

会計参与と中小企業の会計

松原正至

- 一 はじめに
- 二 中小企業の会計に関する指針
- 三 会計参与の設置
- 四 会計参与の行動指針
- 五 おわりに—今後の検討課題

一 はじめに

株式会社の計算書類の作成から公告に至る流れはおおよそ次のようなものである。

株式会社は、法務省令で定めるところにより、各事業年度にかかる計算書類（貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書および個別注記表）、事業報告およびこれらの附属明細書をそれぞれ作成しなければならない（会社法三五条一・二項、計算規則九一条一項）。また、会計監査人設置会社（二条一号）では、連結計算書類を作成することができ（四四四条一項）。これらの書類を作成するのは、計算書類を作成する職務を担当する取締役（委員会設置会社にあつては、取締役会が選定した執行役）であるが、会計参与設置会社（二条八号）においては、計算書類（作成される場合には臨時計算書類（四四一条）・連結計算書類を含む）およびその附属明細書（以下、これらを

「計算関係書類」(会社法施行規則二条三項一、二号、計算規則二条三項三号)という。)については、右の者と会計參與が共同して作成しなければならぬ(三七四条一・六項)。

つぎに、作成された計算書類は、監査役(監査の権限が会計に関するものに限定されているものを含む)、監査委員、会計監査人を設置している場合には、これらの者による監査を受けるほか、取締役会を設置している場合には、取締役会の承認を受けることになる(四三六条)。そして、計算書類を株主総会に提出し、承認を受ける(四三八条)。ただし、会計監査人設置会社では、一定の要件を満たしている場合(適正意見等が出されている場合等)には、その内容の報告で足りる(四三九条)。

公開会社・非公開会社にかかわらず、また、その採用する機関設計にかかわらず、株式会社は貸借対照表(大会社では貸借対照表および損益計算書)の公告が義務づけられている(四四〇条一項)。その公告方法が官報または日刊新聞紙による場合には、その要旨を公告することである(同二項)。なお、この要旨を公開することが認められる会社は、法務省令で定めるところにより、貸借対照表の内容である情報を、定時総会の終結の日後五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(いわゆる電磁的公示。同三項、計算規則一七五条)。この場合の公告内容は要旨ではなく、貸借対照表そのものである。

計算書類の公告の方法としてはこのように紙ベースとしながら、電磁的方法を選択することが認められているほか、定款により会社の公告方法を電子公告とする旨を定めた会社にあつては、電子公告のみが公告方法となる(九三九条一項三号・三項)。他方、金融商品取引法の規定により有価証券報告書を提出しなければならない株式会社については、決算公告で明らかにされる情報よりもさらに詳細な情報が提供されることとなるため、決算公告義務は免除され

ている(四四〇条四項)。

株式会社である以上、決算手続のうち、作成と(単なる形式的にせよ)株主総会等の承認はいかなる規模の会社でも行われるであろうが、いわゆる中小・零細規模の株式会社が公告義務を果たしているとは言えないのが現状であろう。とりわけ平成一三年の商法改正以前には公告にコストがかかることから、公告義務が守られていないのが通常であったようである。ただし、同年の改正によってウェブを用いた公告が低コストで可能となったことにより、現在では公告義務は履行しなければならない義務だと認識が改められつつあるように思われる。^①

公告義務を果たさなければならないことは、いわゆる中小企業にとっても、その作成する計算関係書類が税務署や銀行に対して提示するものだけでなく、株主や債権者あるいは取引先等に広く公開されるものとして作成されなければならないことを意味する。そのための一助として、現在では、中小企業等が拠るべき会計基準としての「中小企業の会計に関する指針」と、計算関係書類の作成を取締役と「共同して行う」会計参与の制度が整備されるに至った。以下ではこれらの制度についての現状を紹介するとともに課題を明らかにしていくこととする。

二 中小企業の会計に関する指針

1. 経緯

中小企業が拠るべき会計の基準については、会社法制定以前において以下の三団体がそれぞれの立場でまとめた。^②

- ① 中小企業庁「中小企業の会計に関する研究会報告書」(二〇〇二年六月公表、二〇〇三年一月改訂)

