

平成31年2月

会計参与制度の手引き 改訂版

日本税理士会連合会

目 次

頁

I 会計参与制度の概要

1. 会計参与制度創設の経緯…………… 1
 - (1) 中小会社の計算の適正担保制度の検討
 - (2) 会計調査人調査制度
 - (3) 平成2年の商法改正と附帯決議
 - (4) 日税連のその後の対応
 - (5) 地方自治法の外部監査人と商法の現物出資評価証明資格者
 - (6) 会社法制の現代化
2. 会計参与制度の意義…………… 5
 - (1) 会計参与制度の目的
 - (2) 会計参与の機能
 - (3) 会計参与と会計監査人との違い
 - (4) 税理士法第1条（税理士の使命）との関連
 - (5) 税理士法第2条（税理士の業務）との関連
 - (6) 税理士法第33条の2（計算事項、審査事項等を記載した書面の添付）との関連
3. 会計参与制度の内容…………… 8
 - (1) 会計参与を設置できる会社
 - (2) 会計参与の資格
 - (3) 会計参与の職務
 - (4) 会計参与の権限
 - (5) 会計参与の選任・任期
 - (6) 会計参与の登記
4. 会計参与制度における責任…………… 15
 - (1) 会計参与の報告義務
 - (2) 会計参与の会社に対する損害賠償責任
 - (3) 会計参与の会社に対する損害賠償責任の免除等
 - (4) 会計参与の第三者に対する損害賠償責任
 - (5) 会計参与の他の役員との連帯責任
 - (6) 会計参与に対する罰則
 - (参考) 会計参与の会計専門家責任と取締役の忠実義務

II 会計参与制度の実務

1. 会計参与の就任・辞任…………… 24
 - (1) 継続顧問会社の場合
 - (2) 新規関与会社の場合
 - (3) 会計参与に就任する場合の留意事項

- (4) 取締役と意見の相違がある場合の対応
- (5) 辞任する場合（解任されるまでの間を含む。）
- (6) 解任された場合

2. 会計参与が作成する書類・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 28

- (1) 取締役との共同作成とは
- (2) 計算書類の内容
- (3) 会計参与報告の内容
- (4) 会計の原則と会計帳簿
- (5) 会計基準と「中小企業の会計に関する指針」
- (6) 会計帳簿等の調査事績記録等
- (参考) 会計参与と「中小企業の会計に関する基本要領」

3. 計算関係書類及び会計参与報告の備置・開示・・・・・・・・・・ 35

- (1) 計算関係書類及び会計参与報告の備置場所
- (2) 計算関係書類及び会計参与報告の備置期間
- (3) 計算関係書類及び会計参与報告の開示請求
- (4) 計算関係書類及び会計参与報告の開示方法
- (5) 開示した計算関係書類及び会計参与報告に対する質問
- (6) 辞任・解任後の開示

4. 会計参与の報酬・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 38

- (1) 会計参与報酬の決定
- (2) 会計参与が複数いる場合の報酬
- (3) 会計参与報酬の返上
- (4) 税理士顧問報酬との関連
- (5) 会計参与報酬の税務
- (6) 職務執行のための費用等と請求

5. 会計参与制度の効果・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 41

- (1) 会計参与の行動指針
- (2) 税理士事務所の体制構築
- (3) 会社経営への影響
- (4) 金融機関の対応
- (5) 第三者に対する責任の実際
- (6) 税理士制度への影響

《凡 例》

本手引きにおいて用いている略語は、次のとおりである。

法・・・・・・・・会社法

整備法・・・・会社法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律

施行規則・・・・会社法施行規則

計算規則・・・・会社計算規則

はじめに

会計参与制度は、中小会社の計算の適正担保制度の検討のなかで創設された制度であり、会社法において規定されています。

会計参与は、株式会社の役員として、すべての株式会社において任意に設置可能な内部機関ですが、他の機関からの独立性を有しており、税理士等の会計専門家のみが就任できます。取締役又は執行役と共同して計算書類を作成し、株主総会での説明及び会計参与報告の作成が義務付けられ、これらの計算書類等の備置き・開示する職務等を担い、主として計算書類の記載の正確さに対する信頼を高め、株主・債権者の保護及び利便に資することを目的としております。

「会計参与制度の手引き」は、会計参与として業務を行っていくうえでの参考となるよう平成 18 年 6 月に発行され、すでに本書の初版発行から約 12 年が経過しているところです。そのため、今般、その間に施行された法改正等を踏まえた内容の改訂、引用条文の修正を行いました。

日税連では、会計参与制度が会社の継続的な発展・経営力の向上に資すると考えており、制度創設時から普及推進を行ってまいりました。今後、多くの会員が会計参与に就任し、活力のある会社を育成されることを期待するとともに、本書がこれから会計参与に就任される会員のほか、既に就任している会員の一助となれば幸いです。

結びに、本書の改訂に当たられた中小企業対策部の方々に厚く感謝の意を表する次第です。

平成 31 年 2 月

日本税理士会連合会
会長 神津 信一

I 会計参与制度の概要

1. 会計参与制度創設の経緯

(1) 中小会社の計算の適正担保制度の検討

中小会社の計算の適正担保制度についての検討は、我が国では昭和 59 年 5 月に法務省から公表された「大小（公開・非公開）会社区分立法及び合併に関する問題点」の中で問題提起されたのがその嚆矢といえる。そこでは、「会計監査人監査を受けない非公開会社のうち一定規模以上のものは、会計専門家（公認会計士、監査法人、会計士補又は税理士）による、会計帳簿の記載漏れ又は不実記載並びに貸借対照表、損益計算書及び附属明細書の記載の会計帳簿との合致の有無（商法 281 条ノ 3 第 2 項 2 号、9 号に該当）等に限定した『監査』を強制するとの意見があるが、どうか」としている。このような制度は広く諸外国でも有限責任の会社について行われている。

商法における計算の適正を担保する制度としては、昭和 49 年に導入され、さらに昭和 56 年の改正で負債基準も設けられた、いわゆる大会社（資本金 5 億円以上又は負債総額 200 億円以上）についての会計監査人監査制度があるが、中小会社の計算についても、会計監査人監査よりも限定した何らかの適正を担保する制度を導入すべきではないかとのことであった。株式会社や有限会社は基本的に会社財産のみをその債務引当とするものであるから、たとえ中小会社であっても、相当の会社財産の確保・維持のための仕組みが必要であり、そのための制度の一つとして、「最低資本金制度」や「計算の公開」と合わせて検討することが提案されたのである。この点について各界への意見照会を経た後、昭和 61 年 5 月に公表された「商法・有限会社法改正試案」において、中小会社の計算の適正を担保する制度として、「会計調査人調査制度」が明示された。

(2) 会計調査人調査制度

有限責任の会社、特に株式会社の計算の適正を担保するには、外部からの監査が必要であるものの、会計監査人監査をすべての株式会社に適用するには、公認会計士と税理士の職域問題、中小会社にとっての監査費用負担等の点で無理がある。したがって、いわゆる「正規の監査」よりは限定された内容の、会計の専門家による「会計調査人調査制度」が、中小会社の計算の適正を担保する制度として提案されたのである。対象とする会社は、資本金 3,000 万円以上あるいは負債総額 3 億円以上の株式会社及び一定の基準に該当する有限会社で、会計監査人の監査を受けないものとした。調査の担当者は、「公認会計士・監査法人」、「税理士又は会計士補で法務省令で定める者」とした。会計調査人は、調査を通じて商法に則した会計帳簿並びに貸借対照表及び損益計算書が作成されていることの検証をすべき相当の注意義務を負い、この場合の心証の程度は、会計監査人監査よりは信頼度において低く「一応の確からしさ」でよいものとするが、取締役に対する制約があることが計算の適正化に役立つとしている。その内容は、コストの許す範囲内で、できるだけ帳簿・伝票・計算書類・附属明細書間の突合、実査、立会確認等を行い、経営者による説明の聴取・陳述書の徴収等をし、調査報告書を作成するというものであった。

(3) 平成 2 年の商法改正と附帯決議

法務省が、「商法・有限会社法改正試案」について各界に意見照会した結果、特に「会計調査人調査制度」については賛成・反対に大きく意見が分かれた。公認会計士協会からは「監査は唯一」で「正規の監査」以外は認められないこと、中小企業関係団体からは負担が過重となること等から反対の意見が強く、税理士会においても賛否の議論が沸騰した。日本税理士会連合会（以下、「日税連」という。）は、「当初は対象会社をより限定し、最終的にはすべての会社に強制することと、資格者は税理士と公認会計士のみに限定し（監査法人・会計士補は除くこと）、すべての税理士に資格を与えるべき」との意見を提出した。その後、税理士会内部でも意見の一致が見られず、法務省で検討がなされたものの、公認会計士と税理士の職域争いとなる懸念、中小企業関係団体からの反対等を考慮し、改正案から「会計調査人調査制度」は除かれることとなった。しかし、平成2年の商法改正時に、衆議院法務委員会において「会計専門家による中小会社の計算の適正担保の制度について更に検討を進め、関係各位の理解を求めた上、速やかに立法上の措置を講ずること」、参議院法務委員会において「中規模以上の会社の計算については、会計専門家による適正な監査制度の法確立を図るため、早期に調査検討を行うこと」との附帯決議がなされた。

（４）日税連のその後の対応

日税連は、平成3年早々から衆参両院法務委員会の附帯決議を踏まえ、中小会社の計算の適正を担保する制度について検討を始め、①税理士制度を歪めない方向で、かつ独立性が保たれること、②会計士協会との意見調整が図れるもの、③中小会社においてもメリットがみられるもの、の3つの条件を満たし、税理士がその制度の担い手となるものを考え、これを代替案として策定していくこととした。これを踏まえて平成3年3月27日開催の理事会で「今後の商法改正に対する基本方針」を決議し、以後この方針に従って検討していくこととした。基本方針の内容は次のとおりである。

<参考>

今後の商法改正に関する基本方針について

平成3年3月27日

今後の商法改正における「中小会社の計算の適正を担保する制度」への対応について、本会は（１）税理士制度の本質に影響を与えない（２）中小会社の活性化を阻害しない、との立場を踏まえて、次の基本方針を決定する。

【基本方針】

本会は、中小会社の計算の適正を担保する制度の担い手として、税理士が参画する意思のあることを明らかにするとともに、今後、立法当局、公認会計士協会及びその他関連機関との協議を積極的に行い意見の調整を図ることとする。

日税連では、上記基本方針を踏まえた「中小会社の計算の適正を担保する制度」について、主に商法対策特別委員会において綿密な検討を行った。その上で日本税理士政治連盟（以下、「日税政」という。）を通じて、国会議員等への陳情活動を継続して展開した。しかし、その後商法は数次にわたる改正が短期間の内に行われたものの、法務省でこの附帯決議を活かした検討がなされることはなかった。

（５）地方自治法の外部監査人と商法の現物出資評価証明資格者

平成 7 年から 8 年にかけて、複数の地方自治体においてカラ出張や官官接待等による不透明な支出の存在が明るみに出され、世論の批判を浴びた。これを受けて地方制度調査会では地方自治体の外部監査制度の導入が検討された。日税連は外部監査人の資格者に税理士も含むよう運動していたが、平成 9 年 3 月 31 日に閣議決定された「地方自治法の一部を改正する法律案」には、外部監査人の資格者として税理士は含まれていなかった。しかし、その後、日税連及び日税政の強力な運動が実り、「当該資格者に税理士を加える」との法案修正が行われ、同年 5 月 28 日に成立した。これにより、税理士が外部監査人としての適性を有することが、法により裏付けられることとなった。

法制審議会商法部会は、平成 12 年 9 月、社会経済情勢の変化に対応すべく、企業統治の実効性の確保等から会社法制の大幅見直し作業を開始し、平成 13 年 4 月に商法改正案要綱の中間試案を公表した。同中間試案は、現物出資等の財産の評価証明資格者として公認会計士と弁護士とを規定していた。しかし、日税連は、主に中小会社のため、税理士が資格者として明記されるべきことを、日税政とともに強力に運動した。その結果、「税理士は地方自治体の外部監査人の有資格者であるための確な証明を行う能力がある」として、税理士を現物出資等の評価証明資格者として規定する修正が行われた「商法等の一部を改正する法律案」が提出され、平成 14 年 5 月 22 日に成立した。これにより、我が国の基本法である商法に税理士が初めて明記されることとなった。

（６）会社法制の現代化

法制審議会会社法（現代化関係）部会では、平成 17 年通常国会への法案提出を目途として、平成 14 年 9 月から、商法第 2 編・有限会社法及び商法特例法の各規定を体系的に見直し、諸制度間の規律の不均衡の是正等、会社法制全体の整合性を図ることとして「会社法制の現代化」について検討を始めた。日税連では会社法制のこのような動きに対応するため、従来の商法対策特別委員会を廃止し、新たに会社法制対策特別委員会を設置した。同委員会での当面の課題は、「会社法制の現代化」の中に中小会社の計算の適正担保制度を創設することの必要性についての理論構築であった。平成 15 年 10 月、法制審議会会社法（現代化関係）部会は「会社法制の現代化に関する要綱試案」を公表したが、中小会社の計算の適正担保制度については、会計監査人監査をすべての株式会社に導入可能とするもののみで、日税連が要望している税理士が参画する制度についての記述はまったくなかった。

同「要綱試案」がパブリックコメントに付されたことから、日税連は、直ちにこの問題について、外部から計算の適正を担保する制度としながらも、中小会社をその対象とするとの従来からの考えを変え、「小会社における計算書類の適正担保制度のスキーム」として意見を提出した。各税理士会も同様の意見を提出した。日税政はこれを受け、税理士制度改革推進議員連盟の「商法改正（中小会社外部監査）ワーキンググループ」での検討結果を踏まえ、国会議員等に積極的な運動を行った。その結果、平成 16 年 6 月に法制審議会会社法（現代化関係）部会において、主に中小会社の計算書類の記載の正確さに対する信頼を高める制度として、税理士・公認会計士を資格者とする「会計参与制度」創設の考えが示されるに至った。

「会計参与制度」は、会社の内部機関であるという点において違いはあるものの、日税連が提案していた「小会社における計算書類の適正担保制度」と大きく変わることはないと考えられたことから、平成 16 年 7 月 15 日開催の日税連理事会において、その実現を目指すこととする方針が決定された。日税政は会社法の早期成立に向けて各方面に強力な運動を展開した。

