(法378条1項)、同条1項各号に掲げる計算書類等は限定列举であるのか、例示列举であるのかで判断は異なるが、限定列举であると解するとするならば法の欠陥と言わざるを得ない。

4. 親会社株主保護と計算書類・会計参与報告の閲覧にかかる裁判所の許可制度の改善

会計参与設置会社の親会社株主は、その権利を行使するために必要があるときは、裁判所の許可を得て、計算書類等・会計参与報告の開示・閲覧を請求するとされている(法378条)。しかしながら、親会社株主が子会社の役員を直接追及できる多重代表訴訟の制度化を控えて、裁判所の許可は不要とすべきであろう。会計参与法制ではないが、親会社社員の子会社の取締役会議事録の閲覧等も裁判所の許可(法371条5項)の要否等も検討すべきである。これは、法125条(株主名簿の備置き及び閲覧等)4項、法433条(会計帳簿の閲覧等の請求)、法442

¹⁵³ 山口幸五郎編『EC会社法指令』318頁(同文館、1984年)。

¹⁵⁴ 記帳義務を果たしていないと1日あたり10ポンドの罰金である。

¹⁵⁵ 村山・前掲注(76)33頁〔飯塚毅国会参考人発言〕。

¹⁵⁶ 相澤哲ほか編著『論点解説新会社法』387頁(商事法務、2006年)。

¹⁵⁷ 株式会社は会社成立日の貸借対照表、いわゆる開始対照表を作成しなければならないとされているが(法435条1項)、会計参与が作成すべき計算書類に会社成立日の貸借対照表は含まれていない(法374条1項)。

条（計算書類等の備置き及び閲覧等）4項も同様である。

親会社を支配株主として有する子会社については、特に両会社が完全親子会社関係にある場合には、子会社の取締役や監査役、会計参与に任務懈怠責任が生じていたとしても、両会社の取締役や監査役は親会社出身者によって占められていることが多いため、親会社による責任追及がされにくい。このことから、親会社の株主が当該親会社を代位して行う子会社の役員等に対する株主代表訴訟を多重代表訴訟制度の導入が検討されているのである。

多重代表訴訟が有効的に機能するためにも、裁判所の許可を得て、計算書類等・会計参与報告の開示・閲覧を請求するという法371条5項の規定は削除すべきであろう。

5. 会計参与の子会社調査における当該子会社の拒否権の排除と会計参与の兄弟会社調査権の創設

法384条(会計参与の権限)3項において、会計参与はその職務を行うため必要があるときは、会計参与設置会社の子会社に対して会計に関する報告を求め又は会計参与設置会社若しくはその子会社の業務及び財産の状況を調査することができることとされているが、当該子会社は、正当な理由があるときは上記の報告又は調査を拒むことができると規定されている。今次予定されている多重代表訴訟制度の創設の動向からも、会計参与の調査に対する子会社の拒否の正当事由については、本規定を置く意義が見つからない。親子会社法制の整備の一環として、検討すべき事項であろう。

このように、会計参与は会計参与設置会社の子会社調査権を必要があるときは有しているが、会計参与設置会社の兄弟会社についても、必要があれば業務及び財産の状況を調査することができるようにすべきであろう。特に中小会社でも会社組織再編行為は頻繁に行われており、法人税法においてもグループ法人課税制度が中小会社を含むすべての会社に強制適用されることになったこと、選択適用であるが、連結納税制度が整備され、中小会社でも制度採用を検討する会社も増えてきているからである。

6. 会計参与が出席すべき決算取締役会の決議の省略制度の改善

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、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¹⁵⁸ 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え、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

¹⁵⁸ 浜田道代「会計参与」落合誠一編『会社法コンメンタール8』379頁（商事法務、2009年）。

も異議を述べないことを要件とすべきである¹⁵⁹。

7. 会計参与制度の株式会社への強制設置と計算の公開

EU諸国においても、中小会社の会計基準が策定され、計算の公開及び外部監査につき「小会社に対する特例」が設けられている。わが国においても中小株式会社の計算の公開と計算書類の適正性担保の制度の確立に資する会計参与制度が設けられたが、任意の制度として誕生したこともありその普及は進んでいない。小さく生んで大きく育てるという立法政策の意図があることを期待する。