② 日本税理士会連合会「中小会社会計基準」(二〇〇二年二月)

③ 日本公認会計士協会「中小企業の会計のあり方に関する研究報告」(二〇〇三年六月)

その後、会社法において会計参与の制度の導入が契機となって、会計専門職である会計参与が依拠すべき会計指針が求められることとなり、これらの報告書等に記載されている指針を統合する必要があるが生じてきた。そのため二〇〇五年三月に日本公認会計士協会、日本税理士会連合会、日本商工会議所および企業会計基準委員会が共同で、「中小企業の会計」の統合に向けた検討委員会^④を設置し、「中小企業の会計に関する指針」(以下、「指針」という。)の策定作業に入り、二〇〇五年七月には公開草案が公表され、そこに寄せられたコメントを踏まえて、翌八月に最終的な報告書として「指針」が公表された。^⑤

その後、二〇〇六年四月には「指針」の改正が公表された。この改正は、企業会計基準委員会が公表した各種の企業会計基準ならびに会社法および会社法関係省令を踏まえたものであり、上述の四団体に加え中小企業庁もオブザーバーとして参加した検討委員会で確定されたものである。^⑥以下ではこの改正を踏まえた「指針」の位置づけを紹介するために、総論部分について述べる。

2. 「中小企業の会計に関する指針」総論

(1) 目的

「指針」の目的は「中小企業が、計算書類の作成に当たり、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。また、会計参与制度が導入されたことに伴い、「とりわけ会計参与が取締役と共同して計算書類を作成するに当たって拠ることが適当な会計のあり方を示すもの」であることも明らかにしている。

(2) 対象

指針の適用対象として、次のものを除く株式会社としており、そのような会社を「指針」では中小企業としてい
る。

- ① 証券取引法（現在は金融商品取引法に名称変更）の適用を受ける会社ならびにその子会社および関連会社
 - ② 会計監査人を設置する会社（大会社以外で任意で会計監査人を設置する株式会社を含む。）およびその子会社
- これらの株式会社は、公認会計士または監査法人の監査を受けるため、会計基準に基づき計算書類（財務諸表）を
作成することから、指針の適用除外とされている。また、特例有限会社、合名会社、合資会社または合同会社につい
ても、計算書類を作成するに当たり、指針に拠ることが推奨されるとしている。

(3) 「指針」の作成に当たっての方針

企業の提供する会計情報には、本来投資家の意思決定を支援する役割や、利害関係者の利害調整に資する役割を果
たすことが期待されているため、投資家と直接的な取引が少ない中小企業であっても、資金調達先の多様化や取引先
の拡大等に伴って、これらの役割が会計情報に求められることに変わりはないとする。そして、その場合には、取引
の経済実態が同じなら会計処理も同じになるよう、企業の規模に関係なく会計基準が適用されるべきである、とす
る。

基本的にはこのような考え方に立ちながらも、投資の意思決定に対する役立ちを重視する会計基準を一律に強制適
用することがコスト・ベネフィットの観点から必ずしも適切でなく、また、中小企業の会計情報は配当制限や課税所
得計算により大きな役割が求められるとする。

加えて、中小企業においては、経営者自らが企業の経営実態を正確に把握し、適切な経営管理に資することの意義も、会計情報に期待される役割として大きいものがあり、本「指針」はその点も考慮しているとする。このことから、会計処理の簡便化や法人税法で規定する処理の適用が、一定の場合には認められることを明らかにしている。

三 会計参与の設置

会社法は会計参与制度を導入している。会計参与は、取締役（委員会設置会社では執行役）と共同して、計算関係書類を作成する者である。委員会設置会社を除いた取締役会設置会社は、監査役を設置しなければならないが、非公開会社であって会計参与設置会社の場合には、その必要はない（三二七条二項）。すなわち、この場合には監査役の設置を免れることになっている。