その後、「会計参与制度」創設を含む会社法は、平成 17 年 6 月 29 日に成立した。

2. 会計参与制度の意義

(1) 会計参与制度の目的

会計参与制度は、税理士及び公認会計士という会計に関する専門的識見を有する一定の資格者が就任することを前提とし、株式会社の内部的な機関でありつつも、内部の他の機関からの独立性を有し、計算関係書類（施行規則第2条第3項第11号に規定するものをいう。）の取締役（以下、「取締役」と記載している箇所は、それぞれ関連する会社法の規定に応じて、適宜読み替えることとする。）との共同作成、それに係る株主総会における説明、計算関係書類及び自ら作成した会計参与報告の備え置き、株主・債権者への開示等の対応を通じて、計算関係書類の記載の正確さに対する信頼を高め、株主・債権者の保護及び利便に資することを目的とするものである。

(2) 会計参与の機能

会計参与の機能としては、次の2点が挙げられる。

- ① 会計監査人の設置されていない中小会社において、計算関係書類の調整・作成等の業務を行う税理士・公認会計士等が、取締役と共同して計算関係書類を作成し、会社とは別に計算関係書類及び会計参与報告を備え置き、開示する職務を担うことにより、取締役による計算関係書類の虚偽記載や改ざんを抑止し、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。
- ② 専門家が計算関係書類の作成に関与することにより、取締役の計算関係書類の作成や株主に対する説明の労力が軽減され、取締役が経営に専念することができること。

(3) 会計参与と会計監査人との違い

株式会社において、取締役が作成した計算関係書類の適正性を証明するのは、本来監査役の職務である。しかし、大会社については、監査役監査だけでなく、会計専門家が第一義的に会計監査を担当することが有意義であることから、昭和49年に外部の機関として「会計監査人監査制度」が創設された。

その後、平成14年の商法改正により、中会社においても任意に定款の定めにより大会社と同様な規律で会計監査人の監査を受けられるようになった。今回の改正において、会計監査人は、大会社においては、その設置が義務付けられ（法第328条第1項、第2項）、大会社以外の株式会社においては、任意に設置可能な（法第326条第2項）外部機関であるとされた。

一方、会計参与は、会社の役員であり（法第329条第1項）、すべての株式会社において任意に設置が可能な（法第326条第2項）内部機関である。

また、取締役会設置会社（委員会設置会社を除く）は、監査役を置かなければならないが、公開会社でない株式会社（以下、「非公開会社」という。）で、会計監査人を設置しない会社は、監査役を置かなくても会計参与を設置すればよいこととされている（法第327条第2項、第3項）。

監査役や会計監査人は、既に作成された計算関係書類を監査する者であるが、会計参与が会計の専門家として取締役と共同して計算関係書類を作成するのであれば、計算関係書類の適正性を担保することが十分に期待できるからであるといえる。

なお、会計監査人は、公認会計士又は監査法人でなければならない（法第 337 条第 1 項）が、会計参与は、税理士若しくは税理士法人又は公認会計士若しくは監査法人でなければならないとされている（法第 333 条第 1 項）。

（４）税理士法第 1 条（税理士の使命）との関連

会計参与制度は、会計に関する専門的識見を有するものとして、税理士が有する会計の専門性と独立性を重んじて提案された制度である。したがって、会計参与が会社の内部機関として位置付けられたとしても、職務の遂行に当たっては、専門家としての識見を発揮することが期待されているのであり、税理士法第 1 条の使命である「独立した公正な立場」が損なわれることはない。なぜなら、会計参与は、取締役と共同して計算関係書類を作成する（法第 374 条第 1 項）だけでなく、会計参与としての職務を行うために必要な権限を有しており、それに対する法的責任を負っている。さらに、会計参与は、当該計算関係書類及び会計参与報告を、会社とは別に、一定期間備え置き（法第 378 条第 1 項）、株主・債権者に開示すること（法第 378 条第 2 項）を職務としている。よって、会計参与の職務を行う税理士には、独立性を堅持する心構えが必要といえる。

また、会計参与の報告義務（法第 375 条第 1 項）、取締役会への出席（法第 376 条第 1 項）、株主総会における意見の陳述（法第 377 条第 1 項）の規定も、税理士、公認会計士等の独立性を尊重した規定と考えられる。

（５）税理士法第 2 条（税理士の業務）との関連

会計参与は、会計に関する専門的識見を有する税理士・税理士法人（以下、「税理士等」という。）を活用し、会社法の規律における職務を行わせることとして、特に中小企業の計算関係書類の正確さに対する信頼を高めることを期待して平成 17 年に創設された会社の機関である。

通常、会計参与には、既に税務顧問契約又は税務代理契約を締結している信頼関係のある開業税理士又は税理士法人が就任することが多いと考えられる。この場合、会計参与の職務の一つである計算関係書類の作成は、税理士法第 2 条第 2 項に規定する税理士業務に付随して行う業務及び税理士法施行規則第 21 条に規定する税理士業務に準ずる業務も包括するものと考えられる。

また、税務顧問契約又は税務代理契約を締結していない税理士等が会計参与に就任した場合、会計参与が行う計算関係書類の作成業務は、会計参与本来の業務（法第 374 条第 1 項）であり、税理士法第 2 条第 2 項に規定する税理士業務に付随して行う業務ではないと考えられる。

いずれにしても、税理士等が会計参与の資格者（法第 333 条第 1 項）となったということは、税理士が、税務に関する専門家としてだけでなく、会計に関する専門家としても認知されたということであるから、従来にも増して税理士の作成した計算関係書類は、その適正性が問われることになる。

（６）税理士法第 33 条の 2（計算事項、審査事項等を記載した書面の添付）との関連

会計参与は、取締役と共同して計算関係書類を作成するとともに、当該計算関係書類及び会計参与報告を会社とは別に備え置き、株主・債権者に対して開示すること等をその職務とする機関であり、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にその機能がある。税理士法第33条の2に規定する書面は、税理士が申告書の作成等に関し、整理し若しくは相談に応じた事項又は審査した事項を記載するものであり、税理士が申告書の調整方法を明らかにすることを通じて正確な申告書の作成に資することを目的とした制度である。

現在、多くの中小会社における監査役制度は形骸化しているといわれており、金融機関をはじめとして多くの債権者から計算関係書類に対する信頼性がより強く求められている。

全国の多くの金融機関では、日税連が作成した「中小企業の会計に関する指針の適用に関するチェックリスト」、「税理士法第33条の2による計算事項、審査事項等を記載した書面の添付（以下、「書面添付」という。）」を活用した計算関係書類について、その適正性の確保により金利優遇が行われている。今後、会計参与を設置した株式会社においては、その計算関係書類に対する信頼がより一層高まり、金利・担保等における優遇策が期待される。

3. 会計参与制度の内容

(1) 会計参与を設置できる会社

① 会計参与の任意設置

株式会社は、定款の定めにより、会計参与を置くことができることとなっている（法第326条第2項）。つまり、会計参与の設置は、任意であり、会社の規模や機関設計により設置を義務付けられることはなく（非公開会社で取締役会を設置しながら（委員会設置会社を除く）監査役（会）を設置しない株式会社を除く）、また、すべての株式会社に置くことができる。ただし、持分会社（合名会社、合資会社又は合同会社）及び特例有限会社においては、会計参与を置くことはできない（整備法第17条）。

② 会計参与と監査役設置義務との関係

本来、取締役会設置会社（委員会設置会社を除く。）は、監査役（会）を置かなければならないが、非公開会社で、会計監査人を設置しない会社は、監査役（会）を置かなくても、会計参与を設置すればよいこととされている（法第327条第2項、第3項）。

その理由は、非公開会社においては、会計の専門的知識の有無を法律上問わない会計監査の権限のみの監査役を認めているのであるから、会計の専門的知識を有する会計参与がいるならば、監査役がいなくてもよいのではないかという均衡論からであろう。

また、会計の専門家である会計参与が、取締役と共同して計算関係書類を作成することにより、計算関係書類の適正性の確保に寄与することになり、加えて業務監査権限を有する監査役を設置しない場合には、以下のように株主による取締役への監督権限が強化されているからである。

イ．取締役の株主への報告義務（法第357条第1項）

ロ．株主による取締役の行為の差止め（法第360条第1項、第2項）

ハ．取締役が違法行為をするおそれがあると認めるときの株主による取締役会の招集の請求（法第367条）

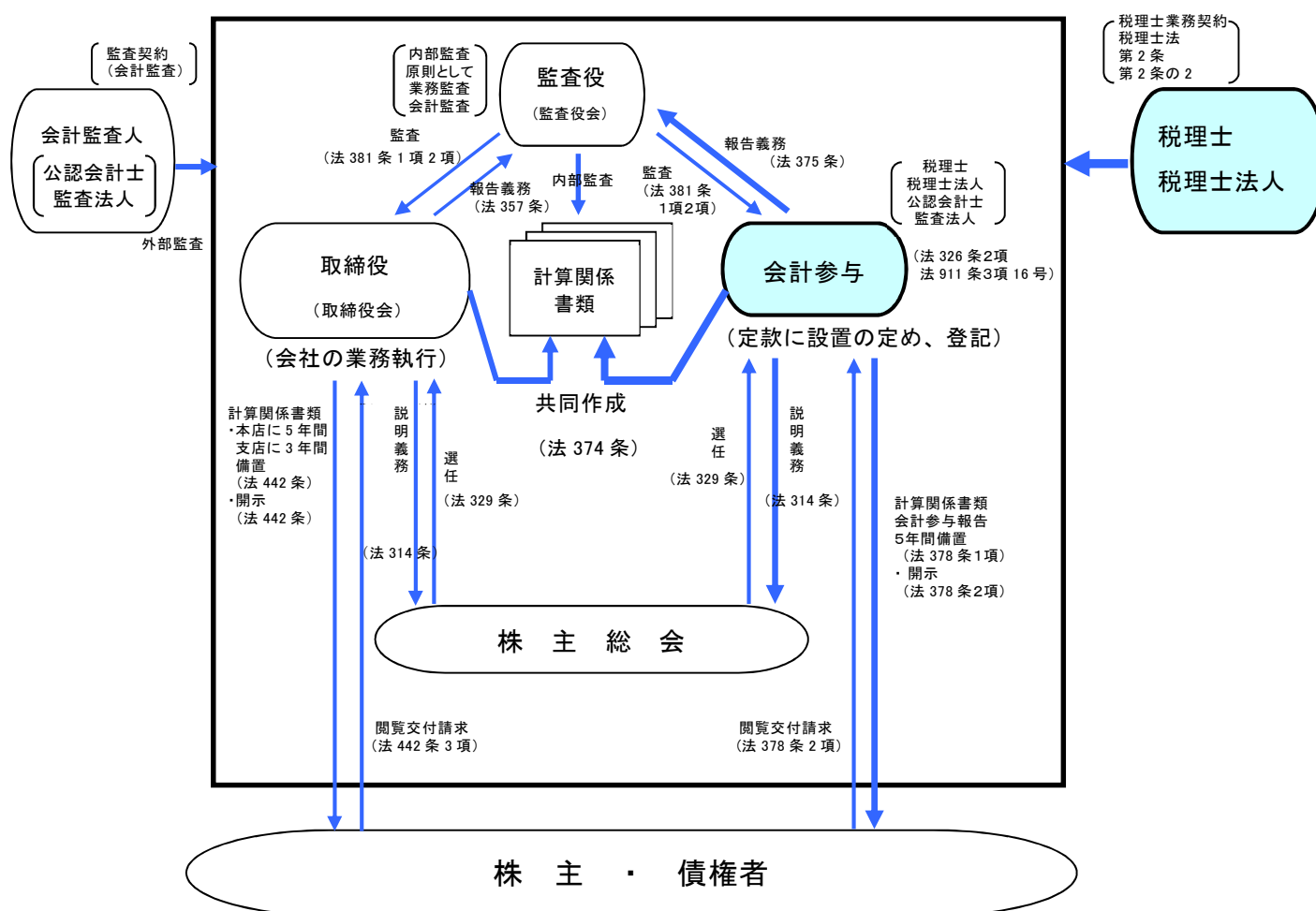
ニ．株主の取締役会議事録等の閲覧謄写請求（法第371条第2項）

③ 株式会社における各機関の役割

会計参与は、株式会社の役員であり、会社の計算関係書類を取締役と共同して作成する等を行う内部機関である。したがって、会社の内部機関としての監査役（会）（会計監査・業務監査を行う。）や外部機関としての会計監査人（会計監査を行う。）とはその役割を異にしている。

株式会社における会計参与の役割

（役員・株主総会との関連）



※ 税理士業務契約により税理士は、民法上の責任（債務不履行責任等）を負い（民法第 412 条、第 415 条、第 416 条、第 709 条）、会計参与は、会社法上の責任（役員としての過失責任等）を負う（法第 423 条第 1 項、第 429 条第 1 項、第 2 項、第 430 条、第 847 条、第 960 条、第 963 条、第 964 条、第 965 条、第 967 条、第 970 条、第 976 条第 7 号、第 8 号）。

(2) 会計参与の資格

- ① 会計参与の資格者は、税理士若しくは税理士法人又は公認会計士若しくは監査法人である（法第 333 条第 1 項）。会計参与を設置しようとする株式会社はその旨を定款に定め、会計参与の氏名又は名称及び計算関係書類及び会計参与報告の備置場所を登記（法第 911 条第 3 項第 16 号）することを要する。また、会計参与に就任した者は、株式会社の金銭以外の財産の出資において、現物出資財産の価額の証明をすることはできない（法第 207 条第 10 項第 1 号）。

- ② 会計参与に選任された税理士法人又は監査法人は、その社員（税理士法人の場合、社員税理士に限る）の中から会計参与の職務を行う者を選定（④に該当する者を除く。）し、株式会社に通知しなければならない（法第 333 条第 2 項）。この場合、会計参与の職務を行う者の登記は不要であり、通知によりいつでも変更できる。

なお、会計参与に就任しようとする税理士法人は、その定款に税理士法第 2 条第 2 項の業務及び税理士法施行規則第 21 条の業務を目的として定める必要がある（税理士法第 48 条の 5）が、税理士法第 2 条第 2 項の業務及び税理士法施行規則第 21 条の業務を定款の目的に記載していない税理士法人に限っては、「法第 2 条第 2 項及び同法施行規則第 21 条の業務のうち、他の法令により税理士法人が行い得る業務」を目的に記載する必要がある。

- ③ 所属税理士について

税理士又は税理士法人の所属税理士については、その従事する税理士事務所又は所属税理士法人としてではなく、所属税理士個人で会計参与に就任し（施行規則第 103 条第 2 項）、登記することができる。この場合、計算関係書類及び会計参与報告の備置場所は、従事する税理士事務所又は所属する税理士法人の事務所の場所から定めなければならない。

なお、所属税理士は、使用人等であることから、会計参与としての各種の職務（3）及び権限（4）に係る業務や時間・他の使用人との関係・報酬等々についてのトラブルが生ずる可能性があるため、従事する税理士事務所又は所属税理士法人との間で事前に適切な取り決めを文書等しておく必要がある。