計算の公開と適正性の担保制度はリンクすべきであるので、株式会社を名乗るならば、必ず会計参与を置かなければならず、計算の公開（商業登記所又は会計参与事務所での公開）が望ましいと考えている。必ずしも小会社を公開除外とする方向にあるEU諸国の例による必要はない。

しかし、次善の策として、小会社には会計参与を置かないことができるとし、また計算の公開も免除するという方策も妥協案としてありえよう。

EC指令では、小会社の定義を、①総資産基準（3,438,000ユーロ）、②総売上高基準（6,875,000ユーロ）、③年間平均従業員数基準（50名）のうち、基準を超えないものが2つ以上ある会社を小会社として、小会社には、外部監査と登記所での計算書類の公開を免除している¹⁶⁰。日本円に換算すると、総資産基準は約4億円、総売上高基準は約8億円である。

わが国の財産評価基本通達（昭和39年4月25日直資56・直審（資）17、最終改正平成24年3月2日課評2-8）によれば、総資産価額基準で卸売業7000万円未満、小売・サービス業で4000万円未満、それ以外の業で5000万円未満とされ、従業員基準で5人以下、取引金額基準で卸売業2億円未満、小売・サービス業で6000万円未満、それ以外の業で8000万円未満とされ、総資産基準と従業員基準のいずれかに該当し、取引金額基準にも該当すれば、小会社とされている。

また、かつての会計調査人の場合には、資本金3000万円以上または負債総額3億円以上の約123500社に強制されることが予定されていた。

以上のことから、わが国会社法においても小会社概念を明確にして、会計参与は任意設置であるとする方策を考えたい。中会社が会計参与、大会社は会計監査人という棲み分けをすることも考えられよう。会計参与の強制設置の対象株式会社、つまり会計参与に就任し得る税理士等の人員を考慮して、中会社が10万社～50万社程度（1人あたり、5社程度就任）に収まるように基準を調整するのはどうであろうか。

会計参与設置会社に該当すれば、金融機関が融資の際に経営者の個人保証を求めないとすば、会計参与設置会社に移行する強烈なインセンティブになろう。また、中小会社の計算書類の適正性の信頼度は、はるかに高まるに相違ない。こうしたステップを経て、すべての株式会社に順次、会計参与を設置するという工程表を作成し、わが国の中小企業金融の円滑化および起業の促進並びに起業家として再チャレンジできる起業風土を日本に根付かせたい。それにより、

¹⁵⁹ 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』48頁（中央経済社、2011年）。

¹⁶⁰ 中小企業庁・前掲注（59）54頁。

わが国の中小株式会社が「真に有限責任を享受する」物的会社に成りうるのであり、「偽りなき計算書類」の公開により、貸手責任論の土壌も耕されるのである。

おわりに—会計で中小企業を強くする会計参与制度の展望—

会計参与制度の誕生は難産ではなかったが故に、十分な議論がなされずに法制化されたことは否めない事実である。会計参与の法的負担が過大であることの巧拙が立法過程で十分議論されたという情報は伝わっていない。会計参与の第三者に対する損害賠償責任の過大さが制度の普及を拒んでいるのは、残念ながら事実である。

日税連と会計士協会が作成した、「会計参与の行動指針」によって善管注意義務を果たして任務を遂行すれば責任追及、特に第三者からの青天井の損害賠償責任の追及を受けることはないのであるが、巷では精神的恐怖感で会計参与に就任することを拒む傾向にある。筆者の経営する税理士法人にも10名を超える税理士が所属しているが、クライアントから会計参与受け入れの内諾を受託しても、会計参与になることを忌避する言葉を聞く。

このような、ある意味でビジネスチャンスであり、適正な計算書類の公開につながる制度創設であるにもかかわらず会計参与制度が普及しないのは残念である。会計参与が多くの中小会社の計算書類の適正性担保の担い手になり、中小企業金融の円滑化に資することができることを期待したい。会計で中小企業を強くするその担い手がまさに会計参与なのである。

