

中小企業における「会計参与」 制度創設に伴う諸課題

内 布 光

1. はじめに

従来の商法（第2編 会社）、商法特例法¹⁾、有限会社法などのいわゆる旧会社法を大改正して新たな法典として会社法²⁾（以下「新会社法」という）が制定され、2006年5月1日から施行された。また、新会社法と同時に制定された「会社法の施行に伴い関係法律の整備等に関する法律（平成17年法律第87号、以下「整備法」という）」第1条により、従来の有限会社法、商法特例法など旧会社法を構成していた9つの法律が廃止された。

これに伴い、従来の有限会社法に基づき設立され、新会社法施行の際現存する有限会社は、以後、株式会社³⁾として存続することになった（整備法2条1項）。

なお、この新会社法は、会社の種類として新たに「合同会社⁴⁾」を認めただほか、株式会社に関する諸制度を大幅に変更しているが、この主要な変更点の一つとして「会計参与」制度の導入がある。

ところで、わが国の会社の状況を見ると、従来から上場会社のような大企業からベンチャー企業のような零細企業まで100万社以上もあり、その殆どが中小企業だといわれている。このような中で新会社法は、従来に比べ「定款自治⁵⁾」を広い範囲で認め、特に、株式会社にどのような機関を設置するかについての機関設計は、それぞれの株式会社の実情等に合わせ

中小企業における「会計参与」制度創設に伴う諸課題

て自由にできることを認めた。これに加えて、従来の有限会社は株式会社として存続することが認められたので、この結果、いわゆる中小企業の株式会社が圧倒的多数存在することになる。

一方では、会社法は、これら中小企業の株式会社に対しても、事業年度ごとに所定の計算書類（貸借対照表、損益計算書その他株式会社の財産及び損益の状況を示すために必要かつ適当なものとして法務省令で定めるもの⁶⁾及び事業報告並びにこれらの附属明細書）の作成を義務付けており（新会社法 435 条 2 項）、これが中小企業にとって大きな負担となっている。そこで新会社法は、取締役とは別に「会計参与」を選任して、計算書類⁷⁾の作成に当たらせることを認めた。

本稿は、新会社法で株式会社の役員として選任が認められた会計参与に焦点を当て、この背景・経緯等を整理したうえで、特に、会計参与の導入が最も期待される中小企業に与える影響や課題等について検討する。

2. 中小企業の実態と会社法制

(1) 中小企業とは

一般に、中小企業という言葉は、大企業との対比で使われているが、会社規模（資本金や従業員数など）が小さい企業を、いわゆる中小企業と呼んでいる。

そして、中小企業は、一般に大企業に比べて経営・事業等の基盤が脆弱である。このため、中小企業に関する施策を総合的に推進するため中小企業基本法（昭和 38 年法律第 154 号）をはじめとした中小企業関連法が制定されている。

なお、中小企業基本法 2 条 1 項では、中小企業を表 1. の通り定義している。

また、中小企業金融公庫法や中小企業信用保険法においては、中小企業

表1. 中小企業の定義

業種区分	定 義
製造業、建設業、運輸業、その他	資本の額又は出資の総額が3億円以下の会社並びに常時使用する従業員の数が300人以下の会社及び個人
卸売業	資本の額又は出資の総額が1億円以下の会社並びに常時使用する従業員の数が100人以下の会社及び個人
小売業	資本の額又は出資の総額が5千万円以下の会社並びに常時使用する従業員の数が50人以下の会社及び個人
サービス業	資本の額又は出資の総額が5千万円以下の会社並びに常時使用する従業員の数が100人以下の会社及び個人

を業種ごとに政令により定めている（同法2条1の2号）。例えば、ゴム製品製造業（一部を除く）では資本金3億円以下または従業員900人以下、旅館業では資本金5千万円以下または従業員200人以下、ソフトウェア業・情報処理サービス業では資本金3億円以下または従業員300人以下などを中小企業としている。

(2) 中小企業の実態

わが国には、どのくらい多くの会社が存在し、このうち、どのくらいの数
の株式会社があるか等の実態について、総務省統計局と国税庁の二つの
統計調査⁸⁾が公表されているので、ここで、それぞれの概要を見てみる。

まず、総務省統計局が公表している「平成16年事業所・企業統計調査⁹⁾」によると、表2.の通り、平成16年の企業総数は約153万社、うち株式会社
が69万4千社（全体の45.4%）、有限会社が81万5千社（同53.3%）と全体の98.7%を占めている。これを平成11年と比較すると、企業総数で約13万8千社減少（減少率-8.3%）しているが、中でも株式会社数が8万9千社も減少（同-11.3%）していることが目立つ。

また、企業総数を資本金階級別に区分すると、「1,000万～3,000万円未満」が62万5千社（全体の40.8%）と最も多く、次いで「500万円未満」

表2. 経営組織別企業数 (平成16年, 11年)

経営組織	平成16年		平成11年		平成11~16年	
	企業数	構成比%	企業数	構成比%	増加数	増加率%
総数	1,529,616	100.0	1,667,639	100.0	-138,023	-8.3
株式会社	693,683	45.4	782,278	46.9	-88,595	-11.3
有限会社	815,145	53.3	860,306	51.6	-45,161	-5.2
合名・合資・ 相互会社	20,788	1.4	25,055	1.5	-4,267	-17.0

が58万社(同37.3%)、「500万~1,000万円未満」が19万2千社(同12.6%)などとなっている。このように資本金3,000万円未満の企業数が全体の9割以上(同91.3%)を占めている。

一方の国税庁が公表している「平成16年度直接税(会社標本調査結果)¹⁰⁾」によると、表3.の通り、平成16年分の法人総数は257万社、うち株式会社が104万社(全体の40.4%)、有限会社が143万3千社(同55.7%)と全体の96.2%を占めている。

また、資本金階級別に見ると、「1千万円未満」が141万8千社(全体の55.1%)と最も多く、次いで「1,000万円以上1億円未満」が111万5千社(同43.3%)となっている。このように資本金1億円未満の法人が殆ど(全体の98.4%)を占めている。

以上の表2.の企業総数と表3.の法人総数との間に約100万社もの大きな開きが出ているが、この理由は両統計調査の調査対象・範囲・方法等が異なるためと思われる。しかし、この二つの統計調査から、有限会社数が株式会社数よりも多く、また、株式会社数と有限会社数を合わせると会社全体の95%以上を占め、しかも資本金1億円未満が全体の98%以上であることなどがわかる。

従って、わが国の会社の圧倒的多数が中小企業基本法で定義する中小企業に該当しているのである。

表3. 組織別・資本金階級別法人数

区分	1,000万円未満	1,000万円以上1億円未満	1億円以上10億円未満	10億円以上	合計(社)	構成比(%)
株式会社	4,940	998,551	29,866	7,022	1,040,379	40.4
有限会社	1,346,087	85,852	896	48	1,432,883	55.7
合名会社	6,590	1,168	16	1	7,775	0.3
合資会社	40,678	2,813	12	1	43,504	1.7
その他	19,862	26,533	969	183	47,547	1.8
合計(社)	19,862	1,114,917	31,759	7,255	2,572,088	100.0
構成比(%)	55.1	43.3	1.2	0.3	100.0	—

(3) 中小企業と会社法制度

旧会社法（旧商法、商法特例法、有限会社法など）は、株式会社、有限会社、合名会社及び合資会社の4種類の会社類型を認めていたが、わが国の会社の圧倒的多数は株式会社と有限会社で占められていた。このうち、株式会社に対しては旧商法（第2編）と商法特例法が、有限会社に対しては有限会社法が、それぞれ適用されていた。従来は、このように殆どが中小企業と思われる株式会社と有限会社に対して、別の法律が適用されていたのである。