1. 会計参与に期待される役割・ニーズ

会計参与は、会計に関する専門的識見を有する公認会計士（監査法人を含む）または税理士（税理士法人を含む）が、取締役（委員会設置会社にあつては執行役）と共同して計算関係書類を作成し、当該計算関係書類を会社とは別に備置き・開示する職務等を担うことによつて、主として中小企業の計算関係書類の記載の正確さに対する信頼を高めることを目的として制定されたものである。⁵⁾

新聞報道によれば、二〇〇六年八月には「会計参与」を導入した企業が三〇〇社前後に上ることがわかったとする。⁶⁾ここでは、「決算に対する信用が高まり、取引や資金調達の条件が有利になりやすいため、導入企業はさらに増えそ

うだ」とする。^{⑦)}

2. 会計参与の職務・権限

会計参与の主な職務・権限は次の通りである。^{⑧)}

- ① 計算関係書類の取締役等との共同作成(三七四条一・六項)
- ② 会計参与報告の作成(三七四条一項)
- ③ 株主総会における計算関係書類の説明義務(三二四条)
- ④ 計算関係書類の備置き(三七八条一項)
- ⑤ 計算関係書類の株主および債権者への開示(三七八条二項)
- ⑥ 会計帳簿・資料の閲覧・謄写権(三七四条二項)
- ⑦ 計算関係書類を承認する取締役会への出席(三七六条)
- ⑧ 計算関係書類の作成につき取締役等と意見を異にする場合における株主総会における意見の陳述(三七七条一項)
- ⑨ 会計参与の職務を行うため必要がある場合における会社・子会社の業務および財産の状況の調査権(三七四条三項)
- ⑩ 株主総会における会計参与の選任等についての意見の陳述(三四五条一項)
- ⑪ 辞任した会計参与による株主総会における辞任の理由の陳述(三四五条二項)

3. 会計参与の設置によるメリットとデメリット

会計参与は、主として中小企業の計算書類の記載の正確さに対する信頼を高めることを目的とした制度であるが、設置することによって次のようなメリットがあると指摘されている。

- ① 決算の信頼度が向上する
- ② 融資が受けやすくなる
- ③ 資金繰りが良くなる
- ④ 事業分割が容易になる
- ⑤ 経営のスピードが高まる
- ⑥ 情報開示が進む
- ⑦ 取引先の会社に対する信頼度が向上する
- ⑧ 課税当局の会社に対する信頼度が高まる
- ⑨ 監査役の設定が不要になる
- ⑩ 会社をより良い条件で譲渡することが可能となる
- ⑪ その他

・経理部門が強化される。

・取締役の株主に対する説明責任が軽くなる。

・会計参与は計算関係書類を取締役等とは別途保管することになるので、取締役等による虚偽記載や改ざんのおそれを防ぐことが期待できる。

・会社の経営状態が悪くなった場合、今までより正確に債権者や株主などに会社の状況が伝わる。

これらは主として、計算関係書類の信頼度が向上することによって生じるメリットであり、特に①⑤⑥⑦⑧が該当すると思われる。また、③についてはキャッシュフロー関連情報が正確かつ迅速に入手できることの効果であると考えられ、④⑩については買収側のデューデリジエンス等の財務調査にかかるコストが低くなることの効果として指摘されており、やはり計算関係書類の信頼度の向上がそのベースにあるものである。

また、一部の金融機関が、会計参与設置会社に対して融資の際に優遇する制度を導入しており、これによって②が達成されることになる。^⑪これは金融機関の側からみればリレーションシップバンキングの実践のためということであるが、この優遇制度が会計参与制度の導入へのインセンティブになったり、あるいは金融機関の側から融資先企業に対して、計算関係書類の正確性を確保するために会計参与の設置を要求することも考えられるとの指摘もなされている。^⑫

なお、「⑨監査役の設定が不要になる」については、監査役設置に伴うコストを負担しなくてよいとされるが、^⑬その一方で会計参与を設置するコストが発生するわけであるから、メリットとまで言えるかは疑問である。さらに、「⑪取締役の株主に対する説明責任が軽くなる」という点については、株主からの質問について会計参与も応じる義務があること(三二四条)を根拠に指摘されているが、^⑭これがために取締役の説明義務が法的に軽減されるわけではないので、メリットとして挙げられるかは疑問である。