上場企業のように、会社経営者が金融機関の連帯保証人とならないような、また経営者の家屋敷が金融機関の担保に提供されなくとも、信頼できる計算書類等に対する与信をもってして、金融機関が中小企業に金融という血液を供給することを祈念したい。そこに、会計参与の果たす役割があるといえよう。可能であるならば、会計参与設置会社への金融機関の融資の際に、少なくとも経営者の個人保証を要しないという有限責任・物的会社としての地位を会計参与設置会社が実質的に得ることを望むものである。

ともあれ、会計参与制度の推進を通して中小株式会社の計算書類の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の保証主義から脱却し、計算書類や事業計画、経営者の人格識見・能力を基として融資をする姿勢に進むことを期待したい。会計参与制度は、それらの一步前進をはかることに寄与するものでなければならない。真の有限責任型中小企業への移行にあたっては、計算書類の適正性に対する信頼の保証が必要であり、このために会計参与制度が創設されたと言っても過言ではない。

このように、中小株式会社の計算書類につき、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国家資格を有する登録した会計専門家が、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のである。

また、株式公開を指向するベンチャー企業の公開準備として、その後の会計監査人監査の露払いとしてのニーズもあろう。

計算書類の正確性・適正性を図るとの社会からの要請を、会計参与制度の推進だけでできるとの過度の期待は禁物である。あくまでも取締役経営者、経理担当者の正しい計算書類を作成するという高い倫理観が最も重要であり、会計不正を防止する財務にかかる内部統制システムの構築も重要である。

正確な計算書類作成と計算の公開によって、株主・債権者等の利害関係者からの信頼を獲得できるということ、そして「会計」で会社を持続的に強くすることができるということを啓蒙する使命を、会計参与は有しているのである。

この新しい制度に対し、批判的視点を持つことは有用であり、会計参与制度が社会の要請に応えるために創設されたのであれば、デメリットがあれば運用論、解釈論、あるいは立法論で対応することが望ましいといえよう。

最後に税理士法33条の4に規定されている「書面添付制度」と会計参与の役割に触れて筆を置きたいと思う。

書面添付制度は1956年に税理士法に創設された制度であるが、当時は、添付書面がある場合には、更正処分前に税理士の意見聴取をする制度に止まっていた。1980年に他人が作成した申告書についても書面添付ができることに改正され、2001年の税理士法の改正によって、「税務調査にあたり書面の記載事項について、税理士に対して意見を述べる機会を与える制度」として、事前通知前の意見聴取制度として改正された。

ところで、当該「書面」とは、税理士が税務申告書の作成にあたり、①どの程度内容に立ち入った検討をしたか、②その結果、税理士が申告書について、どの程度の責任をもって作成したかを明らかにした書面のことをいだが、このような書面添付は、ある種の「証明行為」であるから、監査と同様の性格を有しているともいえよう。法人税申告のいわゆる「確定決算主義」のもとで、申告書の基礎となる計算書類、さらには、会計帳簿の信頼性を担保するところの「税務監査証明」としての役割を担うものなのである¹⁶¹。

この制度は、税理士が作成等した申告書について、計算事項等を記載した書面の添付及び事前通知前の意見陳述を通じて、税務の専門家の立場からどのように調製されたかを明らかにすることにより、正確な申告書の作成及び提出に資するという、税務の専門家である税理士に与えられた権利の一つであると考えたい。

当該書面に記載された事項は、税務の専門家である税理士からの申告書に関する情報であることから、申告審理や調査の要否等の判断において、積極的に活用されるほか、事前通知前の意見聴取の段階で疑義が解消し、結果として調査の必要性がないと認められた場合には、納税者の事務所等に臨場して行う帳簿書類の調査に至らないこともありうるとされている。

税理士法35条は、税務官公署の職員は、同法33条の2第1項又は第2項に規定する書面が添付されている申告書を提出した者について、当該申告書に係る租税に関しあらかじめその者に日時場所を通知してその帳簿書類を調査する場合において、当該租税に関し同法30条の規定による書面（税務代理権限証書）を提出している税理士があるときは、当該通知をする前に、当該税理士に対し、当該添付書面に記載された事項に関し意見を述べる機会を与えなければならないと規定し、税理士に対して意見を述べる権利を与えており、税理士の権利の向上に資する制度であるといえよう。