しかし、新会社法施行後は、従来の有限会社は、原則として株式会社として存続することになるので、殆どの中小企業に対しては新会社法（特に株式会社に関する規定）が適用されることになる¹¹⁾。

そして、旧会社法における株式会社と有限会社を比較すると、会社構成員である株主・社員が有限責任である点では同じであるが、会社の機関に関する規制を比べると大きな違いがあった。例えば、取締役については、どんなに規模が小さい株式会社でも取締役を3名以上選任し、かつ取締役会を設置しなければならなかったが、有限会社では取締役は1名以上置けばよかった。また、監査役については、株式会社には必ず1名以上設置す

中小企業における「会計参与」制度創設に伴う諸課題

る義務が課せられていたが、有限会社に対してはこのような義務は課せられていなかったため監査役を置かないこともできた。

株式会社については、(2) で述べた通り、上場企業のような大企業がある一方では、資本金1億円未満の中小企業が圧倒的多数(98%以上)を占めているという実態があり、この点に着目して旧会社法(商法特例法第1条の2)は、表4. の通り、株式会社の規模を大会社、中会社及び小会社の三つに区分していた。従って、旧会社法の下では株式会社のうち小会社が圧倒的多数を占めていたのである。

表4. 旧会社法における株式会社の大・中・小区分

区 分	基 準
大会社	資本の額が5億円以上又は最終の貸借対照表の負債総額が200億円以上
中会社	大・小会社以外(資本額1億円以上5億円未満かつ負債総額200億円未満)
小会社	資本の額が1億円以下(かつ負債総額200億円未満)

そして、旧会社法では、大会社と小会社の監査等に関して商法特例法が適用されていた。例えば、監査役は、原則として業務監査及び会計監査の権限を有していた(旧商法274条)が、小会社の監査役の権限は会計に関するものに限定されていた(商法特例法22条～25条)。

しかし、新会社法(2条6号)では、大会社についてだけ定義しており、旧会社法のように小会社についての定義規定がない。従って、大会社とこれ以外の会社(いわゆる中小会社)の二つに区分されたことになる。なお、新会社法における大会社についての定義規定を見ると旧会社法よりも明確な表現となっているが、大会社の基準は旧会社法と基本的に同じである。

この結果、旧会社法が認めていた小会社の監査等に関する特例は廃止され、従来の小会社の監査役でも、業務監査権限を有することになった(新会社法381条)。しかし、「公開会社¹²⁾」以外の会社(いわゆる非公開会社)で監査役を設置した会社は、その規模の如何(大会社、中小会社の別)を問わず、定款をもって監査役の監査の範囲を会計に関するものに限定する

旨を定めることができるとされている（同法389条1項）。

そして、特に従来の中会社や小会社の多くが、株式譲渡制限を定款に定め株主の流動性を制限していたが、このような株式会社については、監査役を名目的に置くだけであり、取締役会が形骸化し、決算公告や附属明細書の作成がきちんと行われていないなどの問題が指摘されていた。

このような株式会社は、商号に使われる会社の種類を表す文字が株式会社となっているだけであり、実態的には有限会社と殆ど変わりがなかったといえる。そこで、株式会社と有限会社の別を廃止し、これらの会社に関する規律を一本化すればよいという考え方¹³⁾に基づいて新会社法が制定されたのである。

3. 会計参与制度が新会社法で認められた経緯

(1) 法案の国会提出までの経緯

新会社法は、整備法とともに、平成17年6月29日、第162回国会（参議院本会議）において可決成立し、同年7月26日に公布された。ここで、この法案が国会に提出されるまでの背景及び経緯を簡単に振り返ってみる。

旧会社法の中核を構成していた旧商法は明治32年に、有限会社法は昭和13年にそれぞれ制定されたため、これらの法律の条文は片仮名の文語体で表記され、現在では殆ど使われない用語も少なからず残されていた。そこで、かねてよりひらがなの口語体による表記に改めるべきという現代語化の必要性が指摘されていた。

また、旧会社法では、旧商法の第2編に合名会社、合資会社、株式会社の3種類の会社類型についての規定が置かれ、有限会社については別の法律である有限会社法によって規定されていた。このほか、株式会社の監査等に関する特例については商法特例法が、さらには商法施行法、商法中署名スヘキ場合ニ関スル法律（明治33年2月26日法律第17号）などの幾

中小企業における「会計参与」制度創設に伴う諸課題

つかの法律にも重要な関係規定が散在していた。

このような旧会社法は、企業活動の基盤をなす重要な基本法制であったため、わが国の経済情勢の急激な変化に対応して、近時は、大会社にかかわる規定を中心に度重なる改正が行われてきた。この結果、旧会社法全体が、いわば「つぎはぎ」的となっていたため非常にわかりづらくなっていた。

このため全体的な整合性を図り、現代社会に対応したものに改善するために、改めて体系的に全面見直しを行う必要があるとの意見が強まっていた。

以上のような状況を背景に、法務大臣の諮問機関である法制審議会は、平成 14 年 2 月の第 136 回会議において、会社法制の現代化の調査審議を行うための部会として、会社法（現代化関係）部会（部会長；江頭憲治郎東京大学教授）を設置した。同部会は、平成 14 年 9 月から精力的な審議を重ね、平成 15 年 10 月 22 日、その中間的な成果を「会社法制の現代化に関する要綱試案（以下「試案」という）」として取りまとめた。この試案は、法務省ホームページに掲載公表され、平成 15 年 11 月 29 日から 12 月 24 日までの間、パブリック・コメント手続きにより広く一般人からの意見照会を行った。また、これと並行して、裁判所、弁護士会、大学、経済団体などの多数の関係機関・団体に対して個別の意見照会も行った。

同部会は、これらの意見照会の結果を踏まえて更に検討を重ねた結果、平成 16 年 12 月 8 日に「会社法制の現代化に関する要綱案（以下「要綱案」という）」をとりまとめた。その後、この要綱案は、平成 17 年 2 月 9 日に「会社法制の現代化に関する要綱」として法制審議会総会で決定された上で法務大臣に答申された。そして、これに基づいて作成された「会社法案」及び「整備法案」は、同年 3 月 18 日の閣議決定を経て同年 3 月 22 日に通常国会（衆議院）に提出された。

(2) 「会計参与」制度導入の経緯

株式会社の計算書類の適正担保措置としては、従来から監査役による会計監査制度があった。

ところが、証券取引法¹⁴⁾が同法適用会社（いわゆる上場会社）の財務諸表について、公認会計士又は監査法人による会計監査制度を強制したため（同法193条の2）、このような会社では監査役監査との重複が問題となった。

そこで、旧会社法（商法特例法2条2項）では、大会社（「みなし大会社」¹⁵⁾を含む）については、監査役による監査¹⁶⁾のほか会計監査人による監査¹⁷⁾を要求し、これ以外の中会社及び小会社については会計監査人による監査を受けることができなかった¹⁸⁾。

特に、大会社においては、監査役による会計監査は、専門性が確保されていないために余り意味を持たないのではないかという問題がかねてから指摘されていたが、会計専門家である会計監査人（資格を公認会計士又は監査法人に限定）による監査制度を導入することで、計算書類の適正担保を図ることになった。

しかし、大会社以外の中小会社の計算書類についての適正担保の問題が依然として残されていた。

このことから、平成15年11月の試案では、中会社に加え、小会社についても会計監査人の任意設置を認めることが盛り込まれていた。なお、この試案段階では、まだ会計参与の制度については盛り込まれていなかった¹⁹⁾。この小会社でも会計監査人を任意設置できるという試案に対しては各界の意見が分かれ、「反対意見の理由としては、ベンチャー企業のニーズを背景として検討を行うことは、圧倒的多数の中小企業の実態を無視しているなどとするものがあつた。」²⁰⁾ようである。これは、中小企業（大会社以外のいわゆる中小会社である株式会社をいう。以下、同じ。）が会計監査人を設置するのは費用等から見て現実的でなく、また中小企業においては、