他方、デメリットとして次のようなことが指摘されている。

① 計算書類が作成されない事態が生じ得る

会計参与は、取締役等と「共同して」計算関係書類を作成するから、両者の合意が得られない場合に、この事

態が発生する。

② 会計参与が機能する社内体制の整備の必要性

取締役会・株主総会が形骸化している会社では会計参与の採用は困難となる。

③ 会計参与に対する報酬

責任やリスクを考慮した場合、従来までの顧問料に比べてコスト高になる可能性がある。

④ 会計参与の責任

会計参与は社外取締役と同様の責任を負わされていることから、就任を躊躇することが考えられる。

このように、会計参与制度に対する期待やニーズあるいはメリット等が指摘されてはいるが、諸外国に類をみない制度であるだけにその運用を軌道に乗るにはガイドライン的なものの存在が必要であり、これにつき次に検討する。

四 会計参与の行動指針

二〇〇六年五月に会社法が施行されるのを踏まえて、会計参与制度について、実務の参考に資するため、日本公認会計士協会・日本税理士会連合会が同年四月、「会計参与の行動指針」を公表した（以下、「行動指針」という）。これは、二〇〇五年一〇月に日本公認会計士協会および日本税理士会連合会が中心となって設立された「会計参与の行動指針に関する検討委員会」により検討が進められ、二〇〇六年二月の公開草案を経て公表されたものである。¹⁶⁾

「行動指針」は、会計参与制度の概要、会計参与の行動指針（就任に当たった際の行動指針、計算関係書類作成に当

たつての行動指針(一般事項・個別事項)、会計参与報告に当たつての行動指針、備置き、開示に当たつての行動指針)、参考(会計参与報告記載例、会計参与契約書、その他様式、会計参与の計算関係書類作成に関するフローチャート、「中小企業の会計に関する指針」確認一覽表)から構成されている。

このうち、「参考」において紹介されている会計参与契約書のひな型、会計参与約款、取締役申述書、計算関係書類共同作成合意書、閲覽・交付請求者資格証明書発行依頼、閲覽・交付請求者資格証明書、閲覽請求書及び謄本・抄本交付の請求については、記載例が記されており実務上の基準になるものと思われる。

以下では、「行動指針」について、その項目ごとに、会計参与の行動指針に関する検討委員会による概要の説明(以下、「概要」という。)とともに検討する。

1. 就任に当たつての行動指針

ここでは、まず、会社から会計参与に就任の要請があつた場合に、就任を承諾する際の留意事項について述べている。

① 税務顧問や会計指導等の業務上の関係を有する会社からの要請がある場合、就任を承諾するに先立って、会計参与の職務・権限・責任及び取締役の役割について会社が十分に理解しているかを確かめ、さらに必要であれば追加的に会社の状況等を把握し、自らが就任可能であるか否かについて判断すること。

② 上記の関係がない会社からの要請の場合、会社の概要、事業状態等を十分な情報収集を実施するとともに、①の手続の必要性がより一層必要とされる。

③ 定款に責任制限の定めがあるか否かおよびその内容を確かめること。

④ 会計参与設置会社であることの登記がなされているか、またはなされることを確認すること。(加えて、会計参与就任による変更登記の際に必要な添付書面について確認している。)

⑤ 補欠会計参与を選任する予定の有無を確認すること。

2. 計算関係書類作成に当たつての会計参与の行動指針(一般事項)

「行動指針」では計算関係書類作成に当たつての行動指針として、一般事項と個別事項に分けて記載している。一般事項の概略は次の通りである。

① 職務遂行上守るべき基本姿勢といった人的な項目

専門知識の維持向上に努め、善良な管理者としての注意を払い職務を遂行すること(一般事項②)。

② 会計参与の計算関係書類の共同作成遂行上の全般的な留意事項

会社の事業及び営業取引の内容、業界の状況等の一般的知識を得るため、取締役等に質問し回答を得た上で職務を遂行すること(一般事項①)。

会計帳簿等に誤りがある場合、会計参与は取締役¹⁸に当該会計帳簿等を訂正するよう要請し、是正されたことを確かめ、是正された旨の回答書等を得ることが望ましい(一般事項⑤)。