- ④ 会計参与になれない者（兼任禁止及び欠格事由）

イ．会計参与の地位の独立性から、株式会社又はその子会社の取締役、監査役、執行役、支配人、その他の使用人（法第 333 条第 3 項第 1 号）及び会計監査人（法第 337 条第 3 項第 1 号）は、会計参与となれない。

顧問税理士は、通常、その株式会社の使用人ではないので、会計参与となることができる。また、税理士法人の社員税理士は、税理士法人との競業避止義務が課されている（税理士法第 48 条の 14）ため、個人の資格で会計参与となれない。

なお、会計参与に就任した税理士法人の社員税理士のうち、その会計参与設置会社についての会計参与職務執行者とならない者が、当該会計参与設置会社の取締役等に就任することは、会社法上少なくとも明文では禁止されていないものの、会計参与の独立性が損なわれるおそれがあるため望ましくないものと考えられる。

ロ．業務の停止の処分を受け、その停止の期間を経過していない者（法第 333 条第 3

項第2号、税理士法第44条第2号、公認会計士法第29条第2号)。

ハ、税理士法第43条の規定（懲戒処分により、公認会計士、行政書士、社会保険労務士等の業務を停止等されている税理士）により、税理士業務を行うことができない者（法第333条第3項第3号）。

（３）会計参与の職務

会計参与は、その職務として、計算関係書類の共同作成のほか、会社とは別に計算関係書類及び会計参与報告を備え置き、これを株主や債権者に開示する義務を負う。以下では、会計参与の主な職務（義務）について述べる。

① 計算関係書類の取締役との共同作成義務

会計参与は、取締役と共同して計算書類（貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書、個別注記表）及びその附属明細書、臨時計算書類、連結計算書類、成立の日における貸借対照表を作成する（法第374条第1項、第435条第1項、第2項、第441条第1項、第444条第1項、計算規則第59条第1項）。

取締役と共同して作成するためには、会計参与と取締役との意見の一致が当然に必要なとなる。

② 会計参与報告の作成義務

会計参与は、株主や債権者に対する情報提供をするため、法務省令で定める会計参与報告を作成しなければならない（法第374条第1項）。

③ 不正行為等の報告義務

会計参与は、その職務を行うに際して取締役の不正行為又は法令・定款に違反する重大な事実があることを発見したときは、遅滞なく、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（法第375条第1項）。

④ 計算関係書類を承認する取締役会への出席義務

取締役会設置会社の会計参与は、計算関係書類を承認する取締役会に出席し、必要に応じて意見を述べなければならない（法第376条第1項）。

⑤ 計算関係書類について株主総会での説明義務

会計参与は、株主総会に出席し、株主から計算関係書類について説明を求められた場合には、原則として説明義務を負う（法第314条）。

なお、取締役と意見を異にするときは、会計参与は株主総会で意見を述べることができる（法第377条）。

⑥ 計算関係書類及び会計参与報告の備置義務

会計参与は、株式会社とは別に5年間、計算関係書類及び会計参与報告を当該会計参与が定めた場所に備え置かなければならない（法第378条第1項）。5年以内に会計参与が辞任した場合は、備置義務及び⑦の開示義務は消滅する。また、備置場所は登記事項である。

⑦ 計算関係書類及び会計参与報告の開示義務

会計参与は、会計参与設置会社の営業時間内（会計参与である税理士又は税理士法人の業務時間外を除く）に株主・債権者から計算関係書類及び会計参与報告の閲覧、謄

本・抄本の交付請求があった場合には、原則として応じなければならない（法第 378 条第 2 項、施行規則第 104 条）。

この場合、開示する計算関係書類及び会計参与報告について、株主・債権者から質問を受けたとしても、会計参与に説明義務はない。

（４）会計参与の権限

会計参与は、株式会社の役員ではあるが、取締役と異なり会社の経営全般にわたる役割を担っているわけではなく、主として取締役と共同して適正な計算関係書類を作成するという役割を担っている。かかる役割を遂行するために、会計参与には次のような権限が付与されている。

① 会計帳簿、資料の閲覧・謄写権

会計参与は、いつでも会計帳簿やこれらの関係資料を閲覧及び謄写をし、又は取締役及び支配人その他の使用人に対して、会計に関する報告を求めることができる（法第 374 条第 2 項）。この場合、取締役及び支配人その他の使用人はこれを拒むことができない。

② 会計参与設置会社又はその子会社に対する業務及び財産の調査権

会計参与は、その職務を行うために必要があるときは、会計参与設置会社の子会社に対して、会計に関する報告を求めることができ、かつ、当該会社又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（法第 374 条第 3 項）。ただし、その子会社は、正当な理由があるときは、その報告又は調査を拒むことができる（法第 374 条第 4 項）。

③ 株主総会における会計参与の任免に係る意見陳述権

会計参与は、株主総会において会計参与の選任・解任又は辞任について意見を述べることができる（法第 345 条第 1 項）。また、辞任した会計参与は、辞任後最初の株主総会において、辞任した旨・その理由を述べることができる（法第 345 条第 2 項）。なお、会計参与が辞任した場合、新たな会計参与が就任するまで、前任者が会計参与としての権利義務を有する（法第 346 条第 1 項）。

④ 取締役と意見が相違した場合の株主総会での意見陳述権

会計参与が、計算関係書類の作成に関する事項について、取締役と意見を異にするとときは、株主総会において意見を述べるができる（法第 377 条第 1 項）。

⑤ 株主総会での会計参与の報酬等についての意見陳述権

会計参与は、株主総会において、会計参与の報酬等について意見を述べるができる（法第 379 条第 3 項）。

⑥ 職務執行費用の前払等の請求権

会計参与は、職務の執行について会計参与設置会社に対して、費用の前払等の請求を行うことができる（法第 380 条）。

（５）会計参与の選任・任期

会計参与の選任及び解任に関する株主総会の決議要件及び任期については、原則として

取締役と同様である。以下では、会計参与の選任・辞任・任期等について述べる。

① 会計参与を選任する場合

既存の株式会社が会計参与を設置する場合には、株主総会の特別決議（法第 309 条第 2 項第 11 号）により、定款変更を行い、定款に会計参与を置くことを定める（法第 326 条第 2 項）。会計参与は、株主総会の決議により選任され（法第 329 条第 1 項）、いつでも株主総会の決議によって解任することができる（法第 339 条第 1 項）。

この場合の選任や解任の決議は、議決権を行使することができる株主の議決権の過半数（定足数）を有する株主が出席し、出席した株主の議決権の過半数（議決権の数）をもって行わなければならない（法第 341 条）。ただし、定款変更により、定足数については、議決権の 3 分の 1 以上の任意の割合とすることができること及び議決要件については、議決権の過半数を上回る割合とすることができることに留意する必要がある。

なお、会計参与は、会社の規模や機関設計のいかんにかかわらず、定款の規定により設置でき、その人数にも制限はない。

② 会計参与が欠けた場合

会計参与が欠けた場合又は定款で定めた定員を欠くこととなったときに備え、補欠の会計参与を選任することができる（法第 329 条第 2 項）。また、会計参与が欠けた場合、裁判所は、必要があると認めるときは、利害関係者の申立てにより、一時会計参与の職務を行うべき者を選任し、その者の報酬の額を定めることができる（法第 346 条第 2 項、第 3 項）。

③ 会計参与の辞任

会計参与と株式会社との関係は委任関係（法第 330 条）であるため、会計参与は、会社の承認を得ることなく、いつでも辞任することができる。取締役は、辞任した会計参与に対し、辞任後最初の株主総会の招集の通知をしなければならない（法第 345 条第 3 項）。この場合、会計参与は、その株主総会で、辞任した旨及びその理由を述べるることができる（法第 345 条第 2 項）。

また、任期の満了又は辞任により退任した会計参与は、新たな会計参与が就任するまで権利義務を有する（法第 346 条第 1 項）。

④ 会計参与が解任された場合

解任された会計参与は、その解任について正当な理由がない場合、株式会社に対して、解任によって生じた損害の賠償を請求できる（法第 339 条第 2 項）。

⑤ 会計参与の任期

イ．原則

会計参与の任期は、取締役の任期と同様、原則として選任後 2 年（委員会設置会社は 1 年）以内に終了する事業年度のうち最終の定時株主総会の時までである。ただし、定款又は株主総会の決議により、その任期を短縮又は伸長することができる（法第 332 条第 1 項）。

ロ．非公開会社の定款による伸長

非公開会社（委員会設置会社を除く）は、定款によって、会計参与・取締役の任期を、選任後 10 年以内に終了する事業年度の最終の定時株主総会の終結の時ま

で伸長することができる（法第 332 条第 2 項、第 334 条第 1 項）。

なお、会計参与と取締役の任期は異なってもよい。

ハ．会計参与の設置を廃止した場合

会計参与設置会社が会計参与を置く旨の定款の定めを廃止する定款の変更をした場合には、会計参与の任期は、当該任期の変更の効力が生じた時に満了する（法第 334 条第 2 項）。

（６）会計参与の登記

- ① 株式会社が会計参与を新たに設置する場合には、定款変更に係る特別決議（法第 466 条）が必要である。会計参与は、原則として普通決議（法第 329 条第 1 項）によって選任される。その後、株式会社は、会計参与の選任に係る株主総会の終結の日から 2 週間以内に、次の事項を登記しなければならない（法第 911 条第 3 項第 16 号）。

イ．会計参与を設置する旨

ロ．会計参与の氏名又は名称

ハ．計算関係書類及び会計参与報告の備置場所

会計参与の登記の際には、その選任に関する株主総会の議事録（法第 329 条第 1 項）、その就任承諾書のほかに、税理士法人にあっては登記事項証明書、税理士個人である場合には日税連が発行する税理士資格証明書が添付書面として必要である。

また、これらの事項に変更が生じた場合には、2 週間以内にその本店の所在地において変更の登記をしなければならない（法第 915 条）。

- ② これらの事項を登記事項としたのは、会計参与の設置及び会計参与の氏名又は名称を、外部に対して明らかにするためである。会計参与設置会社の債権者である取引業者は、登記事項を確認し、計算関係書類の信頼性等を判断して取引を行うことができる。

今回の会社法の制定により、機関設計も含めて定款による内部自治が拡大されたことから、株式会社を取り囲む利害者集団は、ますます登記事項等を重視しながら取引を行うことの必要性に迫られたといえる。

したがって、会計参与は、登記により一般に公知されることの責任の重さを認識すべきであるが、税理士法人及び監査法人においては、その名称の登記のみで、職務担当社員の登記までは要求されていない。

4. 会計参与制度における責任

(1) 会計参与の報告義務

① 報告義務の意義

会計参与は、その職務を行うに際して、取締役の職務の執行に関し不正の行為又は法令若しくは定款に違反する重大な事実があることを発見したときは、遅滞なく、これを株主（監査役設置会社にあつては監査役）（注1）に報告しなければならない（法第375条第1項）。「職務を行うに際して」とは、計算関係書類の作成に際してという意味であるが、その職務を行うためには、会計帳簿等をいつでも閲覧・謄写でき、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（法第374条第2項）。

また、その職務を行うため必要があるときは、子会社に対して会計に関する報告を求め、又はその会社や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（法第374条第3項）。

② 報告制度趣旨

会計参与は、取締役と共同して計算関係書類を作成することが職務であるが、その権限は、必要があるときには業務及び財産の状況の調査にまで及ぶ。会計参与は、取締役と共同して計算関係書類を作成するものであり、職務執行機関という位置付け（注2）がなされていると解される。

会計参与には、一般的に監査役制度がうまく機能していないことへの補佐的側面も期待されているので、会計参与が、計算関係書類を作成する過程において、取締役の不正等の重大な事実を発見した場合には、株主等に報告させることとしたのである（注3）。

しかし、法第382条に規定される監査役の業務監査と異なり、不正等の「おそれ」があるだけでは報告する義務はない。あくまでも、計算関係書類の作成過程において発見された存在事実のみが報告の対象となる。

③ 報告手段等

報告の手段・方法については法律上規定されていない。監査役等の限定された者への報告は、例えば、配達証明付内容証明郵便などによることが考えられる。しかし、監査役設置会社及び委員会設置会社以外の会社における株主への報告については、株主名簿により株主は特定でき得るものの、株主が多数存在する場合にあつては、郵送は事実上相当な金額となるが、当該費用は会社に請求ができる（法第380条）。

そこで、条文上、株主に対して直接報告しなければならないとの規定がないことから、内容証明郵便などにより、会社に対し、全株主に通知するよう要求することなどが考えられよう。しかし、会社が通知を失念した場合には、株主に対する報告義務違反の問題が残る。

「遅滞なく」については、従前と同様の解釈になると思われる。

注1 監査役会設置会社は、監査役会。委員会設置会社は、監査委員会である。

注2 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）

注3 委員会型における監査委員の取締役が参考となろう（法第405条第1項、第2項）。

(2) 会計参与の会社に対する損害賠償責任

① 意義

会計参与の職務に関する損害賠償責任は、次の2つに大別できる。一つは、会社に対する任務懈怠責任である。もう一つは、後述する契約関係の存在しない第三者に対する法定の責任である。

会計参与は、その任務を怠ったときは、株式会社に対し、これによって生じた損害を賠償する責任を負う（法第423条第1項）。任務懈怠につき、会計参与の故意又は過失を要する過失責任である。会計参与には、取締役と同様、善良なる管理者の注意をもった職務の執行が義務付けられている。

この規定は、会計参与のほか、取締役、監査役、執行役、会計監査人について共通に設けられている。

② 復委任

会社と会計参与との契約関係は、取締役と会社との関係と同様、委任契約（及び準委任契約）であると解される。

受任した法律行為・事務処理は、信任に基づくものであり、自ら執行する義務がある。しかし、税理士法人・開業税理士を問わず、自己の支配下にある税理士・職員等を使用することは可能である。

民法は、委任による代理人について、本人の許諾を得たとき、又はやむを得ない事由があるときには、復代理人を選任することを認める（民法第104条）。しかし、会計参与等、会社の役員については、その氏名等が登記事項（法第911条第3項第16号）であること、補選制度（法第329条第2項）があることから、復委任ないし復代理は認められないと解される。

③ 契約の損害賠償の3類型

債務不履行責任の形態としては、次の3つが考えられる。

イ. 履行遅滞（民法第412条）

会計参与が期限までに計算関係書類の共同作成をしなかった、又はその他の義務を履行しなかった場合、履行遅滞となり、損害賠償責任を負う可能性がある。

ロ. 履行不能（民法第415条）

会計参与が、税理士資格を喪失したため、計算関係書類を作成できなくなった、又はその他の義務が履行できなくなった場合、履行不能となり、損害賠償責任を負う可能性がある。この場合において、支配下にある税理士・職員による事実上の復委任は認められない。