中小企業における「会計参与」制度創設に伴う諸課題

税理士が監査役を兼ねながら計算書類の作成等を行う事例が多いという実態を踏まえたものと推測できる。更に、日本税理士会連合会からは「小会社における計算書類の適正担保制度」の提言²¹⁾も行われた。この提言は、「適正担保証明について税理士・税理士法人を含む会計専門家が、計算書類の正確性を確保するため、実在性、網羅性、期間配分の適正性、表示の妥当性について検証する」というものであった。

このような意見等を踏まえて、平成16年6月2日に、法制審議会会社法（現代化関係）部会から「会計参与（仮称）」制度が提案された。この制度の要旨は、「会計参与は、会社の機関として、会社及び第三者に対して旧商法266条、266条ノ3（社外取締役の責任）と同様の責任を負うことによって、その適正を担保する」というものであった。

この会計参与制度に対しては、あまり反対意見はなかったようであり、その後の要綱案の中に盛り込まれたのである²²⁾。

以上の経緯からわかるように、会計参与制度は、中小企業の計算書類の適正化の担保を目的に導入されたものである。

4. 会計参与の概要

(1) 会社の機関としての会計参与

以下、会計参与について、新会社法ではどのように定めているか簡単に見ていく。

会計参与制度は、前述（3.（2）参照）の通り、特に、中小企業の計算書類の適正性や信頼性を確保するために新たに導入された制度であり、新会社法では、会計参与を取締役、監査役、会計監査人などと並ぶ新たな株式会社機関としている。

新会社法は、従来の有限会社を廃止して株式会社に一本化したのと同時に、旧会社法が採用していた「最低資本金（設立時の資本金として株式会

社は1千万円以上、有限会社は3百万円以上が必要)」制度を撤廃した。これにより今後は、資本金1円の株式会社を設立することも理論上可能であり、資金力に乏しいベンチャー企業等にとっても株式会社を設立²³⁾することがきわめて容易になった。

また、株式会社の機関については、旧会社法では、原則として取締役3名以上、監査役1名以上の設置²⁴⁾が求められていたが、新会社法では、原則として株主総会と取締役1名以上を設置すればよく、これ以外の機関の設置は任意とされた(326条1項)。これは、株式会社の中に従来からの有限会社を取り込んだための対応措置である。

このように会計参与は、株式会社の機関の一つであるが、大会社を含む全ての株式会社は、会計参与を設置するか否かは任意である²⁵⁾。つまり、会計参与は完全な任意設置機関であり、他の任意設置機関(取締役会、監査役、会計監査人等)は、特段の規定により設置を強制又は禁止されることがある。また、会計参与制度は株式会社についてだけ認められたものであるから、従来の有限会社(特例有限会社)は、商号変更して株式会社としない限り会計参与を置くことができず²⁶⁾、持分会社すなわち合名会社、合資会社及び合同会社についても同様である。

また、会計参与を設置している会社を「会計参与設置会社」という(新会社法2条8号)が、会計参与設置会社は、その旨並びに会計参与の氏名又は名称(法人のとき)及び計算書類等の備置場所を登記しなければならない(同法911条3項16号、商業登記法54条2項)。

なお、この会計参与のほかの機関として、株式会社は以下で例示するように、新会社法によって特段の規制を受けない限り、取締役会、監査役、監査役会、会計監査人、委員会²⁷⁾を設置する義務はないが、定款の定めによって、これらの機関を任意に設置²⁸⁾することができる(326条2項)。このように新会社法においては、株式会社がどのような機関を設置するかという「機関設計」は、その会社の定款自治に委ねられている

中小企業における「会計参与」制度創設に伴う諸課題

のである。

参考までに、株式会社の機関設計ルールについて、旧会社法との対比で簡単に整理すると、次の通りとなる。

- ① 公開会社、監査役設置会社及び委員会設置会社では、取締役会を設置しなければならないが、これ以外の会社では設置が任意である（327条1項）。これに対して、旧会社法では全ての株式会社が取締役会を設置しなかった。
- ② 取締役会設置会社（非公開会社で会計参与設置会社を除く）及び会計監査人設置会社（委員会設置会社を除く）では、監査役を設置しなければならない（327条2項・3項）。これに対して、旧会社法では全ての株式会社（委員会等設置会社を除く）が監査役を設置しなかった。
- ③ 委員会設置会社及び大会社では、会計監査人を設置しなければならないが、大会社以外（いわゆる中小会社）でも、任意に設置できる（327条5項、328条）。これに対して、旧会社法では大会社（みなし大会社を含む）以外は設置できなかった。
- ④ 大会社以外（いわゆる中小会社）でも、委員会を設置できる。なお、委員会とは、指名委員会、監査委員会及び報酬委員会の三委員会をいい、委員会を設置する場合は、必ず三委員会を同時に設置しなければならないが、併せて執行役、取締役会及び会計監査人を設置しなければならないが、監査役の設置は認められない（2条12号、327条1項・4項・5項、402条）。これに対して、旧会社法では大会社（みなし大会社を含む）だけが設置できた。

(2) 会計参与の職務

会計参与の職務は、取締役（又は委員会設置会社の執行役²⁹⁾。以下同じ）と共同して、計算書類及びその附属明細書、臨時計算書類並びに連結

計算書類（以下「計算関係書類」という）を作成することである（374条1項）。このように会計参与は、株式会社の業務執行の一端を担う機関である。

ここで、会計参与が取締役と「共同して」計算関係書類を作成するということは、両者の意見が一致しなければ有効な計算関係書類を作成できないことを意味する。従って、計算関係書類の作成に関する事項について、会計参与が取締役と意見を異にするときは、会計参与は、株主総会において意見を述べることができる（377条1項）。

会計参与がこのような職務を遂行するためには一定の権限が必要である。そこで、会計参与は、いつでも、会計帳簿及びその関係書類を閲覧及び謄写し、又は取締役及び支配人その他の使用人に対して会計に関する報告を求めることができる（374条2項）。また、会計参与は、その職務を行うため必要あるときは、子会社に対して会計に関する報告を求め、又は会社若しくは子会社の業務及び財産の状況の調査をすることもできる（同条3項）。なお、このように報告を求め、調査をすることができるという会計参与に与えられている権限は、会社監査機関である監査役、会計監査人等に与えられている権限とほぼ同じである（381条2項・3項、396条2項・3項）。

そして、会計参与は、計算関係書類の作成を終了した場合、法務省令³⁰⁾で定めるところにより「会計参与報告」を作成しなければならない（374条1項）。なお、このように会計参与に負わされている会計参与報告の作成義務と同様に、監査役、会計監査人等についても、それぞれの報告を作成することを義務づけている³¹⁾。

また、会計参与は、取締役、監査役及び執行役と共に、株主総会において、株主から特定の事項（会計参与の職務に関する事項）について説明を求められた場合には、当該事項について必要な説明を、原則として行わなければならない（314条）。このように会計参与は、株主総会において株

中小企業における「会計参与」制度創設に伴う諸課題

主に対する説明義務を負っているので、会計参与が職務上作成した計算関係書類が提出（又は提供³²⁾）される定時株主総会³³⁾への出席義務も負わされることになる。

更に、会計参与は、その職務を行うに際して、取締役の職務執行に関し不正行為や法令又は定款に違反する重大な事実を発見したときは、遅滞なく株主（監査役設置会社においては監査役）に報告しなければならない（375条1項）。このように会計参与は、一方では取締役と共同して計算関係書類を作成しなければならないが、他方では取締役の職務執行の状況を監視する役割も担っているのである。