しかしながら、平成23事務年度における同法第33条の2に規定する書面の添付割合（法人税）は7.4%と、前事務年度（7.0%）に引続き上昇してはいるが、書面添付の現状は会計参与制度と同様に普及が進んでいない。

¹⁶¹河崎=万代・前掲注（136）216頁。

これも同法46条で、税理士が添付書面に虚偽の記載をしたときは、税理士法44条に財務大臣は懲戒処分をすることができると規定していることが、基因となっているといえよう。

しかしながら、会計参与設置会社は、会計参与は同時に同法2条1項業務及び2項業務を行っていることが想定されており、会計参与が同意しなければ計算書類は確定しないので、法人税申告書も作成できないという相関関係にある。また、同法41条の3において、税理士は委嘱者が二重帳簿の作成や仮名取引等の不正行為を行っている事実を業務上知り得たときはそれを是正するよう是正勧告義務を負っている。まさに会計参与業務と同様のものである。したがって、会計参与は、税理士として税務申告書の作成を受任したときは、必ず書面添付を行うのが望ましいといえよう。

本稿が会計参与制度の普及改善の一助となれば幸いである。

通巻 引用文献等一覧 (57巻・58巻・59巻)

【書籍】

- 相澤哲ほか『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』別冊商事法務273号(2004年)
- 相澤哲編著『立案担当者による新・会社法の解説』別冊商事法務295号(2006年)
- 相澤哲編著『一問一答 新・会社法』(商事法務、改訂版、2009年)
- 相澤哲編著『会社法の実務論点20講』(金融財政事情研究会、2009年)
- 相澤哲ほか『新・会社法千問の道標』(商事法務、2006年)
- 相澤哲ほか編著『論点解説新会社法』(商事法務、2006年)
- 甘利公人『会社役員損害賠償責任保険の研究』(多賀出版、1997年)
- 石山卓磨『会社役員の義務と責任』(中央経済社、2010年)
- 稲葉威雄『会社法の基本を問う』(中央経済社、2006年)
- 稲葉威雄『会社法の解明』(中央経済社、2010年)
- 稲葉威雄『大小会社区分立法に関する諸問題』別冊商事法務73号(1984年)
- 稲葉威雄＝大谷禎男『商法・有限会社法改正試案の解説』別冊商事法務89号(1986年)
- 上田純子『英連邦会社法発達史論』(信山社、2005年)
- 江頭憲治郎『株式会社法』(有斐閣、第4版、2011年)
- 大隅健一郎『会社法の諸問題(再増補版)』(有信堂高文社、1964年)
- 大武健一郎編著『中小企業金融と税理士の新たな役割』(中央経済社、2012年)
- 大谷禎男『商法・有限会社法改正試案に関する各界意見の分析』別冊商事法務93号(1987年)
- 河崎照行＝万代勝信編著『中小会社の会計要領』(中央経済社、2012年)
- 神崎満治郎編集代表『商業登記全書第5巻』(中央経済社、2009年)
- 監査法人トーマツ編『海外進出ハンドブック』(清文社、第2版、1992年)
- 神田秀樹『会社法』(弘文堂、第14版、2012年)
- 北沢正啓『会社法』(青林書院、第6版、2001年)
- 北野弘久『税理士制度の研究』(税務経理協会、1997年)
- 近藤光男『会社支配と株主の権利』(有斐閣、1993年)