ハ. 不完全履行（民法第415条）

会計参与が共同して作成した計算関係書類に不備があった、又はその他の義務を本旨に従って履行しなかった場合、不完全履行となる。

これらの事由により、会社に損害が発生した場合、会計参与は、その損害を賠償する責任を負う。

ただし、会計参与に任務懈怠がなければ責任を負うことはない。そのため、Ⅱの実務編で例示されているような任務の遂行状況を証明できる書類を整備する必要がある。

④ 会計参与の責任の制度趣旨（顧問税理士との関係において）

会計参与の責任は、就任の態様によって異なるものと解される。

イ．会計参与としてのみ就任している場合

社外性を重視すると、内部監査とも考えられる（注1）。この場合、会計参与は、計算関係書類について、会社の経理担当者が作成した財務書類を調査し（注2）、取締役とともに共同作成を行うものである。

会計参与には会社の使用人を指揮・監督する権限はないと解されることから社外性を有し、原則として、会計参与を欺罔する目的をもって虚偽作成・隠匿された会計資料についてまで責任を負うものではないと解されるべきである。

ただし、そのような場合であっても、虚偽資料であることを知りながら計算関係書類を作成した場合には、任務懈怠となることは当然である（注3）。

ロ．顧問税理士と会計参与を兼任している場合

会社の会計業務について関与している顧問税理士が、その立場を維持しながら会計参与にも就任する場合は、事情が異なるものと解される。

顧問契約の内容にもよるため、一概にいえるものではないが（注4）、会社と顧問税理士との税務・会計顧問契約が、高度の会計専門家性を前提とした委任契約である場合には、会社と取締役との委任契約に類似するものとして（注5）、会社の会計に関する業務に対し、第一次的責任を負う可能性が高いと解せられる（注6）。

したがって、計算関係書類の作成に当たっては、その顧問税理士たる会計参与が中心的役割を担い、取締役は補助的に作成に共同参加する程度となろう（注7）。

⑤ 報告義務と損害賠償の関係

取締役の不正・違反等についての報告義務を懈怠して行われた計算関係書類の作成が、会計的にすべて適正でないとはいえない。例えば、取締役が会社との取引（利益相反取引）につき、承認手続を経ていなかったとしても、会社にとって利益がある取引であれば会計上は正当な取引といえる。しかし、会計参与が職務を行うについての正当性については疑問が残り（注8）、会計参与としての任務懈怠の問題は残ろう。

注1 浜田道代名古屋大学教授（ジュリストNo.1295）

注2 監査的手法などを用いることが考えられる。例えば、棚卸の確認については棚卸表を入手すべきであり、債権債務の相手方への確認も直接すべきであろう。

注3 虚偽資料により作成したことを会計参与報告に記載しても免責されない。本来、虚偽資料に基づいて計算関係書類を作成すべきではないからである。

注4 顧問税理士契約の内容は、経理事務のアウトソーシング的なものから相談業務のみのものも存在し、また、事実上雇用関係に立つものなど多岐に渡っている。事実上の雇用関係にある場合には、会社法第333条第3項第1号に該当するため、独立性の観点から会計参与になれないと解すべきである。

注5 顧問税理士と会社との委任契約と、取締役と会社との委任契約の違いをどのように理解するかである。

注6 顧問契約の内容によるが、まさに会社は、専門家たる顧問税理士にその事務処理の判断を委任しているのであり、会社の会計に関する事務処理を統括する委任契約と解せられよう。

注7 法第355条に規定する取締役の忠実義務を会社法上の特別責任ととらえる立場からは、このような責

任を会計参与にも類推適用する余地を残そう。

注 8 例えば、会社所有地を取締役に売却した場合、取締役と会社との取引自体は会計資料で確認できる。

しかし、承認については、会計資料以外の議事録などの調査が必要となる。承認がなされていない場合、簿価より高額で売却していたとしても、時価より低額であったならば、利益相反取引とされ取引無効の余地があり、やはり問題を残すことになるだろう。

(3) 会計参与の会社に対する損害賠償責任の免除等

会計参与が負う法第 423 条第 1 項の会社に対する責任については、これを免除・軽減する制度がある。

① 全部免除

総株主が同意することにより損害賠償責任の全部免除を認めている（法第 424 条）。会社は総株主の所有であることから、所有者全員の同意により免除が可能となる。

② 株主総会による一部免除（軽減）

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場合、株主総会の特別決議（法第 309 条第 2 項第 8 号）により、一定の額を超える部分を免除することができる。一定の額とは、会計参与が職務の対価として受け、又は受けるべき財産上の利益の 1 年間当たりの額に相当する額として法務省令で定める方法により算定される額の 2 年分に相当する額（法第 425 条第 1 項第 1 号ハ）、及び新株予約権を引き受けた場合における当該新株予約権に関する財産上の利益に相当する額として法務省令で定める方法により算定される額（法第 425 条第 1 項第 2 号）の合計額である。

この規定による免除をする場合には、次の事項を株主に開示しなければならない（法第 425 条第 2 項）。

イ．責任の原因となった事実及び賠償責任額

ロ．責任免除の限度額及び算定根拠

ハ．免除すべき理由及び免除額

この決議があった場合において、当該会社が当該決議後に当該会計参与に対し退職慰労金等を与えるときは、株主総会の承認を受けなければならない。当該会計参与が上記の新株予約権を当該決議後に行使、又は譲渡するときも同様である（法第 425 条第 4 項）。

さらに上記の決議があった場合において、会計参与が新株予約証券を所持するときは、遅滞なくこれを会社に預託しなければならない。この場合、当該会計参与は、当該新株予約権の譲渡について、株主総会の承認を受けた後でなければ当該新株予約権証券の返還を求めることができない（法第 425 条第 5 項）。

③ 取締役会による一部免除（軽減）

取締役が 2 人以上いる監査役設置会社又は委員会設置会社の場合、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、責任の原因となった事実の内容、職務執行状況、その他の事情を勘案して、特に必要と認めるときは、取締役の過半数の同意（取締役会設置会社においては取締役会の決議）により、一定の額を超える部分を免除することができる（法第 426 条第 1 項）。この場合、あらかじめその旨の規定を定款に定めておかなければならない。また、一定額とは、前述した第 425 条第 1 項第 1 号ハ及び

第2号の額である。

この決議等がなされた場合には、取締役は、遅滞なく公告及び株主に通知（非公開会社においては株主に通知）することを要する（法第426条第3項、第4項）。一定の期間（1か月を下ることができない。）内に、総株主の議決権の3%以上の株主が異議を述べたときは、免除することはできない（法第426条第5項）。免除の決議等があった場合の退職慰労金、新株予約権の取扱いについては、上記②と同様である（法第426条第6項）。この定款の定めは、登記事項である（法第911条第3項第23号）。

④ 責任限定契約による一部免除（軽減）

会計参与は、会社との間で、あらかじめ、一定額を超える部分を免除する責任限定契約（注1）を締結しておくことができる（法第427条第1項）。

一部免除を受けるためには、かかる契約を締結することができる旨の定款の定めが必要であり、かつ、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ことが必要である。

一定額とは、前述した法第425条第1項第1号ハ及び第2号の額か、定款で定めた額の、いずれか高い額である。この免除をする場合には、会社が会計参与の任務懈怠により損害を受けたことを知った後、最初に招集される株主総会において、次の事項を株主に開示しなければならない（法第427条第4項）。

イ．責任の原因となった事実及び賠償責任額、責任免除限度額及び算定根拠

ロ．契約の内容及び締結の理由

ハ．免除額

免除があった場合の退職慰労金、新株予約権の取扱いについては上記②と同様である（法第427条第5項）。

この定款の定めは、登記事項である（法第911条第3項第24号）。なお、この責任限定契約は必ず締結するとよい。

⑤ 株主代表訴訟

会計参与が会社に対して与えた損害について、会社がその賠償責任を追及しない事態も考えられる。そのような場合、会社の所有者である株主には、会社に代わって責任を追及する訴えを起こすことができる制度（株主代表訴訟）が用意されている（法第847条）。

注1 会計参与のほか、社外取締役、社外監査役、会計監査人にも適用される。

（4）会計参与の第三者に対する損害賠償責任

会計参与に課せられたもう一つの責任態様として、第三者に対する責任がある。会計参与の違法な職務行為によって第三者が損害を受けた場合に、会計参与個人がその第三者に対して賠償責任を負うものであり、法第429条に規定された法定責任である。

① 一般的責任

まず、会計参与がその職務を行うにつき、悪意又は重大な過失があったときは、これによって第三者に生じた損害を賠償する責任を負う（法第429条第1項）。悪意とは、会社に対する任務懈怠であることを知っていることと解されている。また、重大な過失と

は、任務懈怠に当たることを知るべきなのに、著しく注意を欠いたためにそれを知らなかった場合をいう。会計参与の任務懈怠の行為と第三者に生じた損害との間には相当因果関係が必要である。悪意・重過失と相当因果関係の証明責任は、被害者たる第三者にあるとされる。

しかし、第三者に要求される立証責任は、事実上は疎明程度のものであると解される判例もみられる。「確からしさ」が疎明されれば、会計参与側に悪意・重過失及び相当因果関係の不存在について、事実上証明が要求されることもあり得る（注1）。

② 特定の責任

会計参与が作成する計算関係書類及び会計参与報告の記載・記録のうち、重要な事項について虚偽の記載・記録があった場合には、会計参与はその責任を負う（法第429条第2項第2号）。しかし、会計参与が注意を怠らなかったことを証明すれば（注2）、その責任から免れる。

第三者に要求される立証は被害の証明だけであるとの考えもある。

③ 責任の範囲

第三者に対する責任については、会社に対する責任と異なり、免除・軽減の制度はなく金銭的に無制限である。したがって、相当因果関係にある損害であれば賠償の対象となる。ただし、過失相殺は考慮されると解される。また、第三者が免責してくれる限りは、当該会社において何らの手続を要せず免責される。

注1 重過失については、職務執行状況を列挙して証明することで対応することとなろうが、因果関係がないことの証明は難しい場合も多い。計算関係書類に関わる第三者には因果関係ありと認定されることも多いと考えられる。

注2 怠らなかったことの証明は、考えられる注意事項の列挙証明で行うこととなる。しかし、どこまで証明すればいいのかについては、今後の判例を待つほかない。

（5）会計参与の他の役員との連帯責任

同じ損害賠償責任を負う会計参与を含む役員等は、連帯債務者とされる（法第430条）。同じ責任を負わない役員等は、当然に連帯債務者とならない。

① 中断事由

連帯債務であることから、連帯債務者の一人に対する請求は当然に他の連帯債務者に対する時効中断事由となる。しかし、それぞれの債権は独立しているため、債務者の一人の債務承認による時効の中断は、他の債務者には効果が及ばず、時効は中断されない。債権者は、任意の連帯債務者に対して、全額の支払いを請求できる。その後は、連帯債務者内の求償の問題となる。

② 内部求償

通常、責任は均分される。責任の割合を内部において取り決めたとしても、対外的（株主との関係を含む）には効力を有しない。しかし、内部の求償関係においては、その取り決めに従う（注1）。共同して作成する計算関係書類に対する責任を、すべて取締役の責任とする取り決めに内部でした場合、対外的には会計参与も賠償請求されるが、対内求償においては全額取締役に請求する権利を有する。しかし、実務上、取締役は多くの

個人保証を抱えている場合が多いから、会計参与に求償権があったとしても、実際に求償できるとは限らない。

③ 連帯債務の意味するところ

連帯責任の意味するところに注意しなければならない。例えば、損害額が1億円であり、会計参与としての責任は100万円であったとする。連帯債務なので、被害者は会計参与に対し、1億円全額の賠償請求をすることができる。一方、会計参与は、内部的に他の取締役に対する9,900万円の求償権を取得することになるが、その実現は保証されていない。会計参与は、自己に責任がないことを証明しない限り、事実上、全額の賠償責任を負う可能性があることに注意すべきである。責任がないことの証明とは、任務懈怠がなかったことの証明であり、現実的には、行うべき職務はすべて会計参与としての注意義務をもって果たしたことの証明となろう。

注1 通常は、契約書で取り決める。

(6) 会計参与に対する罰則

会社法第8編に罰則がまとめて規定されている。

① 取締役等の特別背任罪

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、その任務に背く行為をし、会社に財産上の損害を加える罪である。10年以下の懲役、1,000万円以下の罰金に処され併科されることもある（法第960条第1項）。未遂もまた罰せられる（法第962条）。

② 会社財産を危うくする罪

会計参与が、新株・新株予約権の発行について、株主総会、種類株主総会あるいは裁判所に対し虚偽の申述、事実の隠蔽をする罪である。5年以下の懲役、500万円以下の罰金に処され併科されることもある（法第963条第2項）。

③ 虚偽文書行使等の罪

会計参与が、株式、新株予約権、社債又は新株予約権付社債の引受者を募集するに当たり、募集に関する文書であって重要な事項について虚偽の記載のあるものを行使等する罪である。5年以下の懲役、500万円以下の罰金に処され併科されることもある（法第964条）。

④ 預合いの罪

会計参与が、株式の発行に係る払込みを仮装するために預合いを行う罪である。5年以下の懲役、500万円以下の罰金に処され併科されることもある（法第965条）。

⑤ 取締役等の贈収賄罪

会計参与が、その職務に関し、不正の請託を受けて財産上の利益を收受し又はその要求若しくは約束をする罪である。5年以下の懲役又は500万円以下の罰金に処される（法第967条）。收受した利益は没収される。全部又は一部を没収することができないときは、その価額を追徴される（法第969条）。

⑥ 株主の権利の行使に関する利益供与の罪

会計参与が、株主の権利の行使に関し、その会社又はその子会社の計算において財産

上の利益を供与する罪である。3年以下の懲役又は300万円以下の罰金に処される（法第970条）。

⑦ 過料に処すべき行為

会計参与は、次のいずれかに該当する場合は、100万円以下の過料に処される。ただし、その行為につき刑が科されるときは、過料に処されない（法第976条）。

イ. この法律の規定による通知を怠ったとき、又は不正の通知をしたとき（第2号）。

ロ. この法律の規定による開示をすることを怠ったとき（第3号）。

ハ. 正当な理由がないのに、計算関係書類及び会計参与報告の閲覧若しくは謄写又は謄本若しくは抄本の交付を拒んだとき（第4号）。

ニ. 株主総会等に対して、虚偽の申述を行い又は事実を隠蔽したとき（第6号）。

ホ. 計算関係書類及び会計参与報告に虚偽の記載をしたとき（第7号）。

ヘ. 計算関係書類及び会計参与報告を備え置かなかったとき（第8号）。

ト. 正当な理由がないのに、株主総会等において、株主が求めた事項について説明をしなかったとき（第9号）。

⑧ 行政上の責任

イ. 会計参与が不正経理に協力した場合はもちろん、不注意で不正を見逃して善管注意義務に違反したものと判定された場合にも、税理士法上の信用失墜行為として行政処分の対象となり得ることに留意する。（税理士法第37条）。