このほか、会計参与は、取締役とは独立した機関とされているから、当然ながら会社とは別に、作成した計算書類及びその附属明細書並びに会計参与報告を、会計参与が定めた場所に定時株主総会の1週間前の日から5年間備え置き（378条1項）、原則として会社の営業時間内は、株主や会社債権者の請求に応じて、いつでも計算書類等を閲覧させ、謄本・抄本の交付等をしなければならない（同条2項）。なお、計算書類等を備え置く場所は、会計参与の裁量で定めることができるので、会計参与の事務所等が考えられるが、これを株主・債権者に知らせる必要があるため、登記事項とされている（911条3項16号）。

また、取締役設置会社の会計参与は、以上の義務に加えて、計算書類の承認決議の取締役会に出席して意見を述べなければならない（376条1項）。

(3) 会計参与の資格

会計参与の職務や権限・義務は、計算関係書類の作成などの会計に関する事項に係わるものであるから、その資格は、公認会計士若しくは監査法人又は税理士若しくは税理士法人の会計専門家に限定³⁴⁾されている（333条1項）。

新会社法 329 条 1 項が「役員（取締役、会計参与及び監査役をいう。以

下この節、第371条第4項及び第394条第3項において同じ。)及び会計監査人は、株主総会の決議によって選任する。」と規定していることから明らかのように、会計参与は、取締役及び監査役と同様に「役員」とされている³⁵⁾。

これに対し、株式会社の監査機関として計算書類等の会計監査を担当する会計監査人は、会計参与と同様に、株主総会の決議によって選任されるが、会社の外部から会計監査を担当するから「役員」ではない³⁶⁾。

このように会計参与は、株主総会の決議によって取締役と同様に役員として選任され、会社の内部にあって業務執行の一端を担うが、一方では、会社の会計・計算の適正を確保するためには、その職務の遂行において取締役の指揮命令を受けてはならず、取締役から完全に独立していなければならない。

そこで、会計参与は、株主総会において、その選任若しくは解任又は辞任について意見又は辞任理由を述べることができ(345条1項・2項)、自らが受ける報酬等についても意見を述べることができる(379条3項)。このように会計参与が株主総会において意見を述べることができるとしたのは、通常、取締役が会計参与の選任・解任や報酬等を事実上決定し、かつ、株主総会を招集するから、取締役により株主総会に、会計参与の意に反する選任・解任や不利益となるような提案が行なわれた場合を想定しているものと思われる。このようにして、会計参与の立場・身分等を保障しているのである。

更に、会計参与の独立性を確保するため、会計参与は、会社又はその子会社の取締役、監査役若しくは執行役または支配人その他の使用人との兼任が禁止されている(333条3項1号)。なお、兼任が許されるのは、取締役と執行役及び支配人³⁷⁾その他の使用人との間だけであり、監査役も、会計参与と同様に独立性の確保が求められるから、会計参与及びこれらの者(取締役や使用人等)との兼任が禁止されている(335条2項)。

中小企業における「会計参与」制度創設に伴う諸課題

また、監査法人や税理士法人が会計参与に選任された場合は、当該法人はその社員の中から会計参与の職務を行なう者を選任し、これを会社に報告しなければならない（333条2項）。なお、会計監査人の資格は、公認会計士又は監査法人に限定されている（337条1項）が、その会社の会計参与に選任されている公認会計士又は監査法人は、会計監査人になることができない（337条3項2号）。

そして、このように株主総会の決議によって選任された会計参与の任期は、取締役の任期に関する規定が準用されるので、原則として2年（選任後2年以内に終了する事業年度のうち最終のものに関する定時株主総会の終結の時まで）である（334条1項による332条1項本文準用）。これに対して、非公開会社の会計参与の任期は最長10年まで伸張でき（同条による332条2項準用）、また、委員会設置会社の会計参与の任期は1年となる（同条による332条3項準用）。

（4）会計参与の責任

新会社法330条は「株式会社と役員及び会計監査人との関係は、委任に関する規定に従う。」と定めているから、会計参与と会社との関係は、民法643条～656条の委任契約に関する規定に従うことになる。そして、会社実務では従来から、取締役等の会社役員は、株主総会で選任されたら「就任承諾書」の提出をもって会社との間で委任契約が結ばれたものとして取り扱われている。

そこで、会計参与も株主総会で選任されたら、会社に「就任承諾書」を提出することが求められることになろう。しかし、会社法施行規則102条1号が「会計参与が職務を行なうにつき会計参与設置会社と合意した事項の主なもの」を会計参与報告の記載事項の一つとしていることから、別途、会計参与の職務内容の詳細や報酬等の細かな契約条件等を盛り込んだ委任契約書を締結することが予想できる。

いずれにせよ、会計参与は、会計参与に就任した以上、その職務遂行において善管注意義務を負うことになる（民法644条）。なお、新会社法では、取締役が負わされている忠実義務（355条）や競業・利益相反避止義務（356条）に相当する会計参与についての義務規定を置いていない。これは、取締役の職務内容と会計参与の職務内容とを比較すると、それぞれの職務内容の間には格段の差があることによるものと思われる。従って、会計参与は、善管注意義務に反しない範囲で、他の会社の会計参与等の役員・使用人を兼務することが許されていると解釈できる。

しかし一方では、会計参与がその任務を怠ったことにより会社に対し損害を与えたときは賠償責任を負わなければならない（423条1項）。また、会計参与は、その職務について悪意又は重大な過失があったとき、及び計算書類等や会計参与報告に虚偽の記載があったときは注意を怠らなかつたことを証明しない限り、これによって第三者に損害を与えたときも、損害賠償責任を負わされる（429条1項・2項）。つまり、会計参与は、他の役員等（取締役、監査役、執行役または会計監査人）と同様に、その任務や職務に関し損害賠償責任を負わされているのである。

このように会計参与が会社に対して損害賠償責任を負うことは、近年話題となっている株主代表訴訟についても、会計参与は、この対象とされていることになる（847条）。

このように会計参与は、会社又は第三者に対する損害賠償責任を負うほか、株主代表訴訟による責任追及の危険にもさらされる。そこで、余程の覚悟がないと会計参与になり手がなくなることが予想されるので、会社実務においては「会社役員賠償責任保険」³⁸⁾などをもって対応することになるろう。

これに対して、役員等の責任は、総株主の同意があれば免除される（424条）が、株主数が多い会社においては、この総株主の同意を得ることは事実上極めて困難である。そこで、会計参与が社外取締役、社外監査役、会

中小企業における「会計参与」制度創設に伴う諸課題

計監査人と同様に社外性を有する立場にもあることに着目して、新会社法は、会計参与をはじめ社外性を有する役員等に対する責任制限制度を設けている。

まず、定款に予め定めることによって、会計参与が職務を行なうにつき善意でかつ重大な過失がないときは、定款で定めた額の範囲内で、予め会社が定めた額と「最低責任限度額」とのいずれか高い額を限度とする旨の「責任限定契約」を締結することができる（427条）。ここでいう「最低責任限度額」とは、会計参与の職務対価（報酬等）として受ける年間相当額の2倍の額である（425条1項1号ハ）。

そして、会計参与が損害賠償を負う額から最低責任限度額を控除した額を限度として、株主総会の決議によって免除することができる（425条1項）。この場合、監査役設置会社又は委員会設置会社においては、この株主総会の決議に代えて、定款で定めることによって取締役の過半数の同意又は取締役会の決議によって免除できる（426条1項）。この結果、会計参与は、損害賠償につき責任制限制度が適用される場合には、その職務を行なうにつき善意でかつ重大な過失がない限り、会社から受ける報酬等の2年分を限度として責任を負えばよいことになる。