- 近藤光男『最新株式会社法』247頁（中央経済社、第6版、2011年）
近藤光男＝志谷匡史『新版改正株式会社法Ⅳ』（弘文堂、2006年）
酒巻俊雄『取締役の責任と会社支配』（成文堂、1967年）
酒巻俊雄『新版大小会社の区分立法』（学陽書房、1986年）
坂本孝司『会計制度の解明』（中央経済社、2011年）
坂本孝司『ドイツにおける中小企業金融と税理士の役割』（中央経済社、2012年）
佐藤鉄男『取締役倒産責任論』（信山社、1991年）
澤口実編著『新しい役員責任の実務』（商事法務、2012年）
鈴木竹雄＝竹内昭夫『商法とともに歩む』（商事法務、1977年）
鈴木竹雄＝竹内昭夫『会社法』（有斐閣、第3版、1994年）
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』（新日本法規、2006年）
高橋英治『ドイツ会社法概説』（有斐閣、2012年）
竹内昭夫『改正会社法解説（新版）』（有斐閣、1983年）
武田隆二編著『新会社法と中小会社会計』（中央経済社、2006年）
武田隆二編著『中小会社の会計指針』（中央経済社、2006年）
長吉眞一『監査基準論』（中央経済社、第2版、2012年）
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）』（日税連、2011年）
日本税理士会連合会編『税理士制度沿革史』（日税連、増補改訂版、1987年）
日本税理士会連合会編『会計参与制度の手引き』（2006年）
日本税理士会連合会編『税理士法逐条解説』（日税連、6訂版、2010年）
浜田道代『商法』（岩波書店、第2版、2003年）
浜田道代監修 齋藤孝一＝牧口晴一『中小企業経営者のための新会社法』（経済法令研究会、
2006年）
浜田道代監修 齋藤孝一ほか『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）
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』別冊商事法務
305号（2007年）
村山徳五郎編『平成2年商法等改正関係国会議事録』別冊商事法務121号（1990年）
森本滋『EC会社法の形成と展開』（商事法務研究会、1984年）
森本滋編著『比較会社法研究』（商事法務、2003年）
弥永真生『コンメンタール会社法施行規則・電子公告規則』（商事法務、2007年）
弥永真生『コンメンタール会社法計算規則・商法施行規則』（商事法務、第2版、2009年）
弥永真夫ほか監修 西村ときわ法律事務所編『新会社法実務相談』（商事法務、2006年）
山口幸五郎編『EC会社法指令』（同文館出版、1984年）

【論文】

- 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）
相澤哲＝石井裕介「株主総会以外の機関〔下〕」旬刊商事法務1745号（2005年）
相澤哲＝石井裕介「株主総会以外の機関」商事法務1761号（2006年）
青竹正一「役員等の損害賠償責任」酒巻俊雄＝龍田節『逐条解説会社法第5巻』（中央経済社、

- 2011年)
- 青竹正一「役員等の第三者に対する損害賠償責任」酒巻俊雄＝龍田節編集代表『逐条解説会社法第5巻』(中央経済社、2011年)
- 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)
- 秋坂朝則「会計参与の意義と問題点」民事法情報224号(2005年)
- 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)
- 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』(慶応義塾大学出版会、2006年)
- 石山卓磨「取締役の報告義務」酒巻俊雄＝龍田節編集代表『逐条解説会社法第4巻』(中央経済社、2008年)
- 石山卓磨「会計参与制度創設の意義と利用」浜田道代＝岩原紳作編『会社法の争点』(有斐閣、2009年)
- 伊藤雄司「会計参与」奥島孝康ほか編『新基本法コンメンタール会社法2』(日本評論社、2011年)
- 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』(有斐閣、1986年)
- 今井潔「選任決議の定足数」上柳克郎ほか編集代表『新版注釈会社法(6)』(有斐閣、1987年)
- 上田純子「日本的機関構成への決断」浜田道代編 北沢正啓先生古稀祝賀論文集『日本会社立法の歴史的展開』(商事法務研究会、1999年)
- 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163号(2012年)
- 上村達男「取締役が対会社責任を負う場合における損害賠償の範囲」商事法務1600号(2001年)
- 上村達男「公告に代わる措置と中小会社法理」酒巻俊雄先生古稀記念『21世紀の企業法制』(商事法務、2003年)
- 上柳克郎「両損害包含説」『会社法・手形法論集』(有斐閣、1980年)
- 浦崎直浩「オーストラリアの中小会社の計算公開・監査制度」武田隆二編著『中小会社の計算公開と監査』(清文社、2000年)
- 江頭憲治郎「『会社法制の現代化に関する要綱案』の解説〔Ⅲ〕」商事法務1723号(2005年)
- 江頭憲治郎「会社法制の現代化に関する要綱案の解説」『会社法制現代化の概要』別冊商事法務288号(2005年)
- 江頭憲治郎「役員等の連帯債務と免除の絶対的効力」『会社法の基本問題』(有斐閣、2011年)
- 江頭憲治郎「役員等の第三者に対する損害賠償責任」江頭憲治郎＝中村直人編著『論点体系会社法3』(第一法規、2012年)
- 江原健二＝太田洋「平成13年商法改正に伴う政令・法務省令の制定〔中〕」商事法務1628号(2002年)
- 大杉謙一「会計参与制度と中小会計要領」税研163号(2012年)
- 奥島孝康「会計参与等の選任等についての意見の陳述」酒巻俊雄＝龍田節編集代表『逐条解説会社法第4巻機関1』(中央経済社、2008年)
- 奥島孝康「解任」酒巻俊雄＝龍田節編集代表『逐条解説会社法第4巻機関1』(中央経済社、2008年)
- 奥島孝康「選任及び解任の手続に関する特則」酒巻俊雄＝龍田節編集代表『逐条解説会社法第4巻』(中央経済社、2008年)