会計参与の職務を遂行できないと考えられる場合、会計参与は辞任¹⁹について検討すべきである(一般事項⑥)。

③ 全体的なスキーム

また一般事項では、その(3)において、「会計参与は、仕訳帳、総勘定元帳、補助簿及びその他の基礎資料(以下「会計帳簿等」という。)を基に計算関係書類を作成する際、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行、例えば中

小企業にあつては「中小企業の会計に関する指針」に準拠して作成されているか取締役等に質問し又は会計帳簿等を閲覧する」とされている。ここで「取締役等に質問し又は会計帳簿等を閲覧する」というのは、会計参与には帳簿作成の義務はないが、計算関係書類の作成義務があり、取締役には帳簿を作成するという義務が存在しているので、会計参与は会社の内容について取締役等に質問し、理解し、取締役等が作成した基礎資料を閲覧してその内容の妥当性をチェックし、帳簿残高と計算関係書類金額との整合性を確かめるという基本的な留意事項をここで示しているものと説明されている。⁽²⁰⁾

④ その他の一般事項

一般事項の(8)において、計算関係書類の作成後に取締役と共同作成した旨及び作成日を記載した合意書(計算関係書類共同作成合意書)を得るものとしている。この「計算関係書類共同作成合意書」は法令の規定にはないものである。これは、会計参与報告では、日付についての規定が法令上手当てされていないため、会計参与報告の作成日を両者合意の下で計算関係書類を作成した日付により確定することを意図したものであるとされる。⁽²¹⁾

また、会計参与は任務を怠らず、注意も怠らなかつたことを証明する必要上、入手した資料ならびに回答書等を適切に保存すること(一般事項(9))や、補助者を用いた場合の指示・監督についての留意事項も示している(一般事項(10))。

3. 計算関係書類作成に当たつての会計参与の行動指針(個別事項)

個別事項では、会計参与が計算関係書類の作成に当たつて留意する個別的事項について、勘定科目毎に説明している。ここでは勘定科目ごとに実施すべき事項を形成するに当たり、取締役等に質問し、⁽²²⁾回答を得、回答内容を閲覧し、

そこに異常性がなければ計算関係書類の勘定科目の残高が、総勘定元帳残高および各補助簿の残高と一致することを確かめるといふ手続が示されている(個別事項②)④)。

また、これらの行為によって得た結果に異常性の存在が認められた場合には、専門的識見を活用して調査し、異常性の存在の合理性について確かめることに留意することとする(個別事項⑦)。

さらに、個別事項の(11)では、取締役等からの報告を受けた事項や取締役等が提供した計算関係書類作成の基礎となる資料などは真実のもので、事実と異ならない旨の書面(取締役申述書)を取締役から入手することは、取締役との関係を明確にする意味で有用であるとする。公認会計士監査の実務では、経営者が財務諸表を作成する責任を有し、監査人が監査意見表明の責任を有することを確認するための「経営者確認書」を経営者と取り交わすこととなっているようであり、独立した外部の第三者としての公認会計士監査とは異なり、会計参与は、会社の内部の機関、組織であり、取締役と同じ役員であるが、一定の社外性を有した機能であるため、取締役が計算書類の基礎的資料の作成責任者であることを明らかにした「取締役申述書」という書類を取り交わすこととしたと説明されている²³⁾。

4. 会計参与報告作成に当たっての行動指針

会計参与は、取締役と共同して計算関係書類を作成するに当たって、株主および債権者に対する情報提供を目的とする会計参与報告を作成することが義務づけられている(会社法三七四条一項後段、会社法施行規則一〇二条)。ただし、共同して計算関係書類を作成できなかつた場合には会計参与報告を作成できないこと、作成された会計参与報告は株主総会等への提出義務がなく、備置き場所にて閲覧・交付の請求のあつた日現在の株主及び債権者に対して開示を認める資料であることに留意する旨を「行動指針」では述べている。