以上の民事上の損害賠償責任のほか、刑事上の特別背任罪等の責任を追究されることもあり得る。

つまり、会計参与が自己若しくは第三者の利益を図り又は会社に損害を加える目的で、その任務に違背する行為をして会社に損害を与えた場合には、特別背任罪として、10年以下の懲役又は1千万円以下の罰金に処せられ（960条）、また、虚偽の計算書類等や会計参与報告を作成した場合には、100万円以下の過料に処せられる（976条7項）からである。

5. 中小企業と会計参与

(1) 会計監査との関係

これまで繰り返し述べてきたように、会計参与は、株式会社、特に中小企業において会計専門家として取締役と共同して適正性・信頼性のある計算書類を作成することが期待されている。しかし、株式会社が会計参与を設置するか否かは任意である。

一方、従来から取締役には、会社の業務執行の一環として、計算書類の作成などの義務が課せられている（348条1項、418条）。しかし、取締役は、本来、会社経営（業務執行）のプロとして株主総会で選任された者であり、この資格として会計専門家であることを要求されていない。

このため、従来から監査役や会計監査人が会計監査を行うことにより、計算書類の適正性・信頼性を担保しているのである。しかし、既述（3.（2）参照）の通り、会計監査人による会計監査は計算書類の適正担保措置として有効に機能するが、監査役による会計監査は必ずしも専門性が確保できないので、あまり意味がないという問題が残されている。

ところで、会計監査人制度は、会計参与制度に非常に似ている。それは、それぞれの資格が会計専門家に限定されていて、計算書類の適正担保を目的としている点が共通しているからである。しかし、両制度の大きな違いは、それぞれが職務を遂行する時点にある。つまり、会計参与は、計算書類の作成が職務の中心であるのに対し、会計監査人は、作成された計算書類について会計監査（適正かつ妥当であるかについての調査と評価）をすることが職務である。

以上のことから、会計監査制度が有効に機能するためには、計算書類そのものが、公正妥当な会計基準等に従って、正確に作成されていることを前提にしていることになる。

(2) 計算書類の作成の実態

一般に、計算書類の作成は、会社の財産状況及び営業成績を明らかにするための一連の「決算手続」によって行なわれる。この決算手続を円滑・迅速に進めることができるようにするため、新会社法は「株式会社は、法務省令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（432条1項）」と規定している。なお、会計帳簿又はこれに関する資料は、電磁的記録をもって作成することもできる（433条1項）。

そこで、会社は「経理（会計）情報システム」を構築し、このシステムを用いて日常的な売上伝票・仕入伝票等の処理や決算処理から、計算書類作成に至るまでの一連の会計・計算業務を行なっているのである。なお、新会社法432条1項でいう「法務省令に定めるところにより」の法務省令とは「会社計算規則（法務省令第13号）」を指すが、この法務省令は、いわば会社法会計基準ともいうことができるものであり、「会社法施行規則（平成18年法務省令第12号）」及び「電子公告規則（平成18年法務省令第14号）」と共に平成18年2月7日に公布され、会社法施行日（平成18年5月1日）から施行されている。

更に、大企業など一定の規模以上の会社を見ると、一般に、内部組織体制を整備して会計専門の使用人を配した経理課等の会計専門部署を設置している。このような会社では、当該会計専門部署が正確な会計帳簿を適時に作成し、計算書類の作成に至るまでの一連の業務を、取締役の業務執行を補助する形で遂行している。

これに対して、会計専門部署はおろか会計専門の使用人もいない中小企業は、新会社法432条が要求している会計帳簿を適時かつ正確に作成することさえ困難であると想定できる。このような中小企業では、会計専門家でない取締役に対して、きちんとした計算書類の作成を期待できないことになる。

そこで、このような中小企業では、従来から顧問税理士に会計帳簿の整

理から税務申告までの会計・税務業務を依頼していることが多いといわれている。しかし、税理士は税務専門家であるが、必ずしも会計専門家でない場合も多いといわれている。

更に、上記の会社計算規則は、計算書類の作成を中心とした会計基準であるといえる。そこで、会計帳簿の作成を含む会計全般についての原則として、旧会社法は「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」（旧商法32条2項）と定めていたが、新会社法431条も「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。」と定めている。

なお、ここでいう「公正妥当な企業会計の慣行」とは、企業会計原則、税務会計基準、証券取引法の会計基準等を意味するものと想定できるが、これらは主として大企業向けのものであることから、かねてより中小企業対象の会計基準の必要性が指摘されていた。

そこで、従来、日本税理士連合会は「中小企業会計基準（平成14年12月）」を、日本公認会計士協会は「中小会社の会計のあり方に関する研究報告（平成15年6月）」を公表していたが、日本公認会計士協会、日本税理士会連合会、日本商工会議所及び企業会計基準委員会の4団体は、共同して「中小企業の会計に関する指針」³⁹⁾を策定し、平成17年8月1日（改正平成18年4月25日）に公表されている。この指針では「中小企業が計算書類の作成に当たり、抛ることが望ましい会計処理や注記等を示すものである。このため、中小企業、とりわけ会計参与設置会社が計算書類を作成する際には、本指針に抛ることが適当である」旨述べていることから、この指針は、中小企業における「公正妥当な企業会計の慣行」とすることを狙って策定・公表されたものといえよう。

(3) 中小企業に会計参与を設置する意義

このような中小企業の取締役は、会計専門家でない場合が多いので、事

中小企業における「会計参与」制度創設に伴う諸課題

業年度ごとに計算書類を作成し（435条2項）、定時株主総会に提出・報告する（438条）という任務を背負うことは、当該取締役にとって荷が重過ぎるといえよう。

また、このような中小企業が、仮に会計監査人を設置した場合であっても、会計専門家でない取締役が単独で作成した計算書類が、会計監査人の会計監査に耐えられるかどうか疑問である。そして、一般に会計監査人の報酬はかなり高額であるといわれているので、中小企業にとって、この会計監査人への報酬の負担に耐えられるかも問題であろう。

以上、中小企業にとっては、会計監査を受けることよりも、まずは日々の会計帳簿の作成から計算書類の作成までの業務を、適時かつ正確に遂行できるかどうかの方が問題として大きいと思われるのである。

そこで、会計専門家としての会計参与が計算書類の作成段階で関与することにより、この問題の解決に大きな効果が期待できるのである。また、会計参与には、取締役の不正行為等を株主に報告し（375条1項）、取締役と意見を異にするときは株主総会で意見を述べなければならない（377条1項）などの義務も負わされているので、会計参与が関与して作成された計算書類は、取締役が単独で作成した場合に比べ、正確性・信頼性等が格段に向上することが期待できる。

なお、このような会計参与の機能に着目して、既に幾つかの金融機関では、会計参与を設置した中小企業に対する融資条件の優遇策などを打ち出している⁴⁰⁾。

6. 会計参与に関する問題

新会社法が施行されて間もない現在において、今後、どの程度多くの株式会社が会計参与を設置し、また、この制度が法の趣旨に従って円滑にかつ効果的に運用されていくかを予測することは難しい。

しかし、会計参与を設置する会社は、この制度の経緯や意義等から勘案して中小企業に限られるのではないかと予想できる。このような中小企業にとって、会計専門家である公認会計士及び税理士（これらの法人を含む）が会計参与になって作成した計算書類については、その正確性、信頼性等を担保できることは確かである。そして、このような中小企業にとっては、従来から税理士は馴染みが深いので、実際に会計参与となるのは、圧倒的に税理士が多いことが予想できる。