- 奥島孝康「役員等に欠員を生じた場合の措置」酒巻俊雄＝龍田節編集代表『逐条解説会社法第4巻機関』（中央経済社、2008年）
- 尾崎安央「商法における中小企業会計法制に関する一考察」酒巻俊雄先生古稀記念『21世紀の企業法制』（商事法務、2003年）
- 尾崎安央「取締役解任の正当事由」酒巻俊雄＝尾崎安央編著『会社法重要判例解説』（成文堂、第3版補正版、2009年）
- 北沢正啓「会社法根本改正の計画とその一部実現」浜田道代編 北沢正啓先生古稀祝賀論文集『日本会社立法の歴史的展開』（商事法務研究会、1999年）
- 北沢正啓「大小会社区分立法の計画とその一部実現等」浜田道代編 北沢正啓先生古稀祝賀論文集『日本会社立法の歴史的展開』（商事法務研究会、1999年）
- 北村雅史「取締役の責任軽減と株主代表訴訟」民商法雑誌126巻4-5号（2002年）
- 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』（中央経済社、2006年）
- 久保大作「会計監査人」江頭憲治郎＝中村直人編著『論点体系会社法3』（第一法規、2012年）
- 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』（第一法規、2012年）
- 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『会社法コンメンタール8』（商事法務、2009年）
- 倉沢康一郎「取締役の責任解除規定廃止とその効果」商事法務919号（1981年）
- 倉沢康一郎「計算書類・監査報告書の公示」上柳克郎ほか編『新版注釈会社法（8）』（有斐閣、1987年）
- 倉沢康一郎「取締役及び監査役の責任の解除」上柳克郎ほか編集代表『新版注釈会社法（8）』（有斐閣、2002年）
- 黒沼悦郎「企業内容の公示・開示」浜田道代先生還暦記念『検証会社法』（信山社、2007年）
- 近藤光男「会社の機関」上柳克郎ほか編『新版注釈会社法（6）』（有斐閣、1987年）
- 佐伯仁志「過料に処すべき行為」落合誠一編『会社法コンメンタール21』（商事法務、2011年）
- 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』（経済法令、1993年）
- 酒巻俊雄「会計参与制度の問題点と課題」判例タイムズ1158号（2004年）
- 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4巻』（中央経済社、2008年）
- 酒巻俊雄「総説（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』（中央経済社、2011年）
- 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』（中央経済社、2011年）
- 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（第一法規、1992年）
- 志谷匡史「会計監査人の責任」『会社法判例百選』（有斐閣、第2版、2011年）
- 州崎博史「取締役の第三者に対する責任の法意」『会社法判例百選』（有斐閣、第2版、2011年）
- 砂田太士「取締役への報告義務」落合誠一編『会社法コンメンタール8』（有斐閣、2009年）
- 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）
- 武田隆二「わが国における中小会社の『計算公開』と『監査』の課題と方向」武田隆二編著『中小会社の計算公開と監査』（清文社、2000年）