ロ. 会計参与である税理士が、正当な理由がなく、その職務遂行において取り扱ったことについて知り得た秘密を他に洩らし、又は窃用した場合は、税理士法上の信用失墜行為の対象となり得ることに留意する。会計参与でなくなった後も同様である（税理士法第38条）。

（参考）会計参与の会計専門家責任と取締役の忠実義務

「2. 会計参与制度の意義」の項でも述べたように、会計参与は、会計の専門家であることが資格要件とされている。一般の取締役には期待し得ない能力を期待する制度である。したがって、計算関係書類等の作成に関して課せられる善管注意義務の注意の程度は、一般の取締役とは自ずと異なっていると解するのが順当であろう（注1）。

仮に、専門的知識を有しない一般人と同程度の注意で足りるとするならば、会計の専門家を制度として登用する意義はない。そのため、尽くすべき善管注意義務の程度は、共同作成者たる取締役とは異なるものと解される。すなわち、会計参与は、会計の専門家として計算関係書類の作成に関与しているのであるから、会計参与には専門家としての責任が問われていると解すべきである。したがって、共同作成者たる取締役について、注意義務違反はないとの認定がなされたとしても、当然に会計参与についても同様の認定がなされる保障はない。

そもそも専門家責任とは、専門家に無過失責任により近い責任を課す責任論であるといえる。過失責任の体系においては、専門家に課せられた善管注意義務は、高度の注意義務であると論じられている（注2）。既に、税理士業務において、この専門家責任が問われている判例もある（注3）。

会社法では、第423条第1項において、任務懈怠を会計参与の責任の要件としているが、専門家責任の立場からは、相当高度の注意義務が課せられていると解すべきである。すなわ

ち、会計参与に課せられた注意義務は、いわゆる善良なる一般人の管理者の注意義務ではなく、善良なる会計専門家の注意義務である。

したがって、万が一の場合に備えて、いつの時点においても、詳細な点にわたるまで、高度な注意義務を尽くして任務を遂行したことを立証できるように心がけておかなければならない。そのためにも、Ⅱの実務編に記載されている調査事績記録等を正確に記録しておく必要がある。税理士法に規定されている制度ではあるが、書面添付制度を利用することにより、計算関係書類の適正性を証明付けることも考えられよう。

第三者に対する一般的責任（法第 429 条第 1 項）においては、重大なる過失が要件とされているが、この責任においても、会計参与については、会計の専門家としての責任が考慮される場合があると思われる。契約不履行の場合と同様に、「会計の専門家」として重い責任が問われたと解される損害賠償事件も発生している（注 4）。すなわち、通常一般人では注意を払えないような事柄であっても、専門家としては明白に意識できる注意事項であるとされるのである。前述したように、この専門家責任を考慮した場合、高度の注意義務が課せられることとなるので注意を要する。計算書類等の虚偽記載責任等（法第 429 条第 2 項第 2 号）についても、専門家としての責任が考慮されるとするならば、高度の注意義務が課せられる上、会計参与側で「注意を怠らなかったこと」を証明しなければ責任を免れないと規定されている。

総じて、具体的な事件にあっては、過失相殺や訴額の大小などの違いがあり、一概に論ずるべきものではないように思う。また、実際には、取締役と同一程度の注意義務を負うものと判断される場合もあろう。会計専門家としての責任については、注意深く検討を続けていく必要がある。

また、日本においては、株主と同様に会社経営に影響を与えるメインバンクという存在がある。そのような第三者たる金融機関の要請で、会計参与に就任する場合も想定されよう。このような場合、その金融機関との間で、個別に責任を限定する旨の契約を締結することも考えられる。金融機関が複数ある場合には、メインバンク以外の他行や、知れたる主たる金融的債権者（例えばリース会社）等との間においても、事前に責任を限定する旨の契約を締結することが考えられないでもない。それは、まさに独立性を要請された社会的要求に基づく就任であって、その職責は社会のためにあるからなのである。

注 1 来栖三郎「契約法（法律学全集）」（有斐閣）

注 2 山川一陽他編「専門家責任の理論と実際」（新日本法規）、松尾弘他編「民法と税法の接点」（ぎょうせい）

注 3 広島高判平 14. 9. 25、前橋地判平 14. 6. 12 など。日本税理士会連合会発行の「税理士業務に関する損害賠償責任とその対応」を参照

注 4 東京地判平 10. 9. 18、仙台高判昭 63. 2. 26 など。

Ⅱ 会計参与制度の実務

1. 会計参与の就任・辞任

(1) 継続顧問会社の場合

① 会計参与と顧問税理士の立場の違い

税理士に対する会計参与への就任依頼は、継続顧問会社から要請されることが最も多いと思われる。

税理士が会計参与に就任した場合は、取締役に対して、「中小企業の会計に関する指針」（以下、「中小会計指針」という。）に準拠した会計処理と決算を行う必要があること、また、共同して計算関係書類を作成することから取締役との意見の一致が必ず必要であること、もし、意見の不一致がある場合には辞任せざるを得ないこともあること等の説明を行い、理解を求めることが必要である。

さらに、顧問税理士は、税務上の課税所得の適正性を重視するのに対して、会計参与は、計算関係書類の適正性を重視するという立場の違いも説明する必要がある。

継続顧問会社であれば、取締役との信頼関係も既に十分醸成されていることが想定されるので、これらのことに対して理解を得ることは容易であると思われる。

また、過去に固定資産に償却不足額があった場合などで、「中小会計指針」に照らし、相当でない会計処理を行っていた場合であっても、継続顧問会社であれば、日頃からこれらのことについては、顧問税理士として十分把握している事項であるので、新たに「中小会計指針」に照らし必要な調整をすることも容易であると思われる。

② 顧問税理士と会計参与の兼任について

税理士は、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念に基づいて、適正な納税義務の実現を図ることを使命としている（税理士法第1条）。一方、会計参与は会社の作成する計算関係書類の透明性・信頼性を高める効果を期待された会社内部の機関である（法第374条第1項、第329条）が、税理士が有する会計の専門性と独立性を重んじて制定された機関である。そのため、顧問税理士が顧問会社の会計参与に就任したとしても、税理士の使命である「独立した公正な立場」が損なわれる懸念はない。何故なら、会計参与は「会計に関する専門的識見を有する者として、取締役と共同して計算関係書類を作成する」が、そのために強い権限と重い責任があり、また、「当該計算関係書類及び会計参与報告を会社とは別に備え置き、株主・会社債権者に開示すること等」を職務としているからである（法第378条、施行規則第103条第3項）。

したがって、税務顧問契約又は税務代理契約を締結している税理士が会計参与と兼任することは何ら問題ない。

ただし、会計参与と取締役との意見が一致せず、会計参与を辞任することとなった場合には、顧問税理士も辞任せざるを得なくなるような事態もあることを認識して会計参与に就任する必要がある。

(2) 新規関与会社の場合

新規関与会社からの会計参与就任依頼については、金融機関、親会社又は関連会社、顧問税理士からの紹介によるものなどが考えられる。

① 従来の顧問税理士がそのまま顧問を続けた場合

新たに会計参与に就任する会社に顧問税理士がおり、そのまま顧問を続けているときは、その顧問税理士の会社に対する会計への関与度合いに応じ、計算関係書類の作成について十分な調整を行うことと理解を得ることが必要である。

試算表作成までの会計業務を顧問税理士が行う場合は、その会計処理が「中小会計指針」と合致した内容になっているか検討し、「中小会計指針」に合致していなかった場合には、その理由の説明を受け、その上で顧問税理士との意見調整が必要となってくる。

会計参与は株式会社の内部機関であるから、顧問税理士よりもより会社の会計に関する責任が重く、税務上の都合によって（例えば、青色欠損金の繰越控除を受けるために償却費を調整するなど）「中小会計指針」の規定に反するような処理は行えないことから、顧問税理士とは密接な関係を保ちつつ計算関係書類を作成する必要がある。

② 従来の顧問税理士が顧問契約を解消した場合

新たに会計参与が就任したことにより、従来の顧問税理士が顧問契約を解消した場合、なぜ契約を解消したのかという理由と、新たな税務顧問をどうするのか、会計参与と併せて税務顧問の契約もするのか等の確認が必要である。特に顧問税理士が税法基準のみによって決算を行っていたような場合には、会社の現在の会計処理が「中小会計指針」に照らして適正であるか、厳格に調査する必要がある。

調査の結果、過去の項目について修正する必要がある場合には、取締役等と十分協議した上で、修正することについての理解を求める必要がある。

就任に当たって、予備調査の必要性を認めたときは、これを実施し、調査の結果を契約についての判断材料とすべきである。

予備調査の項目については、例えば、直近3か年の申告事績の内容、計算関係書類が「中小会計指針」に準拠して作成されているか、あるいは過去の税務調査の履歴の確認などが考えられる。

（3）会計参与に就任する場合の留意事項

会計参与に就任するに当たっては、次のことに留意する必要がある。

- ① 就任の必要性及び取締役の会計に対する姿勢を依頼してきた会社に確認すること。
- ② 就任を断った場合、今までの顧問契約を解除される可能性があること。
- ③ 就任後は「中小会計指針」に準拠した会計処理を採用することにより、会社の利益が増減することがあることを役員に理解してもらうこと。
- ④ 次のような場合について、会社と会計参与の間で免責に係る契約を締結しておくこと。
 - イ. 「会計参与契約書」に会社が違反した場合
 - ロ. 減価償却額を限度額まで計上したため、欠損金の繰越期間が経過することとなり、最終的に多額な納付すべき法人税が生じる場合
- ⑤ 次のような場合は会計参与に就任しないこと。
 - イ. 会社が粉飾決算をしていて改善勧告をしたにも関わらずこれを拒む場合
 - ロ. 会社が不正な経理処理をして脱税をしていて改善勧告をしたにも関わらずこれを拒む場合

ハ、「貸金業者」（いわゆる高金利の消費者金融等）からの借入があり解消の目処が立たない場合

ニ、会社又は取締役が多額の債務保証をしていて解消の目処が立たない場合

- ⑥ 税理士又は税理士法人の所属税理士は、個人で会計参与に就任できる。この場合、計算関係書類を備え置く場所は、従事する税理士事務所又は所属税理士法人の事務所の場所から定めなければならない（施行規則第 103 条第 2 項）。したがって、就任を承諾するには、あらかじめ従事する税理士事務所又は所属税理士法人の承認を受けておく必要がある。

（４）取締役と意見の相違がある場合の対応

会計参与は、取締役と共同して、計算関係書類を作成すると規定されている（法第 374 条第 1 項）。

したがって、計算関係書類を作成するには、取締役と意見が一致していることが必要であり、取締役と意見の相違がある場合には、計算関係書類を作成することができないことになり、次のようなことが想定される。

法人税は、株主総会の承認を得た確定決算を基に、法定申告期限までに申告・納税することが要求されている。したがって、計算関係書類の作成ができなければ、法定申告期限までに申告・納付ができなくなり、その結果、無申告加算税と延滞税が課されることとなる。

なお、法第 374 条第 1 項により会計参与が作成すべき会計参与報告については、施行規則第 102 条で、次に掲げる事項を内容とするものでなければならないと規定している。

会計方針（計算規則第 2 条第 3 項第 58 号に規定する会計方針をいう。）に関する次に掲げる事項（重要性の乏しいものを除く。）（施行規則第 102 条第 3 号）。

イ、資産の評価基準及び評価方法

ロ、固定資産の減価償却の方法

ハ、引当金の計上基準

ニ、収益及び費用の計上基準

ホ、その他計算関係書類の作成のための基本となる重要な事項

計算関係書類の作成に用いた資料の種類その他計算関係書類の作成の過程及び方法（施行規則第 102 条第 4 号）。

上記第 4 号に規定する資料が次に掲げる事由に該当するときは、その旨及びその理由（施行規則第 102 条第 5 号）。

イ、当該資料が著しく遅滞して作成されたとき。

ロ、当該資料の重要な事項について虚偽の記録がされていたとき。

以上のことから、施行規則第 102 条第 3 号から第 5 号の規定により作成すべき会計参与報告の内容につき、会計参与と取締役との間で意見の相違がある場合には、取締役への十分な説明を果たして、共同して計算関係書類を作成すべきであるが、その上でもなお意見の相違がある場合、次のような対応が考えられる。

会計参与を辞任しない場合（施行規則第 102 条第 3 号から第 5 号の意見の相違である場合）は、株主総会での意見表明等により、会社の利害関係者に対して適切な報告を行うようにす

べきである。この場合、計算関係書類を作成するためには、株主総会において取締役を選任し直す等、計算関係書類の作成を可能とするための措置を講ずる必要がある。

また、会計参与が計算関係書類の作成等その任務を怠り、会社に損害を与えた場合は、その損害を賠償する責任を負う。この責任は過失責任であるため、会計参与に過失がなければ責任を負うことはない。

(5) 辞任する場合（解任されるまでの間を含む。）

会計参与への就任は、従来の信頼関係を基礎とした継続顧問会社からの就任要請による場合が最も多いと思われるが、任期半ばで辞任する場合は、取締役との意見対立を原因とすることが多いと考えられる。

しかし、会社側が会計参与設置の定款の定め抹消等の手続をとらない場合、後任の会計参与選任までの間は、辞任をした当該会計参与が権利・義務を負うこととなる（法第 346 条第 1 項）。そのため、会計参与就任に当たっては、会計参与の選任等についての意見の陳述（法第 345 条第 1 項）を株主総会において行い、辞任の際の早急な対処を要請しておくことも有効と思われる。

そして、リスク回避のためにも、辞任の意思表示は、内容証明郵便等により行うことが効果的と考えられる。

会社が、辞任した会計参与がなお権利・義務を負うことを悪用し、故意に新たな会計参与を選任しない場合等には、直ちに裁判所に対し、一時会計参与の職務を行うべき者の選任を申立てる必要があるであろう（法第 346 条第 2 項）。