5. 備置き、開示に当たつての行動指針

(1) 計算関係書類及び会計参与報告の備え置き

会計参与は、各事業年度に係る計算書類、附属明細書、会計参与報告を定時株主総会の日の一週間（取締役会設置会社では二週間）前の日（開催省略（三一九条一項）の場合には、提案があつた日）から五年間備え置き、また、臨時計算書類および臨時計算書類に係る会計参与報告は、臨時計算書類を作成した日から五年間、それぞれ会計参与が定めた場所に備え置かなければならない（三七八条一項、会社法施行規則一〇三条）。「行動指針」ではこの点について確認する内容となつてゐるが（5. (1)①②）、これに加えて、会計参与を解任された場合についても触れてゐる。すなわち、会計参与を解任された場合には、五年を経過する前であつても直ちに備え置き、開示義務を負わなくなることを確認してゐる。しかし、会計参与が任期満了または辞任した場合は、新たに他の会計参与または一時会計参与が就任するまでは備え置き、開示義務があることに留意すべきとする。なお、係争事件に備える意味で一〇年間は保存することが望ましいとする（5. (1)③）。

(2) 計算関係書類及び会計参与報告の株主及び債権者への開示

ここでは会計参与が計算関係書類及び会計参与報告を株主及び会社債権者に開示する際の手続について、株主や債権者であることの確認の方法等につき具体的に規定し、これらを会計参与契約に定めることが望ましいとする。これは、計算関係書類および会計参与報告の開示に当たり、会計参与は、①株主および債権者以外の者の閲覧・交付請求に応じた結果、会社から守秘義務違反を問われるといったリスクと、②会計参与に対して直接閲覧・交付の請求があり、会計参与は株主または債権者であるか不明であるために閲覧・交付の請求を断つてしまつた結果、正当な閲覧・

交付請求者から権利侵害を問われるといった二つの相反するリスクを負っているためであると説明されている。²⁴⁾

このことから「行動指針」では、株主や債権者であることの確認については、その資格を有することの書面として会社に「閲覧・交付請求者資格証明書」を発行してもらい、それを提示した者を資格者として扱うことを原則とする(5. (2)①)。会社と会計参与との契約で定めた一定期間内に当該証明書を会社が発行できないような場合等には、会計参与の判断により閲覧請求に應ずる必要があるため、このような場合に備えて会社に予め了解を得ておくこと等が必要であるとする(5. (2)②)。

さらに、会計参与は、計算関係書類及び会計参与報告の閲覧・交付の請求時に質問を受けても説明義務がない点に留意するとしている(5. (2)④)。

「指針」は、計算書類作成の判断基準としての会計上の解釈指針であり、「行動指針」は、会計参与が「指針」を用いて職務を遂行する上で参考にする指針と整理され、表裏一体の関係を有するものであるとされる。²⁵⁾

五 おわりに—今後の検討課題

「中小企業の会計に関する指針」と「会計参与の行動指針」が公表されたことで、会計参与の制度が現実動き出したといえる。これから問題点等が実務上生じてくると思われるが、この制度が当初の目的に沿って発展することを期待したい。ここでは、現時点での論点や問題点等を指摘することで、今後の検討課題のいくつかを提示しておきたいと思う。

1. 「中小企業の会計に関する指針」の位置づけ

「指針」においては、「取引の経済実態が同じなら会計処理も同じになるよう、企業の規模に関係なく会計基準が適用されるべきである」として、いわゆるシングルスタンダードを建前としている。「基準」と呼ばずに「指針」と呼んでいるのもそのような理由からであるとされる。これに対しては、⁽²⁶⁾「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」(会社法四三二条)は、同じ株式会社であっても、規模、業種、株主構成などが異なれば、複数同時に存在しうるとする会社法の立法担当者の見解を指摘して、ダブルスタンダードと考えるのが妥当であるとする反対論が強く主張されている。⁽²⁷⁾

「指針」がダブルスタンダードと考える場合には、会社法四三二条にいう「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に該当すると位置づけることは論理的に自然である。他方、シングルスタンダードと考える論者からも、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」については複数存在することを認め、指針もその一つに該当するとする。⁽²⁸⁾