- 龍田節「会計監査人の損害賠償責任」上柳克郎＝鴻常夫＝竹内昭夫編『新版注釈会社法(6)』(有斐閣、2002年)。
- 龍田節「会計監査人の権限等」上柳克郎＝鴻常夫＝竹内昭夫編『新版注釈会社法(6)』(有斐閣、1987年)。
- 田中亘「監査役への報酬等」落合誠一編『会社法コンメンタール8』(商事法務、2009年)
- 徳本穰「解任」江頭憲治郎＝中村直人『論点体系会社法3』(第一法規、2012年)
- 徳本穰「取締役の任期と起算点」江頭憲治郎＝中村直人『論点体系会社法3』16頁(第一法規、2012年)
- 鳥飼重和「会計参与制度の創設」『新「会社法」詳解』(中央経済社、2005年)
- 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(2003年)
- 中村信男「株式会社に対する損害賠償責任の免除」江頭憲治郎＝中村直人編著『論点体系会社法3』(第一法規、2012年)
- 中村信男「役員等の連帯責任」江頭憲治郎＝中村直人編著『論点体系会社法3』(第一法規、2012年)
- 能任利明「会計参与の現状と課題」日税連機関誌「税理士界」第1296号(2012年)
- 野村修也「監査役への具体的な権限」奥島孝康ほか編『新基本法コンメンタール会社法2』(日本評論社、2011年)
- 葉玉匡美「過料に処すべき行為」江頭憲治郎＝中村直人『論点体系会社法』(第一法規、2012年)
- 浜田道代「企業と公示制度」『現代企業法講座I』(東京大学出版会、1984年)
- 浜田道代「欠員の場合の処置」上柳克郎ほか編集代表『新版注釈会社法(6)』(有斐閣、1987年)
- 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』(中央経済社、2008年)
- 浜田道代「会計参与」落合誠一編『会社法コンメンタール8』(商事法務、2009年)
- 浜田道代「会計参与による計算書類等の備置き等」落合誠一編『会社法コンメンタール8』(商事法務、2009年)
- 浜田道代「計算書類等の開示」落合誠一編『会社法コンメンタール8』(商事法務、2009年)
- 浜田道代「会計参与、監査役、監査役会、会計監査人」ジュリスト1295号(2005年)
- 浜田道代「会社立法の歴史的変遷」中央経済社編『新「会社法」詳解』(中央経済社、2005年)
- 早川勝「取締役の第三者に対する責任」酒巻俊雄＝尾崎安央編著『会社法重要判例解説』(成文堂、第3版補正版、2009年)
- 潘阿憲「会計参与の意見陳述権」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』(日本評論社、2011年)
- 潘阿憲「解任」奥島孝康ほか編『新基本法コンメンタール会社法2』(日本評論社、2011年)
- 藤田康雄「取締役・監査役への責任解除規定削除の意義」月刊監査役166号(1982年)
- 藤原俊雄「会計参与の民事責任」民事法情報248号(2007年)
- 藤原俊雄「会計参与制度-なぜ普及しないのか、その実態と改善方法-」ビジネス法務(2008年9月号)
- 藤原俊雄「会計参与の資格等」酒巻俊雄＝龍田節編集代表『逐条解説会社法第4巻』(中央経済社、2008年)
- 藤原俊雄「取締役の任期」酒巻俊雄＝龍田節編集代表『逐条解説会社法第4巻』(中央経済社、

2008年)

法務省民事局参事官室「大小（公開・非公開）会社区分立法及び合併に関する問題点七計算
公開に関する問題点（計算書類の会社における公開）」ジュリス818号
（1984年）