(6) 解任された場合

会計参与を解任される場合は、取締役との意見の不一致により計算関係書類の作成ができないことが主因と思われるため、当該対立事実の証拠を確保の上、上記（5）と同様、株主総会において意見陳述する必要がある（法第 345 条第 1 項）。さらに、会計参与は役員（法第 329 条第 1 項）であるため、役員が株主総会により解任された場合の「解任によって生じた損害賠償請求権」（法第 339 条第 2 項）を有し得ることになる。

会計参与が正当な理由がなく解任された場合には、残任期間の報酬相当額の損害賠償を求め得る。よって、会計参与が自ら辞任を申立てた方がよい場合と、解任を待つ方がよい場合とが想定される。

2. 会計参与が作成する書類

(1) 取締役との共同作成とは

会計参与は、取締役と共同して計算関係書類を作成し、さらに会計参与報告を作成することを職務とする（法第 374 条第 1 項、第 435 条第 2 項、計算規則第 59 条第 1 項）。

計算関係書類を「共同して」作成するということは、取締役と会計参与の共同の意思に基づいて計算関係書類を作成するということであり、両者の意見が一致しなければ、当該株式会社における計算関係書類を作成することができないということになる。したがって、会計参与設置会社においては、取締役と会計参与が共同して作成していない計算関係書類は本来無効であり、定時株主総会に提出できない。たとえ、共同作成したと仮装して株主総会で承認を受けたとしても、決算は確定したことにはならない。

なお、会計参与が取締役と意見を異にし、計算関係書類を作成することができない場合には、会計参与を辞任するか、辞任せずに意見を異にした事項等について株主総会において意見を述べる等の対応が考えられる。

(2) 計算書類の内容

会社法においては、株式会社は各事業年度において計算書類（貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書、個別注記表）及び事業報告並びにこれらの附属明細書を作成しなければならない（法第 435 条第 2 項、計算規則第 59 条）とされている。

会社法は、計算書類として、貸借対照表と損益計算書のほか、新たに株主資本等変動計算書と注記表とを加え 4 つとしている。旧商法の利益処分案（又は損失処理案）は廃止され、旧商法では計算書類として分類されていた「営業報告書」は、会社法においては「事業報告」と名称変更され、計算書類から除外された。

① 利益処分案（損失処理案）の廃止

会社法においては、株主に対する剰余金の配当（法第 453 条）及び会社からの財産流出を伴わない剰余金の計数変動（法第 452 条）は、事業年度を通じて何回でも行うことが可能となり、役員への職務執行の対価の支払いは、その名目を問わず法第 361 条等の規定に従うこととされ、利益処分による役員賞与は原則としてないこととなった。

したがって、会社法のもとでは、旧商法の利益処分案又は損失処理案において決定すべきであった事項が事業年度内に行えることになったことから、利益処分案又は損失処理案というものを規定する必要がなくなったため、これを廃止することとした。

② 株主資本等変動計算書

計算書類の一つとして、株主資本等変動計算書が新設された。

旧商法下においても、資本金・準備金を減少することによる剰余金の増加や、自己株式処分による剰余金の額の変動、自己株式の償却による剰余金の額の減少など、いわゆる損益取引以外の取引が行われることにより、資本の部の計数が変動することとなる事象が数多く存在していた。これらの行為による変動の一部は、損益計算書の末尾で明らかにされ（旧商法施行規則第 101 条）、一部は附属明細書で明らかにされていたが（旧商法施行規則第 107 条第 1 項第 1 号）、すべての変動が捕捉されていたわけではなかった。

このため、会社法においては、純資産の部の変動を明らかにするための計算書類として、株主資本等変動計算書を作成すべきこととした。

③ 注記表

計算書類の一つとして、注記表が創設された。

旧商法においては、計算書類に関する各注記事項は、貸借対照表又は損益計算書に注記すべきものとして規定されており、貸借対照表又は損益計算書の末尾等に記載されていた（旧商法施行規則第46条）。

しかし、注記が望ましい事項の中には、貸借対照表又は損益計算書のいずれか一方のみと関連付けて記載することが適切でないものも存在する。

そこで、会社法は、注記事項とされている事項について、殊更に貸借対照表又は損益計算書に記載すべきこととはせず、端的に注記事項を抽出した書面を独立させて計算書類の一つを構成するものと整理した。

また、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ができる（法第435条第3項）。会計帳簿の作成も同様の扱いとなっている（法第433条第1項、計算規則第4条第2項）。

なお、会計監査人設置会社以外の株式会社（公開会社を除く）の個別注記表については、重要な会計方針に係る事項に関する注記、会計方針の変更に関する注記、表示方法の変更に関する注記、誤謬の訂正に関する注記、株主資本等変動計算書に関する注記及びその他の注記以外のものとして、次に掲げる注記は表示することを要しない（計算規則第98条第2項第1号）。

- イ．継続企業の前提に関する注記
- ロ．会計上の見積りの変更に関する注記
- ハ．貸借対照表等に関する注記
- ニ．損益計算書に関する注記
- ホ．税効果会計に関する注記
- ヘ．リースにより使用する固定資産に関する注記
- ト．金融商品に関する注記
- チ．賃貸等不動産に関する注記
- リ．持分法損益等に関する注記
- ヌ．関連当事者との取引に関する注記
- ル．一株当たり情報に関する注記
- ヲ．重要な後発事象に関する注記
- ワ．連結配当規制適用会社に関する注記

（３）会計参与報告の内容

会計参与報告は、計算関係書類の共同作成に当たり会計参与にその作成が義務付けられる報告であって、株主・債権者に対する情報提供を目的とするものである（法第374条第1項後段）。

会計参与報告の記載事項は、施行規則第102条に以下のとおり列举されている。

（会計参与報告の内容）

第 102 条 法第 374 条第 1 項の規定により作成すべき会計参与報告は、次に掲げる事項を内容とするものでなければならない。

- 1 会計参与が職務を行うにつき会計参与設置会社と合意した事項のうち主なもの
- 2 計算関係書類のうち、取締役又は執行役と会計参与が共同して作成したものの種類
- 3 会計方針（計算規則第 2 条第 3 項第 58 号に規定する会計方針をいう。）に関する次に掲げる事項（重要性の乏しいものを除く。）
 - イ 資産の評価基準及び評価方法
 - ロ 固定資産の減価償却の方法
 - ハ 引当金の計上基準
 - ニ 収益及び費用の計上基準
 - ホ その他計算関係書類の作成のための基本となる重要な事項
- 4 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
- 5 前号に規定する資料が次に掲げる事由に該当するときは、その旨及びその理由
 - イ 当該資料が著しく遅滞して作成されたとき。
 - ロ 当該資料の重要な事項について虚偽の記載がされていたとき。
- 6 計算関係書類の作成に必要な資料が作成されていなかったとき又は適切に保存されていなかったときは、その旨及びその理由
- 7 会計参与が計算関係書類の作成のために行った報告の徴収及び調査の結果
- 8 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

会計参与報告は、会計参与の定めた場所に備え置かれ、会計参与設置会社の株主及び債権者の閲覧に供されることとなるが（法第 378 条）、株主総会への提出書類ではない。

この会計参与報告は、後述の会計参与調査事績記録等と併せて、会計参与の責任に関する情報を提供するものであり、重要な書類となる。

なお、施行規則第 102 条第 1 項第 1 号に規定する「会計参与設置会社と合意した事項のうち主なもの」とは、具体的には次のものが考えられる。

- ・会計参与設置会社は、会計参与に対し計算関係書類作成のための情報を適時提供し、会計参与は、会計参与設置会社の業務、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。
- ・会計参与設置会社は、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遅滞なくすべて提示したこと、それらはすべて真実であり資料に不正はないことを明記した文書）を会計参与に提出すること。
- ・会計参与は、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。
- ・計算関係書類及び会計参与報告の閲覧・交付の請求に当たっては、株主及び債権者に対し、あらかじめ会社閲覧・交付の請求をすることが必要である旨を明らかにする適切

な方法を会計参与設置会社が講ずること。

同様に同条同項第 8 号に規定する「取締役又は執行役と協議した主な事項」とは、具体的に次のものが考えられる。

- ・研究開発費の会計処理について
- ・有価証券の時価評価の方法について

(4) 会計の原則と会計帳簿

会社法第 431 条は、株式会社の会計が、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旨を規定している。

これは、旧商法第 32 条第 2 項において、「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」と規定されていたことに相当する規定であり、包括規定であるといわれている。

同条は、会社法の趣旨に反しない限り、しかるべく形成される企業会計慣行が尊重されることを定めたものであり、特に会社法や法務省令に含まれる計算規定に明確な定めがない場合に、指針となる原則として機能するものである。では、何が一般に公正妥当と認められる会計慣行に当たるかであるが、会社法及び法務省令の規定や趣旨に反しない限り、企業会計審議会が定めた企業会計原則やその他の企業会計基準は「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に当たると推定される。

法第 432 条第 1 項は、株式会社が、適時に正確な会計帳簿を作成しなければならない旨を規定している。

会計帳簿は、帳簿に記載すべき事象が発生した場合に、適時にこれを記帳すべきものであるが、一部では、税務申告時にまとめて記載するなど、適時性を欠いた記帳が行われていることもある。このように適時性を欠いた記帳は、人為的に数字を調整するなどの不正が行われる温床ともなりかねないことから、会社法においては、適時に会計帳簿を記帳すべきことが明文で規定された。

また、会計帳簿の正確性は、会計帳簿及びこれに基づいて作成される計算関係書類の適正性を確保し、株主、債権者等の利害関係人を保護する観点から重要である。旧商法においては当然であると解されていたが、国際的に見ても商法等において会計帳簿の完全性や正確性に関する明文の規定を置いている例があることから、会社法においては、これを明文で規定することとなった。

そして、会計帳簿は、「法務省令で定めるところにより」、適時に、正確に作成されなければならない（会社法第 432 条第 1 項）こととされた。

法務省令で定められる事項は、資産評価、負債の評価に関する規定や資本取引が行われた場合の会計帳簿の記帳に必要な会計処理など、旧商法施行規則で定められている事項に相当する事項である。

(5) 会計基準と「中小企業の会計に関する指針」

旧商法下においても、株式会社は、たとえ中小会社であっても、本来、旧商法や旧商法施行規則の定めに基づいて計算書類を作成しなければならないこととされていた（旧商法第

281 条第 1 項)。

そして、その具体的な作成方法は、旧商法施行規則のほか、「公正なる会計慣行」としての会計基準に定められていた。この点、旧商法上の大会社においては、従来よりこの会計基準に従って計算書類を作成し、会計監査人の監査を受けることになっていた。しかしながら、中小会社においては会計監査人による会計監査の義務はなく、従来から法人税法等で規定する処理により計算書類を作成するという実務慣行が浸透していた。そこには、中小会社において適用できる「公正なる会計慣行」の実態が不明確であったことにもその一因があるといえる。

平成 14 年の商法改正により、従来の官報や日刊新聞等による公告のほか、インターネットによるホームページ上での公開が認められるようになり、ここ数年で、開示に関する環境が整備されてきた。そして、中小会社に関しては、その開示する財務諸表の信頼性・適正性を担保するための判断基準を明確にする必要が生じた。具体的には中小会社を対象とする会計基準が必要となったのである。

これに対応するため、中小企業庁は、平成 14 年 3 月、「中小企業の会計に関する研究会」を発足させ、同年 6 月 28 日、同研究会報告書を公表した。同報告書は、中小企業の会計のあり方を総則的に定めたものであるが、一層実践的な会計基準の作成の必要性を示唆したものであった。

そこで、日税連では、平成 14 年 3 月、「中小会社会計基準研究会」を設置し、中小会社の会計基準のあり方を検討してきた。同研究会では、平成 14 年 9 月、「中小会社会計基準草案」を公表し、パブリックコメントに付したのち、平成 14 年 12 月、「中小会社会計基準」として税理士の計算書類作成等の規範となるよう公表することとした。

その後、中小企業における会計基準策定に向けた専門職業団体の取組みが続き、諸団体の提言した会計基準等の統合化が進み、平成 17 年 8 月には日税連、日本公認会計士協会、日本商工会議所及び企業会計基準委員会の 4 団体から「中小会計指針」が公表された。

中小会計指針の目的は、「①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 ②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。このような目的に鑑みれば、中小会計指針は、一定の範囲の株式会社にとっては、会社法における『一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行』に該当することになると解される。

中小会計指針の適用対象は、以下を除く株式会社である。

イ. 証券取引法の適用を受ける会社並びにその子会社及び関連会社

ロ. 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制度を設置する株式会社を含む。）及びその子会社

これらの株式会社は、公認会計士又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）を作成する場合には、中小会計指針の適用対象外となる。

また、特例有限会社、合名会社、合資会社又は合同会社についても、計算書類を作成するに当たり、中小会計指針に拠ることが推奨される。

なお、中小会計指針に準拠して計算関係書類が作成されている場合には、「会計参与の行動指針」の「確認一覧表」を使用することが望ましい。

(6) 会計帳簿等の調査事績記録等

会計参与が、計算関係書類の作成等の任務を怠り、会社に損害を与えた場合には、会社に対してその損害を賠償する責任を負う（法第 423 条第 1 項）。この責任は過失責任であり、会計参与に過失がなければ、損害賠償責任を負うことはない。また、会計参与がその職務を行うについて悪意又は重大な過失があったときは、第三者に生じた損害を賠償する責任を負う（法第 429 条第 1 項）。さらに、会計参与が、計算関係書類及び会計参与報告に、記載又は記録すべき重要な事項について、虚偽の記載又は記録をしたときは、注意を怠らなかったことを証明しない限り、第三者に生じた損害を賠償する責任を負う（法第 429 条第 2 項）。

かかる任務の遂行のために、会計参与は会計帳簿等の調査権・報告請求権等を有している。すなわち、会計参与は、いつでも会計帳簿又はこれに関する資料（書面あるいは電磁的記録）を閲覧及び謄写することができるし、取締役、執行役、支配人その他の使用人に対し会計に関する報告を求めることができる（法第 374 条第 2 項）。

さらに、会計参与は、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、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（法第 374 条第 3 項）。

このように会計参与は、会計専門家として通常払うべき善良な管理者としての注意により、会計参与としての業務を遂行し、必要な権限を行使して、会計参与としての責任を果たさなければならない。

確認する会計帳簿及び関係書類の範囲は、一概に決まるものではなく、会社の状況によって個別に判断される。例えば、会社の財務・経理組織が確立しており、内部統制も確実に機能しているような状況においては、経理組織及び内部統制の確認を行うことを中心とし、具体的な取引等については、主要なものを限定的に確認するだけで足りる場合もあるものと考えられる。

ただし、多くの中小会社がそうであるように、会社の財務・経理組織が未熟で、内部統制も機能していないような状況においては、会計参与として、会計帳簿及び関係書類について、かなり具体的な内容にまで踏み込んで確認する必要がある場合もあると考えられる。