また、「行動指針」の一般事項(3)では、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行、例えば中小企業にあつては「中小企業の会計に関する指針」とあり、「指針」が「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に該当することが確認されている。したがって、シングルスタンダードかダブルスタンダードかという論点はさておき、指針が「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に該当することには異論がないようである。

2. 会計参与の行動指針について

会計参与の設置によって計算関係書類の信頼性が向上するとは言われているが、会計参与が作成した計算関係書類

にどの程度の信頼が置かれることとなるのかということがこの制度の発展を左右することは言うまでもない⁽²⁰⁾。また、そもそも論ではあるが、会計処理について何らかのアドバイス等を公認会計士や税理士等が行う場合、それは専門家としての仕事であって、当然に信頼性ある処理がなされると思われるのであり、会計参与という専門家が関与することではじめて信頼性が確保されると考えるのはどうも理解しにくい。例えば、従来までの顧問税理士がアドバイスをした会計処理よりも、当該顧問税理士が会計参与として作成した計算関係書類の方が信頼性があると解釈すべきなのだろうか。やはり会計参与の存在意義を明確にしていく必要があるうと思われ。

さらに各論的な疑問として次のようなことがらを指摘しておきたい。

① 「概要」では、「会計参与には帳簿作成の義務はないが、計算書類の作成義務があり、取締役には帳簿を作成する」という義務が存在しているので、会計参与は会社の内容について取締役等に質問し、理解し、取締役等が作成した基礎資料を閲覧してその内容の妥当性をチェックし、帳簿残高と計算書類金額との整合性を確かめる⁽²¹⁾とするのだが、果たしてそのように明確に役割分担をすることが可能だろうか。つまり、「共同して作成する」のは計算関係書類であるが、それまでの手続はもっぱら取締役等が行うという解釈が妥当なのか疑問である。またこれに関連して、「行動指針」では、取締役が計算書類の基礎的資料の作成責任者であることを明らかにした「取締役申述書」を取り交わすこととしているが、これを得たからといって会計参与の責任が軽減されるわけではもちろんない。むしろこのことを「行動指針」にも明記すべきではないかと思われる。

② 株主や債権者であることの確認については、その資格を有することの書面として会社に「閲覧・交付請求者資格証明書」を発行してもらい、それを提示した者を資格者として扱うことを原則としている。しかし、計算関係書類を会社に対して閲覧請求をする際に、實際上会社に何らの憶測も与えずに行うことは不可能であり、そのた

め、会社以外の第三者である会計参与に対しても閲覧請求できるとすることは、閲覧請求する側にとってはおかか
る余計な憶測等を生むことなく行える点で優れた制度であると考ええる。そうであれば、「閲覧・交付請求者資格
証明書」を会社に発行してもらうことは、会社に対して閲覧請求することとかわりがなく、その実益が減殺され
るのではないかと思われる。この点については、実務からの論点のフィードバックがあることを期待したい。

- (1) 中小企業による計算書類の公告については、拙稿「計算書類の公告義務と中小企業の会計」広島法学二八巻
一号一〇五頁以下(二〇〇四年)参照。
- (2) 中小企業の会計をめぐる各界の動向については、拙稿「起業と会社法制」高橋弘他編『現代民事改革の動向
Ⅱ』一六七―一六八頁(二〇〇五年、成文堂)参照。
- (3) 詳細な経緯については、武田隆二編『中小会社の会計指針』一一二頁(二〇〇六年、中央経済社)参照。
- (4) 経済産業省「ニュースリリース」中小企業の会計に関する指針の改正について(二〇〇六年四月二八日付)。
同省のウェブサイトにてダウンロード可能 (<http://www.meti.go.jp/press/20060428008/shishin-set.pdf>)。
- (5) 会計参与の行動指針に関する検討委員会「会計参与の行動指針」の概要「商事法務一七六七号二七頁(二〇
〇六年)。
- (6) 二〇〇六年八月二四日付日本経済新聞朝刊一六面。
- (7) もっとも、この三〇〇社を多くと見るか少ないと見るかによって、会計参与の普及が進んでいるとみるか進ん
でいないとみるかに分かれてであろう。なお、会計参与支援センターのウェブサイトによれば、「会計参与の身分証
明の発行件数が八〇〇件を突破」(『税理士新聞』二〇〇七年四月一五日(一一九三号))と紹介されており、ここ