ここで、新会社法は会計参与の資格に、税理士業務もできる弁護士⁴¹⁾を、なぜ入れなかったのであろうかという疑問も湧くが、弁護士は法律専門家であるが会計専門家であるとは限らないから、会計参与の資格から除外したのであろう。そうであれば、従来から中小企業との関係が深い税理士は、本当に会計専門家としての会計参与の職務を全うできるのであろうかという疑問が生じる。

このような会計参与に関する問題のうち税理士に関係する問題について、必要に応じ公認会計士と比較しながら、以下に私見を述べる。

(1) 税理士の使命

税理士は、税務専門家として、納税者の信頼にこたえ納税義務の適正な実現を図ることを使命としている（税理士法1条）。そして、税理士になる資格を有する者が、日本税理士会連合会に備える税理士名簿に、氏名、事務所名称・所在地等の所定事項が登録されることによって税理士となる（同法18条、19条）。

一方の公認会計士は、監査及び会計の専門家として、財務書類の信頼性を確保することにより、会社等の公正な事業活動、投資者及び債権者の保護等を図ることを使命としている（公認会計士法1条）。そして、公認会計士になる資格を有する者が、日本公認会計士協会に備える公認会計士名簿に、氏名、事務所等の所定事項が登録されることによって公認会計士に

中小企業における「会計参与」制度創設に伴う諸課題

なる（同法 17 条、18 条）。

このように公認会計士は監査及び会計の専門家であるのに対して、税理士は税務専門家であるとされているが、会計専門家とはされていない。そうすると、会計専門家として計算書類を作成する職責を担う会計参与の資格として税理士は適切であるかという疑問が生じる。

この点について、更に掘り下げてみる。

（2） 税理士資格取得上の問題

税理士法 3 条は、次のいずれかに該当する者は、税理士の資格を有するとしている。

- ① 税理士試験に合格した者
- ② 税理士試験科目（税法に関する科目のうち受験者が選択する三科目と会計学のうち簿記論及び財務諸表論の二科目）の全部について試験免除された者
- ③ 弁護士（弁護士となる資格を有する者を含む）
- ④ 公認会計士（公認会計士となる資格を有する者を含む）

このうち③の弁護士は、日本税理士会連合会に登録することにより税理士にもなれるが、必ずしも税務専門家ではない場合が多いので、実際に税理士に登録している者は殆ど見られない。また、②の「試験免除された者」を例示すると、次の者が該当する。

- (a) 試験科目（税法三科目及び会計学二科目）のうち特定の科目について合格した者

この者は、合格科目の試験は免除されるので、残りの全科目に合格することで資格要件を満たす（同法 7 条 1 項）

- (b) 税法又は会計学に関する研究により修士号や博士号を得た者

この者は、国税審議会に免除申請することで、税法に関する修士論文では税法二科目、博士論文では税法全科目が免除され、会計学

に関する修士論文では会計学一科目、博士論文では会計学全科目が免除される（同条2項・3項、8条1項1号・2号）。従って、残りの全科目に合格することで資格要件を満たす。

(c) 官公署で税務事務・管理監督に従事した期間が一年以上になる者

この者（いわゆる税務署員等）は、その職務内容や従事期間により、税法及び会計学の一部又は全部の科目の試験が免除される。

一方の公認会計士は、公認会計士試験に合格した者であって、2年以上の業務補助期間があり、かつ、所定の実務補習を終了し総理大臣の確認を受けた者だけが公認会計士の資格を有する（公認会計士法3条）。

このように公認会計士の資格を取得するには厳しい要件が課せられているので、弁護士など他に法律専門資格を有するだけでは公認会計士の資格はない。これに比べて、②の「試験免除された者」のうち、特に、上記(b)及び(c)の該当者を、税理士の有資格者とするのは甘すぎるのではないだろうか。

そこで、税理士の資格者要件について、公認会計士など他の専門資格者要件と比較して、会計参与となる税理士が会計参与としての職務を全うできるかという観点から、税理士法の改正を視野に入れて見直すべき時期が到来しているのではないかと思われる。

(3) 税理士試験科目に会社法を追加すべき

前項と関連して、税理士試験科目についても問題がある。

つまり、現行の税理士試験の科目は、会計学二科目と税法三科目とされている（税理士法6条）が、会計参与の職務に直接関係する「会社法（会社計算規則を含む）」が試験科目とされていないのである。なお、公認会計士の試験科目（短答式および論文式の双方）の中には「企業法（会社法）」が必須となっており、そして、この企業法の範囲は「商法を中心に、

中小企業における「会計参与」制度創設に伴う諸課題

証券取引法に基づく企業内容等開示制度及び関連法令（有限会社法等）の基礎理論を含む」旨の実施要領⁴²⁾が公表されている。

従って、税理士試験科目として「会社法（会社計算規則を含む）」を早急に追加すべきである。

また、前項（2）で述べたように、税理士の有資格者のうち②の「試験免除された者」を見ると、このうち（b）に該当する者は、会計科目については会計学に関する修士・博士論文による学位取得で、税法科目については税法に関する修士・博士論文による学位取得で、それぞれの試験科目の全部又は一部免除を国税審議会がすることになっている。

例えば、税法に関する修士や博士の学位取得は、一般に法学系大学院にて行なわれることが予想される⁴³⁾。現に、このような試験科目免除を狙って、法学系大学院に進学してくる者が増えているといわれている。

このような大学院進学者の殆どが、免除される当該税法科目についての試験合格が困難であることを法学系大学院進学の原因としている。そして、これらの者は、税法に関する修士・博士論文により学位取得すればよいので、試験科目とされている税法3科目につき、当該試験合格レベルの知識等を習得しているとは限らない。また、会計参与に必要な知識としての「会社法」を習得（単位取得）していなくても学位取得は可能であるから、学位取得者の中には、会社法の知識を全く持たない者もいることになる。仮に、このような学位取得者が税理士になれたとしても、本当に税理士の使命を果たせるかという不安を抱かざるを得ない。

そして何よりも、また税理士試験科目に会社法が入っていないため、現行の税理士有資格者には会社法の知識が求められていないので、このような会社法の知識を有しない税理士が会計参与になることについて危惧を抱かざるを得ない。なぜなら、このような者は、十分な会社法（会社計算規則を含む）の知識を持っていないため、会計参与の会計専門家としての重要な職責に耐えられないからである。

以上の観点からも、税理士法改正に向けて有資格者要件を早急に見直すべきである。

(4) 顧問税理士との兼務について

税理士は、従来から中小企業の顧問税理士となって、その会社の税務申告などを行っている実態がある。顧問税理士が会計参与と兼務することについては禁止されていないから、このような中小企業にあつては当該税理士が会計参与となり、取締役と共同して計算書類を作成することで、計算書類の信頼性を高めることが期待できる。

顧問税理士と会計参与の中小企業における役割は異なっており、顧問税理士が会計参与を兼任しても、当該中小企業にとって何ら不利益になることはない。むしろ、顧問税理士とは別の税理士を会計参与にするよりも報酬等の負担を軽減できるなどの利点が期待できると思われる。つまり、顧問税理士は、外部の専門家として納税義務の適正な実現を使命とし、会計参与は、内部の執行機関として会社の会計・計算の適正化を担保するという役割であり、この兼務によって双方の使命・役割を両立しながら実現できると思われるからである。

しかし、この場合、当該顧問税理士は、会計参与となる以上、会計専門家にふさわしい知識・能力等を身につけると共に、その職務の遂行に当たっては、当該中小企業の取締役、監査役等の他の内部機関からの独立性の確保に努めなければならない。