会計参与は、その業務の遂行に当たって補助者を用いることができるものの、会計参与としての責任を果たすためには、補助者を厳格に指揮・監督し、会計専門家として通常払うべき善良な管理者としての注意により、会計参与としての業務を遂行する必要がある。

また、善良な管理者としての注意を払ったことについては、訴訟対策として明確な証拠資料を残しておくことが必要と考える。

会計参与が業務を遂行するに当たっての注意点は次のとおりである。

- ① 会計参与としての業務遂行計画を立案し、書面にしておくこと。
- ② 補助者を用いる場合、業務遂行計画には、補助者の作業内容、作業時期を記載するとともに、作業報告を受ける時期、想定される追加作業の内容、作業スケジュール等を織り込むこと。
- ③ 補助者の作業内容、作業の結果報告、報告に対する指示内容、追加作業の指示内容及びその結果等、すべての作業及び指示内容について記録として残す体制を構築すること。

また、会計参与は、調査の過程で重要な虚偽記載が存在する可能性が高いと判断した場合には、監査に準ずる手法等を用いた手続を実施し、かつ、その過程を記録として残す必要があると考えられる。（詳細は「会計参与の行動指針」を参照）

（参考）会計参与と「中小企業の会計に関する基本要領」

平成 24 年 2 月 1 日、「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。）が公表された。

平成 22 年に中小企業庁の「中小企業の会計に関する研究会」、企業会計基準委員会（ASBJ）等の「非上場会社の会計基準に関する懇談会」の報告書において、「中小会計指針」は引き続き存続し普及を図る一方で、これに対応できないボリューム・ゾーンの中小企業を対象として新たに会計処理のあり方を示すものを取りまとめるべきとの方向性が示され、これを受けて、平成 23 年に中小企業庁及び金融庁を事務局とする「中小企業の会計に関する検討会」（中小企業団体、金融機関関係団体、学識経験者等で構成）が設置され、同ワーキンググループにおいて中小会計要領の策定が進められた。

「中小会計指針」は、会計参与設置会社が拠ることが適当とされる点において、一定の水準を保った規範的なものと位置付けられている。

一方、「中小会計要領」は、計算書類等の開示先や経理体制等の観点から、中小会計指針と比べて簡便な会計処理をすることが適当と考えられる中小企業を対象に、その実態に即した会計処理のあり方を取りまとめるべきとの意見を踏まえて作成されたものであり、中小企業が計算書類等を作成する際に参照するものとして基本的には中小企業の実務における会計慣行を十分考慮し、会計と税務の調和が図られたものとなっている。内容的にも中小会計指針との整合性が図られており、中小会計指針の簡易版として位置付けることができる。

法第 431 条は、「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。「中小会計指針」は、一定の範囲の株式会社において同条に定める「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に該当すると解されている。一方で「中小会計要領」は、「中小会計指針」と同様に「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に該当すると考えられるものの、その会社の規模や取引環境によっては不十分な場合が起こり得ると考えられる。

また、会計参与の職務遂行にあたり参考に資する行動規範として「会計参与の行動指針」が取りまとめられているが、もともと「中小会計指針」を企業会計の慣行として認知して作成されている。「中小会計指針」及び「会計参与の行動指針」に基づき会計参与業務を行うことにより、会計参与の責任を果たすことに繋がる。

3. 計算関係書類及び会計参与報告の備置・開示

(1) 計算関係書類及び会計参与報告の備置場所

会計参与は、計算関係書類及び会計参与報告を、会社とは別に、当該会計参与が定めた場所（以下、この項において「会計参与報告等備置場所」という。）に備え置かなければならない（法第 378 条第 1 項）。

計算関係書類は、定められた会計参与報告等備置場所において、株主・債権者に対して開示されることになる。よって、会計参与報告等備置場所は、開示に適した場所として、会計参与となる税理士の登録区分に応じ、次の場所の中から定めなければならない（施行規則第 103 条第 2 項）。

- ・ 会計参与が開業税理士である場合 当該税理士の事務所
- ・ 会計参与が税理士法人である場合 当該税理士法人の事務所
- ・ 会計参与が税理士又は税理士法人の補助者である場合（税理士法第 2 条第 3 項） その
従事する税理士事務所又は所属税理士法人の事務所

加えて、会計参与報告等備置場所は、会計参与の就任している会社（以下、「会計参与設置会社」という。）の本店又は支店であってはならない（施行規則第 103 条第 3 項）。

会計参与が、会計参与報告等備置場所を定めた場合には、遅滞なく会計参与設置会社に対し、通知しなければならない（施行規則第 103 条第 4 項）。また、会計参与報告等備置場所は、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（法第 911 条第 3 項第 16 号）。

なお、会計参与報告書等備置場所において備置・開示する書類は、次に掲げる書類である。

- ① 各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、個別注記表）及びその附属明細書並びに会計参与報告
- ② 臨時計算書類（貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書、個別注記表）及び
会計参与報告

また、計算関係書類のうち、成立の日における貸借対照表及び連結計算書類については、会計参与が取締役と共同作成したとしても備置・開示についての義務を負わない。

(2) 計算関係書類及び会計参与報告の備置期間

会計参与は次に掲げる期間、計算関係書類及び会計参与報告を備え置かなければならない（法第 378 条第 1 項）。

- ① 上記（1）①については、定時株主総会の日（取締役会設置会社にあつては 2 週間）前の日から 5 年間
 - ② 上記（1）②については、臨時計算書類を作成した日から 5 年間
- ただし、辞任等により会計参与でなくなった場合には、その時点で備置義務はなくなる。

(3) 計算関係書類及び会計参与報告の開示請求

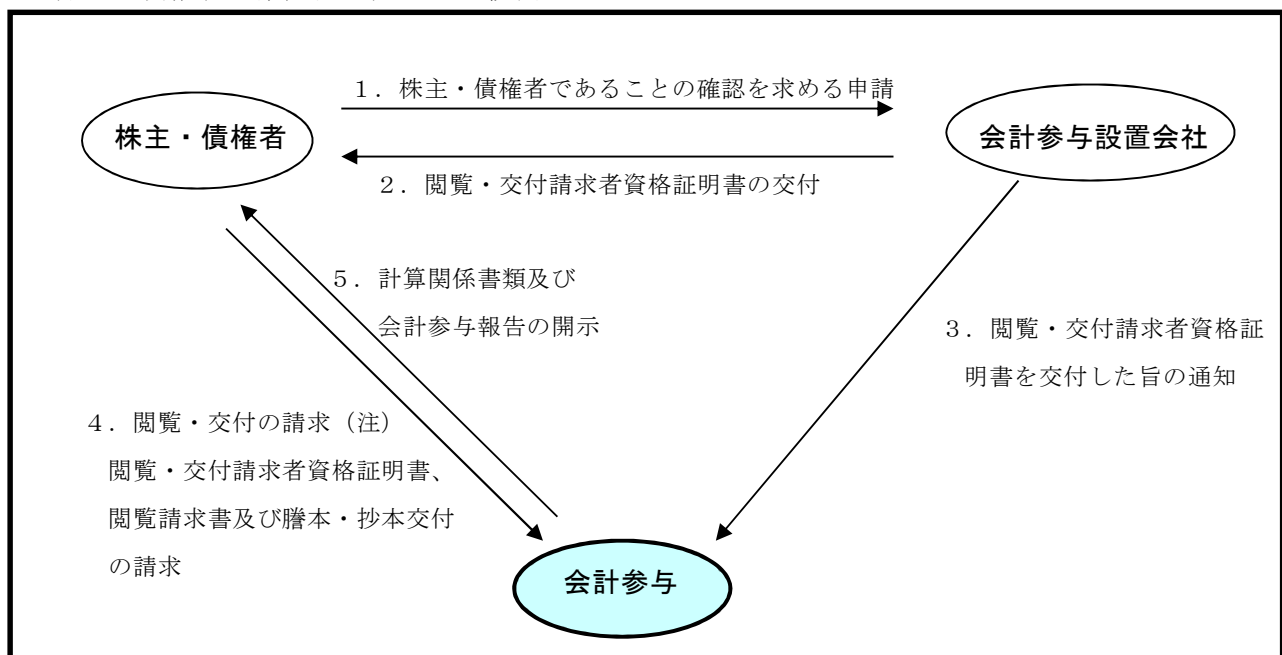
会計参与設置会社の株主及び債権者は、原則として会計参与設置会社の営業時間内はいつでも、会計参与に対し下記①から④に掲げる請求をすることができる（法第 378 条第 2 項）。したがって、請求時点において、当該会社の株主又は債権者である者はすべて、閲覧等の請

求ができる。ただし、会計参与は、税理士等の業務時間外においては、たとえ会社の営業時間内であっても、かかる請求に応じなくてよい（施行規則第104条）。

- ① 計算関係書類及び会計参与報告が書面をもって作成されているときは、当該書面の閲覧の請求。
- ② 前号の書面の謄本又は抄本の交付の請求。
- ③ 計算関係書類及び会計参与報告が電磁的記録をもって作成されているときは、紙面又は出力装置に表示したものの閲覧の請求。
- ④ 前号の電磁的記録に記録された事項を電磁的方法であって会計参与の定めたものにより提供することの請求又はその事項を記載した書面の交付の請求。

会計参与が、計算関係書類及び会計参与報告の閲覧等の請求を受けた場合には、請求者が株主・債権者であることを確認するため、会社に対する照会等を行うこととなる。請求者が株主・債権者であることの確認手続は、会社との合意によりあらかじめ定めておく必要がある。会計参与がその職務を行うにつき会計参与設置会社と合意した事項のうち主なものは、会計参与報告に記載することとなるが（施行規則第102条第1項）、上記の確認手続を含めた開示の手続は、会社と合意した主なものとして、会計参与報告に記載することとなろう。

株主・債権者の確認及び開示の手続例



(注) 閲覧・交付の請求者は次の書類を併せて提示する必要がある。

閲覧・交付請求者資格証明書、代理人の場合は委任状、運転免許証等の本人確認が可能なもの

なお、会計参与設置会社の親会社社員は、その権利を行使するため必要があるときは、裁判所の許可を得て、当該会計参与設置会社の計算関係書類及び会計参与報告について、上記（３）の①から④に掲げる請求をすることができる（法第378条第3項）。

（４）計算関係書類及び会計参与報告の開示方法

会計参与は、上記（３）の①から④に掲げる請求に応じる必要があるが、②、④の場合は、謄本・抄本等の交付を請求した株主・債権者に対し、会計参与が定めた費用の請求をすることができる（法第 378 条第 2 項）。その費用を支払わない請求者に対しては、謄本・抄本の交付等をする義務を負わない。しかし、書面等の閲覧については、費用を支払わないことを理由に閲覧を拒むことはできない。会計参与設置会社の親会社社員についても同様である。

（５）開示した計算関係書類及び会計参与報告に対する質問

会計参与が、備置・開示する計算関係書類及び会計参与報告について、開示請求時に、株主・債権者から口頭又は文書等いかなる方法で質問を受けたとしても、開示義務は説明義務を含むものではなく、会計参与にその説明をすべき義務はない。しかし、会計参与が、会計参与設置会社の依頼により質問に答えることは差し支えない。ただ、このような場合には、当該株主及び債権者に対して、会計参与に法的な説明義務はない旨をあらかじめ説明しておくことが望ましい。

なお、株主の場合は、株主総会で会計参与に対して質問権を行使することができる（法第 314 条）。

（６）辞任・解任後の開示

会計参与を辞任した場合又は解任された場合は、計算関係書類及び会計参与報告の備置期間である 5 年間が経過する前であっても、備置・開示義務を負わない。当該計算関係書類は、会社で保存・開示が行われるものであるもので、株主・債権者を害することにはならないからである。また、会計参与が交代した場合であっても、辞任した会計参与が保管していた計算関係書類及び会計参与報告を、新たに選任された会計参与が引き継ぐべき義務はない。

4. 会計参与の報酬

(1) 会計参与報酬の決定

会計参与の報酬については、定款にその額を定めるか、又は株主総会の普通決議（法第309条第1項）によって定めることとなる（法第379条第1項）。

原始定款に報酬額を定めるときは、発起人が作成する定款（発起人全員の署名又は記名押印が必要になる（法第26条第1項））につき、公証人の認証を受けることによりその効力を生ずることになる（法第30条第1項）。

また、定款変更によりその報酬額を新たに定めるとき、あるいは、既に定款により定めた報酬額を変更する場合には、株主総会の特別決議（法第309条第2項第11号）による定款変更の手続が必要となる（法第466条）。

会計参与の報酬については、確定額報酬以外の成果報酬や金銭以外の報酬とすることができない（法第409条）。

なお、会計参与は、報酬について意見を述べることができる（法第379条第3項）。これは、会計参与設置会社において、会計参与の行う職務の内容について理解を求める機会を会計参与に与えたものと解される。

<参考>

普通決議（法第309条第1項）

議決権を行使することができる株主の議決権の過半数を有する株主が出席し、出席した当該株主の議決権の過半数をもって行う決議（定款で別段の定めがある場合を除く）

特別決議（法第309条第2項）

当該株主総会において議決権を行使することができる株主の議決権の過半数（3分の1以上の割合を定款で定めた場合にあっては、その割合以上）を有する株主が出席し、出席した当該株主の議決権の3分の2（これを上回る割合を定款で定めた場合にあっては、その割合）以上に当たる多数をもって行う決議。なお、当該決議の要件に加えて、一定の数以上の株主の賛成を要する旨その他の要件を定款で定めることができる。

(2) 会計参与が複数いる場合の報酬

会計参与が2人以上ある場合に、各会計参与の報酬等について定款の定め又は株主総会の決議がないときは、定款又は株主総会の決議により定められた報酬等の範囲内において、会計参与間の協議によって定める（法第379条第2項）。

各会計参与への配分の決定は、取締役会非設置会社における取締役の報酬を決定する場合と同様に、会計参与の過半数により決定することが多くなるとされる。

なお、会計参与全員の同意があれば、特定の会計参与に配分の決定を一任することも妨げられないと解される。

(3) 会計参与報酬の返上

法第425条第1項に規定する「最低責任限度額」について株主総会で決議している場合、会計参与報酬を返上しても、同項に規定する「最低責任限度額」は変わらない。

また、会計参与の報酬額が具体的に定められている場合、その額は、会計参与・会計参与

設置会社間の契約内容となることから、その後の報酬額の変更は、同人の同意がない限り行えず、総会決議によっても報酬額の減額はできないと解される。

(4) 税理士顧問報酬との関連

顧問税理士として税務顧問契約又は税務代理契約を締結しつつ、会計参与に就任することは可能である。

ただし、個人の場合、税理士報酬と会計参与報酬とでは所得区分が異なることから、その報酬は契約上明確に区分しておく必要がある。

税理士報酬については、業務の内容を勘案の上、会計参与設置会社と合意した金額となる。会計参与報酬についても、その職務内容を総合的に勘案し、税理士報酬とは別途に定めるべきである。なお、会計参与には、その報酬額について株主総会で意見を述べる機会が与えられている。