法務省民事局参事官室「会社法制の現代化に関する要綱試案補足説明」商事法務1678号（2003
年）

保住昭一「取締役の責任解除」法律論叢第39巻（1=3）合併号（1965年）

本田正輝「計算書類の公告」江頭憲治郎＝中村直人『論点体系会社法3』（第一法規、2012年）

本田良巳「（オーストラリアの）中小会社の計算公開・監査制度」武田隆二編著『中小会社の
計算公開と監査』（清文社、2000年）

前田修志「計算書類の備置き及び閲覧等」奥島孝康ほか編『新基本法コンメンタル会社法2』
（日本評論社、2010年）

松岡啓祐「株式会社に対する損害賠償責任の免除」酒巻俊雄＝龍田節編集代表『逐条解説会社
法第5巻』（中央経済社、2011年）

松原正至「計算書類の公告義務と中小企業の会計」広島法学28巻1号（2004年）

松本真＝澁谷亮「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』（青
林書院、2008年）

村上宏之「フランスの監査制度と中小会社監査の特筆」武田隆二編著『中小会社の計算公開と
監査』（清文社、2000年）

森光雄「過料の制裁」浜田道代編『キーワードで読む会社法』（有斐閣、第2版、2006年）

弥永真生「会社法の下での公認会計士の責任」JIPCAジャーナル15号（2006年）

弥永真生「会計参与」法学セミナー625号（2007年）

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（2004年）

山下真弘「役員等の損害賠償責任」奥島孝康ほか編『基本法コンメンタル会社法2』（日本
評論社、2011年）

吉戒修一「平成5年商法改正法の解説(4)」商事法務1328号（1993年）

吉田伸江「英国における計算書類の公開制度の特徴について」税研129号（2006年）

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 450号（2012年）

吉原和志「取締役等の会社に対する責任の範囲と性格」浜田道代＝岩原紳作編『会社法の争点』
（有斐閣、2009年）

吉見宏「我が国における企業不正事例(5)」北海道大学経済学研究46-2（1996年）

【座談会・その他】

河崎照行ほか「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」
『TKC会報』2012年6月号別冊

企業会計審議会「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準並びに財務報告に係る内部統
制の評価及び監査に関する実施基準の設定について（意見書）」（2007年）

東海税理士会「会計参与分析シリーズ第5回『会計参与調書』作成の必要性」東海税理士会報
603号（2011年）

東京地方税理士会商法対策特別委員会「中小会社の計算公開と調査人制度—小会社の監査ガイ

ド (要約版の要旨)― (1999年)

中小企業庁「中小企業の会計に関する研究会報告書」(2002年)

日本公認会計士協会『『会計参与の行動指針』に関するQ&A』(2006年)

日本公認会計士協会 監査基準委員会「監査基準委員会報告書(序) 監査委員会報告書の体系及び用語 附録:N0.3」(2011年)

日本公認会計士協会近畿会『中小会社の計算書類の公開と監査の関する研究報告書』(1997年)

日本公認会計士協会・日本税理士連合会「会計参与の行動指針」(2006年)

日本公認会計士協会「品質管理基準委員会報告書第1号監査事務所における品質管理」A58(2011年)

日本税理士会連合会『平成7年度欧州視察報告書』(1996年)

能任利明ほか「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(2011年)

前田庸ほか「座談会・商法改正問題における『調査』の検討状況」旬刊商事法務1190号(1989年)

弥永真生ほか「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(2006年)

【判決例】

最大判昭和41年12月27日民集20巻10号2279頁

最判昭和43年12月24日民集22巻13号3334頁

最大判昭和44年11月26日民集23巻11号2150頁

最判昭和45年6月24日民集24巻6号625頁

最判昭和47年6月15日民集26巻5号984頁

最判昭和47年10月31日判時702号102頁

最判昭和49年12月17日民集28巻10号2059頁

東京地判昭和51年9月29日判タ351号292頁

神戸地判昭和54年7月27日判時1013号125頁

東京高判昭和55年6月30日判時973号120頁

大阪高判昭和56年1月30日判時1013号121頁

最判昭和57年1月21日判時1037号129頁

東京高判昭和58年4月28日判時1081号130頁

仙台地判昭和61年9月11日(TAINSコードZ999-0045)

仙台高判昭和63年2月26日判時1269号86頁

東京地判昭和63年2月26日判時1291号140頁

最判平成元年9月21日判タ714号83頁

東京地判平成3年3月19日判時1381号116頁

横浜地判平成3年4月19日判時1397号114頁

京都地判平成4年2月5日判時1436号115頁

最判平成6年11月24日判タ867号165頁

広島地判平成6年11月29日判例タ884号230頁

東京高判平成7年9月28日判時1552号128頁

横浜地判平成11年6月24日判時1716号144頁
最判平成12年7月7日民集54卷6号1767頁
東京地判平成15年4月14日判時1826号97頁
東京高判平成17年1月18日金判1209号10頁
最判平成17年2月15日判時1890号143頁
東京地判平成17年6月27日判時1923号139頁
最判平成20年1月28日民集62卷1号128頁
大阪地判平成20年4月18日判時2007号104頁
最判平成21年3月10日民集63卷3号361頁