7. おわりに

新会社法により任意設置が認められた会計参与制度は、特に中小企業にとっては、計算書類の適正化の確保だけにとどまらず、金融機関から融資優遇策を受けられるなど、これから派生する様々な便益をもたらすことが

中小企業における「会計参与」制度創設に伴う諸課題

期待できる。また、税理士にとっては、会計参与の資格を得たことによって、公認会計士と並び会計専門家としての社会的地位を得たのと同時に、職域拡大も実現できたことになる。

しかし、その一方では、どれだけ多くの中小企業が会計参与制度を導入するかについて予測することは難しい。新会社法が施行されて間もない現在において、この制度の認知度は低いと考えられるので、今後ともPRが必要である。この場合、中小企業に会計参与の導入を推進するためには、会計参与の報酬等を中小企業の負担に耐える程度とし、導入の利点等と併せてPRすることが効果的と思われる。

今後、この制度の認知が浸透したとしても、既に顧問税理士を擁している中小企業にとっては、当該税理士を会計参与に選任することで設置は容易であるが、これ以外のどの程度多くの中小企業が、会計参与の設置について必要性を認識するか全く予測ができない。

また、中小企業の会計参与となる税理士の資質（会計・会社法に関する知識・能力、倫理観等）が厳しく問われることにもなるので、税理士に対し会計参与制度を正確に理解させるとともに、税理士の資質向上のための研修・自己研鑽支援制度の確立が必要であるが、何よりも会計参与制度に対応した現行の税理士法の改正と税理士試験科目の追加・変更を早急に行う必要があるだろう。

（本稿は、2006年6月10日までの情報等をもとに執筆したものである。）

註

- 1) 正式名称「株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律（昭和49年法律第22号）」
- 2) 平成17年法律第86号として、平成17年7月26日に公布された。

- 3) このような株式会社(旧有限会社)は、新会社法施行後も商号中に「有限会社」という文字を用いなければならないので「特例有限会社」といわれ(整備法3条1項・2項)、整備法第2節(2条~46条)によって経過措置や新会社法の株式会社に関する規定の特例の適用を受ける。
- 4) 出資者(社員)全員が有限責任社員だけである点においては株式会社と似ている(576条4項)。しかし、社員になるためには金銭以外の財産(例えば、特許権等の技術)をもって出資することも認め、誰が業務執行や会社を代表するかなど内部関係については定款で自由に定めることができる(従って、社員間で民法上の組合契約を結ぶのと同様の規律が適用される)という特徴がある。米国の「LLC(Limited Liability Company)」に倣って、新会社法で新たに導入された会社の種類の一つであるので、日本版LLCと呼ばれることもある。
- 5) 株式会社の定款には、目的(事業内容)や商号、本店所在地、発行株式の種類・数などの株式事項、計算や会社機関等の会社運営の基本事項までを定めなければならない。つまり、株式会社は、どのような種類の株式を何株発行するか、取締役会、監査役、会計監査人・会計参与等の機関をどのように設置するかなどについて、新会社法が認めた範囲内で定款に自由に定めることができるのであり、このことを「定款自治」と呼ぶ。
- 6) これには、株主資本等変動計算書及び個別注記表がある(会社計算規則91条1項)。
- 7) 計算書類とは、新会社法435条2項で「貸借対照表、損益計算書その他株式会社の財産及び損益の状況を示すために必要かつ適当なものとして法務省令で定めるものをいう。」と規定しており、同法435条3項では「計算書類及び事業報告並びにこれらの附属明細書は、電磁的記録をもって作成することもできる。」とされている。
- 8) この他に、法務省・法務統計「種類別会社登記」;
<http://www.moj.go.jp/TOUKEI/DB/minji03.xls>
- 9) 総務省統計局「平成16年事業所・企業統計調査」;
<http://www.stat.go.jp/data/jigyoku/2004/index.htm>
- 10) 国税庁「平成16年度直接税(会社標本調査結果)」;
<http://www.nta.go.jp/category/toukei/tokei/h16/kaisya.htm>

- 11) 但し、前掲註3)の通り、従来の有限会社は、株式会社に商号変更しない限り特例有限会社として整備法第2節の特例を受ける。この特例規定の内容は、基本的に旧有限会社法の規律をそのまま踏襲している。
- 12) 「公開会社」について新会社法2条5号は「発行する全部又は一部の株式の内容として譲渡による当該株式の取得について、株式会社の承認を要する旨の定款の定めを設けていない株式会社をいう。」と定義している。つまり、出資者である株主全員が有限責任である株式会社においては、株主の地位を表わす株式を他に譲渡（株主が変動すること）は、本来、自由であるが、同族会社の中小企業では無関係者が株主に加わることを嫌う傾向があったため、旧会社法でも株式譲渡制限を認めていた。しかし、新会社法では、このように定款に定めることによって、発行する株式の全部又は一部につき譲渡制限をすることができるかとされている。これに対して旧会社法では、株式の全部についての譲渡制限だけを認めていたので、従来は、このような会社を「株式譲渡制限会社」或いは「閉鎖会社」と呼び、株式を上場している会社を「公開会社」と呼んでいた。これに対して新会社法では、全ての株式について株式譲渡制限をしていない会社を「公開会社」と定義しているため、従来とは意味合いが異なる。なお、新会社法では、公開会社以外の会社についての用語の定義はないが、公開会社以外の会社は「非公開会社」と呼ぶべきであろう。
- 13) 「会社法制の現代化に関する要綱試案」第四部第1
- 14) 金融庁は「証券取引法（昭和23年4月13日法律第25号）を改正した「金融商品取引法（いわゆる投資サービス法）」が平成18年6月7日に第164回国会で成立した。」として同庁ホームページにその概要等を掲載；
<http://www.fsa.go.jp/common/diet/index.html>
- 15) 「みなし大会社」とは、定款をもって大会社としての監査等に関する特例を受ける旨定めた中会社（商法特例法1条の2第3項2号）をいうが、この制度も新会社法では機関設計の柔軟化により不要となったので廃止された。
- 16) 大会社及びみなし大会社は、定款の定めにより「委員会等設置会社」になることができるが、この委員等設置会社においては監査役を置けず、監査委員会が監査役に代わり監査を担当する。（商法特例法21条の5）
- 17) 商法は当初、監査役に取締役の職務執行全般を監査（いわゆる業務監

- 査)する権限を与えていたが、昭和49年の商法改正及び商法特例法の制定により、会計を含む取締役の職務執行全般について監査する権限を付与し、同時に、大会社については会計監査人による決算の監査を要求し、一方では、小会社については監査役の権限を会計監査だけに限定した(つまり、業務監査権限はない)。
- 18) 酒巻俊雄「会計参与制度の問題点と課題」判例タイムズ No.1158・84頁では、商法特例法が、証券取引法適用会社(いわゆる上場会社)以外の大会社についても会計監査人監査を強制したことについて、「当初の法案では、資本金1億円以上の株式会社を対象に会計監査人監査を強制するという内容であったが、これを大会社の特例としたのは、数の上で1億円未満の会社が圧倒的多数であることを考慮したためといわれている。おそらく、実質は少なくとも株式会社の名に値するほどの会社についての原則という意で、会計監査人監査を強制することにしたものと考えられる。」と述べている。
- 19) 稲葉威雄「中小会社における計算の適正確保と法整備」税理2004年8月号3頁によると、「61年改正試案では、中小企業の計算の適正を図るための制度として、会計専門家による調査の制度導入が提案されていた。」とある。また、これと関連して、平成2年の商法改正の際提案された会計調査人による調査制度について、前掲註18)・酒巻85頁でも、「直接影響を受ける中小企業界の反対が強く、また公開される計算書類を対象とした限定「監査」の構想には公認会計士協会の猛反対があった。」としている。
- 20) 法務省民事局参事官相澤哲ほか『『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概要』ジュリスト No.1267・126頁
- 21) 前掲註19)・稲葉3頁では「この内容は、61年改正試案の会計調査制度の提案に触発されたもののように思われる。」とある。
- 22) これまで公認会計士(監査法人を含む)は会社の会計監査を中心に、税理士(税理士法人を含む)は会社の税務業務を中心に、互いに職域の棲み分けをしていたが、会計参与は双方の職域拡大につながるものであるから反対する理由がなかったものと思われる。なお、双方の登録数は、公認会計士が16,245人で監査法人が162法人(2005年12月31日現在)、税理士が69,106人、税理士法人の主たる事業所数が1,120(平成18年5月末日現在)となっている。