では制度が着実に動き出そうとしていることがうかがえる (http://www.kaikei-sanyo.com/center_press02.htm)。

(8) 項目分けについては、相沢哲他編『論点解説 新会社法』三三三頁(二〇〇六年、商事法務)に拠った。

(9) 鳥毛拓馬「中小企業における会計参与制度の導入と活用」税経通信六一巻一一号七八頁(二〇〇六年)以下を参照して分類した。

(10) 前掲七九一八二頁。

(11) 会計参与設置会社を対象とした融資商品を取り扱っている金融機関として、中央三井信託銀行、新銀行東京、東京都産業労働局、埼玉りそな銀行、北洋銀行、北陸銀行、富山銀行、山陰合同銀行、伊予銀行、愛媛銀行、愛媛信用金庫、東予信用金庫、川之江信用金庫、宇和島信用金庫があるとされる。日本税理士会連合会のウェブサイト (<http://www.nichizeiren.or.jp/taxpayer/kaikeisanyo.htm>) 参照。

(12) リレーションシップバンキングについては、拙稿・前掲注(二)一七一―一七五頁参照。

(13) 鳥毛・前掲注(九)七九頁。

(14) 前掲八一頁。

(15) 前掲。

(16) 会計参与の行動指針に関する検討委員会・前掲注(五)二七頁。

(17) 前掲。

(18) ここでは、取締役が、計算関係書類の作成に必要な資料の追加提供を拒否する場合、または会計参与の訂正の要望に対して取締役が適切な訂正を行わない場合、結果として共同して計算関係書類を作成することができず、会計参与報告も作成できないとする(一般事項⑥)。

- (19) さらに、検討の結果、会計参与を辞任しない場合には、会計参与は株主総会に出席し、取締役と意見を異にした事項などの意見を述べ、また会計参与を辞任した場合は、辞任後最初に招集される株主総会に出席し、辞任の理由を述べることが望ましいとする(一般事項⑥)。
- (20) 会計参与の行動指針に関する検討委員会・前掲注(五)三〇頁。
- (21) 前掲三〇—三一頁。なおここでは、この合意日は、当該日付以降の変更、つまりは後発事象等の処理に影響するため、非常に重要な意味を持つものと考えられるとされる。
- (22) 前掲三一頁では「取締役および使用人」とする。
- (23) 前掲。
- (24) 前掲三二頁。
- (25) 前掲三三頁。
- (26) 安藤英義「中小企業の会計に関する指針」をめぐって「企業会計五七卷一—九八頁(二〇〇五年)。
- (27) 武田・前掲注(三)二〇—二二頁。なお、立法担当官の見解は、相澤哲・岩崎友彦「株式会社の計算等」商事法務一七四六号二六—二七頁(二〇〇五年)による。
- (28) 安藤・前掲注(二六)九九頁。
- (29) この点に関し、太田達也「会計参与制度を活用した会社の機関設計」税経通信六一卷一—七三頁(二〇〇六年)では、「会計監査のように、一般に公正妥当と認められる監査基準に準拠して監査を実施し、会計基準に準拠していない場合に不適正意見を出すという形で準強制力がある世界と異なり、中小企業の会計に関する指針に従ってチェックリストを作成し、その内容をめぐって会社と会計参与がどこに妥協点を見いだすのか、ま

た、銀行がそもそもどこまで信用するのか、不透明な部分がつきまとう印象は免れない」と指摘される。また、稲葉威雄「会社法の基本を問う」一五八頁(二〇〇六年、中央経済社)においては、会計参与の制度の発展のためには、「会計参与の作成した計算書類が信用できるものであること、その計算書類がそれなりの信用をもつものとして取引社会で活用されること」の双方が必要であると指摘される。

(30) 会計参与の行動指針に関する検討委員会・前掲注(五)三〇頁。

本稿は、平成一六―一八年度科学研究費補助金基盤研究(C)の研究成果の一部である。