さらに、税理士業務の報酬についても、税理士法第2条第1項の業務（税務代理、税務書類の作成又は税務相談）と税理士法第2条第2項の業務（税理士業務に付随して行う財務書類の作成、会計帳簿の記帳の代行その他財務に関する事務）の双方を受任している場合には、税理士の業務区分と各々に対応する報酬額を、契約上明確にしておくことが望ましい。加えて、税理士法第2条第2項の業務内容に関しては、具体的に明記することによってその範囲を明らかにし、無用なトラブルが発生しないようにしておくべきである。

<参考>

会計参与の主な職務及び権限

- ① 計算関係書類の取締役との共同作成義務
- ② 会計参与報告の作成義務
- ③ 不正行為等の報告義務
- ④ 計算関係書類を承認する取締役会への出席義務
- ⑤ 計算関係書類についての株主総会での説明義務
- ⑥ 計算関係書類及び会計参与報告の備置義務
- ⑦ 計算関係書類及び会計参与報告の開示義務
- ⑧ 会計帳簿、資料の閲覧・謄写権
- ⑨ 会社又はその子会社に対する業務及び財産の調査権
- ⑩ 株主総会における会計参与の任免に係る意見陳述権
- ⑪ 取締役等と意見が相違した場合の株主総会での意見陳述権
- ⑫ 株主総会での会計参与の報酬等についての意見陳述権

(5) 会計参与報酬の税務

① 会計参与が税理士である場合

会社法上、会計参与は「役員」とされ、会社との関係は委任の規定に従い、その選任（法第329条）、任期（法第334条）及び報酬（法第379条）等は、取締役と同様に取り扱われることとなる。したがって、税理士の受領する会計参与報酬は、原則として給与所得となり、会計参与業務に係る費用は税理士業務の必要経費から除く必要があること

に留意する。

また、所得税法第 28 条第 1 項に規定する給与等を対価とする役務の提供は、消費税の「課税仕入れ」から除かれ、給与等を支払った事業者は仕入税額控除の対象とすることができないこととなる（消費税法第 2 条第 1 項第 12 号）。

② 会計参与が税理士法人である場合

税理士法人の受領する会計参与報酬は、委任契約（民法第 643 条）に係る報酬であり、その税理士法人の収入になる。

なお、以下の点に留意が必要となる。

- ・税理士法人に支払う会計参与報酬は、法人税法第 34 条第 1 項（役員給与の損金不算入）に規定する役員給与に該当することになり、定期同額給与等の規定が適用される。
- ・法人税法上、会計参与に就任した税理士法人は、「役員」として取り扱われる（法人税基本通達 9-2-2）が、源泉所得税は徴収されない（所得税法第 183 条第 1 項）。
- ・所得税法における給与には該当しない場合、会計参与設置会社は消費税法上、役員報酬と経理しても事業者の役務の提供の対価として「課税仕入れ」で処理することが妥当である（消費税法第 2 条第 1 項第 12 号）。
- ・社員税理士は、税理士法第 48 条の 14（社員の競業の禁止）の規定により、個人として会計参与に就任できない。

（6）職務執行のための費用等と請求

会計参与は、職務を執行するに当たり、会計参与設置会社に対して次に掲げる費用等の請求をすることができる（法第 380 条）。

- ① 費用の前払い
- ② 支出した費用と支出日以後の利息の償還
- ③ 会計参与が直接に負担した債務について債権者に対する弁済（その債務が弁済期にならない場合は、相当の担保の提供）

ただし、会計参与設置会社が、会計参与の請求が会計参与の職務執行に必要でないと証明した場合には、支払義務を負わない。

なお、費用等の請求に関しては、委任契約（会計参与契約）で定めるのが望ましく、会計参与の職務遂行において請求するすべての費用が会社から支払われるのか、会計参与の自己の計算の下に会計参与の負担となるのか、明確にしておく必要がある。

5. 会計参与制度の効果

(1) 会計参与の行動指針

会計参与制度は会社法によって初めて創設された制度であり、かつ諸外国にも例を見ない制度である。したがって、会計参与が実際の職務を遂行するに際して、その拠るべき何らかの指針を策定することが必要である。そのため、日税連は日本公認会計士協会と共同し、会計参与の就任、計算関係書類の作成、会計参与報告の備置き、開示に当たっての行動指針と会計参与報告等の記載例を内容とする「会計参与の行動指針」を取りまとめ、公表した。

(2) 税理士事務所の体制構築

税理士等の事務所は従来の業務に加えて会計参与就任に対応できるような体制作りが必要となる。会計参与の資格者は税理士若しくは税理士法人であるものの、その職務を執行するに際しては、税理士等の事務所職員を補助者として使用することができる。ただし、守秘義務の観点からあらかじめ使用する補助者を会社に通知しておくことが望ましい。

税理士等が、多くの会社の会計参与に就任しその職務に対応していくには、補助者の存在が必要となることがある。したがって、まず、税理士等の事務所職員に対し、会計参与の補助者としての業務に対応できるような指導教育が必要となる。また、每期適正な計算関係書類を作成するためには、会計参与設置会社の会計帳簿及び各種証憑書類等の精査をできるだけ毎月行えるようにしていくことも必要である。

さらに、将来会計参与を設置しようとする会社に対しては、適時に正確な会計帳簿を作成できる体制作りを指導していくことも必要である。それらの条件が整ってこそ会計参与の職務が適正に執行できるものと考えられる。

会計参与は、作成した計算関係書類及び会計参与報告を税理士等の事務所に5年間備え置き、株主・債権者からの依頼があればそれらを開示することもその職務である。機密保持に十分留意しつつ、事務所内でそれらが円滑に行えるような体制作りも必要である。

(3) 会社経営への影響

会社法の施行に伴い、機関設計を新たにして会計参与を設置する会社も多くなることが考えられる。現在、中小会社において、監査役制度は形骸化しているといっても過言ではないが、会計参与制度は、これからその実効性が問われることとなる。当然、会計参与設置会社の計算関係書類の信頼性は、飛躍的に高まることが予想される。その信頼性は将来の企業経営にとっての信頼性に繋がり、その会社への信用付与の枠も広がり、企業の規模や業績の拡大に貢献することとなろう。しかし、取締役は、従来の監査役と異なり、計算について心理的な制約を感じるようになるであろう。当初は会計参与と意見が異なるケースも多く発生し、会計参与の交代が行われることも考えられる。

しかし、会計参与の交代が頻繁に行われたり、会計参与の設置が取りやめられたりすることになれば、その会社の計算関係書類の信頼性が疑われる懸念もあり、取引関係や金融機関との関係に悪影響を与えかねない。

そのようなことから、会計参与設置会社の計算関係書類は、自然と信頼性が高まってくるものと期待される。

以上の観点から、次のような会社は積極的に会計参与を設置しようとするものと考えられる。

まず、金融機関から融資を受けるに際して自社の計算関係書類の信頼性を主張したいが、費用負担の面で会計監査人を設置するには無理がある場合。

次に新たな取引先を開拓する際や、一般消費者等社会に対して、計算関係書類をもって自社の経営状態を開示して信頼を得ようとする場合。

さらに将来株式公開を目指す企業が、その準備段階として、会計監査人でなく先に会計参与を設置する場合等が考えられる。

(4) 金融機関の対応

日税連の策定した「中小会計指針の適用に関するチェックリスト」を活用した融資については、既に、全国の多くの金融機関で行われている。このことは、金融機関が融資に際して会社の計算につき何らかの適正性を求めていることの証左であるといえる。

会社が会計参与を設置すれば、適正な計算関係書類が作成されることとなるので、金融機関にとってはこの上ない信頼性が保証されることとなろう。つまり、会計参与制度は特に金融機関によって大いに期待されている制度であるといえる。現在、金融機関から融資を受けている中小会社のほとんどが代表者の個人保証をしている。中小会社の経営者は自らの生命と財産を担保にさせられているといわれる所以である。

ところで最近、金融機関の融資においては、従来の物的担保や第三者保証重視の姿勢から、企業の収益性を重視する姿勢への変化が顕著になってきており、計算関係書類の適正性が一層問われることとなってきた。今後、会計参与を設置する会社については、金融機関による融資実行の際、何らかの優遇措置が行われる可能性が大きいといえよう。

(5) 第三者に対する責任の実際

会計参与設置会社が経営不振等によって倒産に至った場合、当該会社の会計参与も、金融機関や取引先等の債権者から何らかの責任を問われるのではないかと懸念から、会計参与の就任依頼があっても、就任を躊躇する会員が多いことが考えられる。

従来、税理士は、税務面についてはかなり綿密に検討するものの、会計面については、計算関係書類に記載の不備があった場合でも税務調整等で済ますケースが多々あったといえる。ところが、会計参与の場合は、あくまでも会計上の記載内容及び表示が妥当であるべきことに留意する必要がある。つまり、会計の専門家が取締役と共同して作成した計算関係書類であることによりその信頼性が担保されているのである。

したがって、会計参与設置会社が倒産等に至った場合には、その計算関係書類が適正であったか否かについて、厳しい検討が行われることは確かであろう。もし、その計算関係書類に粉飾等の虚偽記載が発見された場合、取締役のみならず会計参与に対しても何らかの損害賠償請求がなされるケースが出てくることは必至である。しかし、会計参与が第三者に生じた損害を賠償する責任を負うのは、その職務を行うについて悪意又は重大な過失があったとき、あるいは、計算関係書類や会計参与報告に記載すべき事項について虚偽の記載があった場合において、会計参与が注意を怠らなかったことを証明できない場合である。したがって、

会計参与が真摯にその職務を遂行している限りその懸念は杞憂というべきであろう。

ただし、次のことに留意する必要がある。ある役員が第三者に生じた損害を賠償する責任を負った場合において、会計参与を含めた他の役員も同様な損害賠償責任を負う時は、お互いに連帯債務者となることである。よって、会計参与に就任した場合は、他の役員の行為についても常に注意を怠らないようにするとともに、役員全員にそのことを認識させる啓蒙も必要である。

(6) 税理士制度への影響

会計参与制度は会社法上の制度であり、それによる税理士法への直接の影響は今のところはない。しかし、税理士若しくは税理士法人が会計参与の資格者となったということは、税理士等が会計の専門家として会社法上認知されたということである点で重要である。したがって、今後、通常の顧問業務の範囲内であっても、計算関係書類の作成について税理士が何らかの関わりを持った場合には、たとえその会社が会計参与設置会社でない場合でも、従来以上に税理士が関わった計算関係書類の適正性が問われることになるであろう。特にその計算関係書類を金融機関を含む債権者等に提示する場合には留意する必要がある。

会計参与に就任する税理士は、必ずしもその会社の税務顧問であるとは限らない。したがって、会計参与が行う計算関係書類の作成は、会計業務ではあるものの、必ずしも税理士法第2条第2項に規定する、「税理士業務に付随して」行うものではない場合も有り得る。

しかし、この点について、税理士法人の場合は、その業務が定款の目的のみに限定されることから、税理士法施行規則第21条において、税理士業務に付随しないで行う会計業務が明記されていることは留意すべきであろう。

なお、税理士法第2条第2項の業務及び税理士法施行規則第21条の業務を定款の目的に記載していない税理士法人に限っては、「法第2条第2項及び同法施行規則第21条の業務のうち、他の法令により税理士法人が行い得る業務」を目的に記載する必要があることにも併せて留意されたい。

《参考文献》

1. 相澤哲編著「一問一答新・会社法」 商事法務（平成17年7月）
2. 右山昌一郎監修ビジネス会計人クラブ会計参与チーム編著「Q&A 中小企業を支援する会計参与制度」 大蔵財務協会（平成17年7月）
3. 宮口定雄「早分かり 会計参与制度」 清文社（平成17年6月）
4. 法務省民事局参事官室担当「会社法の総合解説」『週間経営財務』 税務研究会（平成17年12月5日）
5. 鳥飼重和「会計参与制度の創設」『新「会社法」詳解』 中央経済社（平成17年7月）
6. 中村忠「新会社法の会計規定」『週間経営財務』 税務研究会（平成17年5月9日～6月20日）
7. 中澤省一朗「会計参与の本質—会計参与の責任と3種の神器—」『週間経営財務』 税務研究会（平成17年12月12日）
8. 宮口定雄「会計参与の計算書類作成と会計指針の活用」『税理』 ぎょうせい（平成17年9月）
9. taxML（編集代表）関根稔・掛川雅仁・飯田総一郎「税理士・会計士・社長の疑問に答える新会社法の実務Q&A」 清文社（平成17年9月）
10. 日本税理士会連合会専務理事 税理士 山崎由雄 「会計参与制度の解説」（平成17年11月11日）
11. 東京税経新人会 第41回大阪全国研究集会 「会計参与制度を検証する」資料及び税理士 植松省自「会計参与制度の問題点と今後の課題」『税経新報』 税経新人会全国協議会（平成17年12月第528号）
12. 日本税理士会連合会 「会計参与制度Q&A」（平成16年9月1日）
13. 法務省民事局参事官室 「会計参与（仮称）Q&A」（平成17年1月）
14. 税理士 岡崎和雄 「中小企業支援のための新会社法の活用Ⅰ 5会計参与」『税経通信』 税務研究会（平成17年10月）
15. 法務省大臣官房参事官 相澤哲、税理士法人よつば総合事務所 神門剛（共著）「中小企業のための新会社法 徹底活用マニュアル」『税理』 ぎょうせい（平成17年12月臨時増刊号）
16. 相澤哲 法務省参事官 石井祐介 法務省民事局付 商事法務1745号14頁（平成17年）及び 江頭憲治郎 商事法務1722号7頁（平成17年）
17. 静岡大学法科大学大学院教授 藤原俊雄 「新会社法における会計参与制度」税経通信 税務経理協会（平成18年1月）
18. 東京大学法科大学院客員助教授・弁護士 武井一浩 「新しい会社法全条文—会社法制に関する現代化・平成17年大改正—」 商事法務（平成17年3月）

会計参与制度の手引き

平成18年6月 初版発行

平成31年2月 改訂

編 集 日本税理士会連合会 中小企業対策部

発 行 日本税理士会連合会

〒141-0032 東京都品川区大崎1-11-8 日本税理士会館8階

TEL 03-5435-0931

FAX 03-5435-0941

<http://www.nichizeiren.or.jp/>