- 23) 特異な技術等を有するベンチャー企業にとっては、新会社法で新たに認められた「合同会社」として設立するほうが適している場合が多いと思われる。
- 24) 大会社においては、監査役は3名以上（うち半数以上は社外監査役）を選任し、監査役全員で監査役会を組織しなければならなかった（商法特例法18条・18条の2）。
- 25) 弥永真生『リーガルマインド会社法第10版』有斐閣261頁では、新会社法327条2項但書を「委員会設置会社でない取締役会設置会社であっても公開会社でも大会社でもないものは、監査役を置かないことが許されるが、その場合には会計参与を置かなければならない」と解釈しているが、『要綱案第3機関関係5会計参与（1）会計参与の設置』では「株式会社は、定款で会計参与を設置する旨を定めることができるものとする。」とあるだけであり、327条2項の規定は、監査役の設置強制について定めているものであり、同条同項但書が会計参与の設置を強制したものと解釈することはできない。
- 26) 特例有限会社についての機関関係の規律は、基本的に旧有限会社法の機関関係の規律とほぼ同様であるため、特例有限会社が定款（商号）変更して株式会社とならない限り、整備法17条1項により会計参与のほか取締役会、委員会、会計監査人及び監査委員会を設置することはできない。
- 27) 委員会とは、指名委員会、監査委員会及び報酬委員会の三委員会をいい、この三委員会を置く会社を「委員会設置会社」という（2条12号）が、旧会社法（商法特例法）では「委員会等設置会社」といつていた。なお、各委員会は、それぞれ3人以上の取締役で構成され、その過半数は社外取締役でなければならない（400条1項・2項）。
- 28) 設置が任意とされている機関を株式会社が設置した場合は「（任意設置機関名）設置会社」と呼ばれる。例えば、会計参与を設置した場合は「会計参与設置会社」、取締役会を設置した場合は「取締役会設置会社」のように呼ばれる。
- 29) 執行役制度は、もともと米国の会社法制度に倣って旧会社法（商法特例法）で導入されたものであり、このスキームは、そのまま新会社法に引き継がれた。すなわち、委員会設置会社においては、取締役会の決議により一人又は二人以上の執行役を選任し、必ず設置しなければならない（402条1

- 項・2項)。執行役は、業務の執行や取締役会から委任を受けた事項の決定を行う権限を有するから、委員会設置会社以外の取締役の権限とほぼ同じである。従って、委員会設置会社では、取締役はあくまでも取締役会の構成員として決議に参加し、三委員会の委員を組織することになる(400条1項)だけであり、代表取締役社長は存在せず「代表執行役社長」がその任に当たる。なお、委員会設置会社以外の会社で、「執行役員」という呼称を用いている場合があるが、この呼称はあくまでもその会社が法令の規律の枠外で設けた内部重役にすぎない。
- 30) 法務省令(会社法施行規則)102条は、「会計参与報告」の内容としなければならない事項として、会計参与が職務を行うにつき会社と合意した事項のうち主なもの、取締役又は執行役と共同して作成した計算関係書類の種類、計算関係書類作成のため採用した会計処理の原則及び手続並びに表示方法その他計算関係書類作成のための基本事項、計算関係書類の作成に用いた資料の種類その他計算書類関係作成の過程及び方法などを定めている。
- 31) 監査役は「監査報告」(381条1項)、会計監査人は「会計監査報告」(396条1項)をそれぞれ作成しなければならない。
- 32) 新会社法は、計算書類など会社が作成する書類は電磁的記録をもって作成でき(435条1項ほか)、通知も電磁的方法により発する(299条3項ほか)ことを認めているので、書類が書面をもって作成されている場合は「提出」、電磁的記録をもって作成されている場合は「提供」という用語を使用している。
- 33) 定時株主総会は、毎事業年度の終了後の一定に時期に開催される(新会社法296条1項)が、この目的(いわゆる議題)として、計算書類(貸借対照表、損益計算書等)及び事業報告の承認又は報告(438条、439条)が行われるので、会計参与にとって定時株主総会への出席義務が生じる。
- 34) かねてより公認会計士と税理士との間で職域に関して争いがあったが、税理士に会計参与の資格が与えられたことにより、税理士の社会的地位向上、会計専門家としての信頼性向上に大きく寄与するので、この問題は解決したといえる。
- 35) 2005年4月15日の衆議院法務委員会で、政府参考人の寺田法務省民事局長は「会計参与は、会計監査人などと違い内部監査であり、会社の内部で

中小企業における「会計参与」制度創設に伴う諸課題

取締役等と一緒に会計の健全さを保つ」旨答弁した。

- 36) 新会社法 423 条は「取締役、会計参与、監査役、執行役又は会計監査人（以下この節において「役員等」という。）は、その任務を……」と規定している。このように会計監査人は、役員である取締役、会計参与、監査役に準じて扱っているので「準役員」といってよい。なお、執行役も会計監査人と同様に準役員となる。
- 37) 支配人は、会社の使用人であるから、会社（業務執行の決定機関；取締役又は取締役会）が選任できる（新会社法 10 条）。また、支配人には、代表取締役や代表執行役に次ぐような強力な権限（会社の代理権；例えば、事業に関する一切の裁判上又は裁判外の行為を行う権限や他の使用人を選任・解任する権限）が与えられている（同法 11 条）。
- 38) 2006 年 4 月 26 日付及び 5 月 9 日付日本経済新聞によると、日本興亜損害保険、損害保険ジャパンは、「会社役員賠償責任保険」の補償対象に「会計参与」も加えたと報道している。この保険は、取締役等会社役員が株主代表訴訟を起こされた場合の保険として、既に各損害保険会社が売り出している。
- 39) 「中小企業の会計に関する指針」の URL ;
<http://www.jcci.or.jp/nissyoy/060428chusyo-kaikei/060428kakutei.pdf>
- 40) 2006 年 5 月 1 日付読売新聞朝刊は「三菱東京 UFJ 銀行は 30 日、5 月 1 日施行の会社法で新設される会計参与を導入した中小企業に対し、融資条件を優遇することを明らかにした。」と報じている。その他、中央三井信託銀行、北洋銀行、仙台銀行等も会計参与導入の中小企業対象の融資条件優遇策などを打ち出している。
- 41) 弁護士法 3 条 2 項では「弁護士は、当然に弁理士、税理士の業務もできる」と規定されている。
- 42) 平成 15 年 12 月 25 日公表の公認会計士審議会・新公認会計士試験実施に係る準備委員会「改正公認会計士法における公認会計士試験の実施について」
- 43) 弁護士資格試験（司法試験）については法科大学院が設置され 2006 年度から実施されている。また、公認会計士資格試験については会計専門職大学院などの設置等が進められている。税理士資格試験についても、このような

専門職大学院の設置が望ましいが、当面、税法科目免除のため法学系大学院がこの一部の機能を果たさざるを得ない。