

会計参与と制度の意義と課題

一 税理士が会計専門家として生きるために

一、はじめに

法制審議会・会社法制現代化部会は、昨年12月8日に「会社法制の現代化に関する要綱案」を決定した。この要綱案は、法制審議会総会及び閣議を経て正式決定され、「新会社法」案として国会に上程される見込みだ。

これにより、会計参与と制度は確実に法制化される情勢となった。

中小会社の計算書類の適正性を向上させたうえでその開示を促進するために、税理士及び公認会計士の専門的知見を活用する新たな制度を導入するという趣旨については、大方のコンセンサスが得られていると思う。

ただし、要綱案には基本的な事項しか記載されていないため、現段階ではいくつかの疑問点もある。

例えば、「会計参与は、取締役・執行役と共同して、計算書類を作成する」とされているが、「共同」とはどのような行為なのか、作成すべき「計算書類」とは何か？等の点については、法務省令の起案をみなければ明確にはならない。(伝えられている「会計参与報告書」の内容も、法務省令に委ねられると思われる。)

また、「会計参与の就任と税理士業務の受任との兼任は可能である」と説明されているが、会社法と税理士法との整合性の確保も大きな問題となる。

この点については、東京税理士会制度研究会「会計参与と税理士制度」その制度的整合性について(東京税理士界第574号6頁)において一定の見解が示されているが、契約のあり方等の実務上の対応についてはさらに整理が必要となる。

これらの疑問点については、国会審議や法務省令の起案過程を通じて明らかにされることを期待するとともに、日税連の指導方針にも注目したいと思うが、本稿では、基本的な方向性について私見を述べてみたい。

二、会計参与と制度導入の趣旨

我が国の会計の現状は必ずしも良好とはいえず、とりわけ中小会社における商法遵守マインドは極めて低いといわなければならない。

商業帳簿規定(商法第32条以下)や株式会社計算規定(商法第281条以下)は必ずしも守られていない。例えば、毎決算期において相当の償却をしなければならぬことを定め、固定資産の評価規定(商法285条及び商法施行規則29条)に反して償却不足が横行しており、義務規定である決算公告(商法283条)に至っては殆どの会社が実施していない。

もともと株式会社などの物的会社は、有限責任というメリットを享受するための代償として、会計情報を開示しなければならないとされているが、多くの中小会社は計算書類の開示について極めて消極的である。

そのため、計算書類の適正性が問題とされるのは税務調査に限られるというのが一般的であり、その結果、利益の過大計上や資産の過大表示(負債の過小表示)を許容してしまふ風潮ができてしまったのではないかと。

ところで、中小会社を取り巻く取引環境は徐々に変わってきており、中小会社にも直接金融の途が開かれつつあるほか、金融機関の方から担保や保証に過度に依存してきた融資のあり方を見直し、企業内容と合わせて会計情報を積極的に開示する企業を評価しようとする姿勢がみられるようになった。

これらの動きに呼応して、企業の側にも、適正な会計情報を開示しようという意識が醸成されつつある。

会計参与と制度は、このような時代の要請に応えて導入されることになったとみるべきであらう。

確かに、日税連が、公認会計士業界との協議を経たうえで、制度導入を目指して行った一連の運動が功を奏したことも事実であるが、会計参与と制度導入の趣旨は我が国の中小会社会計のレベルアップを図ることにあることを見誤ってはならない。

換言すれば、会計参与と制度は、我が国における中小会社の取引環境、とりわけ中小会社金融のあり方を根底から変革させる可能性を持つていていえる。

中小会社経営者及び税理士はこのような潮流を受けた意識改革を迫られているのである。

三、会社の内部機関であることの意味

税理士制度は、創設以来一貫して外部専門家として位置付けられ、このことを前提としてあらゆる制度設計がなされてきた。

今般の「会社法制の現代化」に対する我が業界の要望も、この点について変更を求めているがなかった。

日税連「中小会社における計算書類の適正担保制度のスキーム」(平成15年11月20日)も、「中小会社の計算書類について外部の会計専門家による適正担保制度を導入することが必要である」とことを主張していたし、東京税理士会「中小会社における計算書類の適正性の確保に関するスキーム」(平成15年12月)も、我が国の実情にあった「コンプライアンス」業務としての関与と証明報告制度を提案する」として、専門家が会社の委嘱を受けて、会計基準等に準拠して財務諸表を調整し、その旨を報告する制度の導入を求めている。

また、日税連と東京税理士会の意見書に共通しているのは、監査役制度に代替あるいは補充する制度の導入を求めている点であり、いわゆる専門家監査役的な制度を描いていたことである。

しかしながら、法制審議会の提案による会計参与は、定款の定めにより設置する会社の機関であり、監査役の代替機関ではなく、取締役等と共同で計算書類の作成当事者になるというものである。

会計参与の職務は、計算書類の作成・説明・保存・開示等であり、他の者が作成した計算書類を監査するのではない。

仮に、税理士業界が要望したような外部専門家として計算書類の適正性を証明する制度であったなら、監査人の独立性を求める原則の要請から、同一税理士が税理士業務を兼務することは認められなかったのではないかと。

四、専門家としての独立性について

会計参与が会社の内部機関であることから、税理士法第一条の「独立した公正な立場」と整合しないのではないかと意見があるが、税理士法の要請は「納税義務の適正な実現」を確保するために専門家としての独立性を求めたものであり、税理士が会計参与に就任したからといって租税法令遵守が損なわれるわけではないのであるから、法的には問題ないと考えるべきである。

また、会計参与にも専門家としての独立性が求められるのであり、専門家としての精神的独立性を確保したうえで適正な計算書類の作成等を行わなければならない。

会計参与の資格を税理士及び公認会計士に限定しているのも、専門家としての独立性が計算書類の適正性を担保することを期待しているからであると考えられる。

このことは、コーポレートガバナンスを確保するために設けられた社外取締役に対して、会社からの独立性を求めていることと同様の趣旨である。

五、民事責任について

税理士の業務(税理士法第二条)は、委嘱者と税理士との委任(委任を含む)契約に基づいて行われることから、税理士は委任の本旨に従って善良なる管理者の注意義務をもって受任した事務を遂行しなければならないとされる。したがって、税理士は、委嘱者に対して、委嘱された事務処理の懈怠によって発生する「債務不履行責任」(民法415条)及び、故意又は過失により委嘱者の権利を侵害した場合に問われる「不法行為責任」(民法709条)に基づき損害賠償責任を負う。

一方、会計参与には、任務懈怠により会社に損害を与えた場合に会社に対して負う損害賠償責任、職務遂行にあたって故意又は重過失があったときの第三者に対する損害賠償責任、計算書類等に虚偽記載をしたとき

の第三者に対する損害賠償責任(注意義務違反がなかったことの立証責任は会計参与が負う)がある。

すなわち、会計参与の負う民事責任の相手方は、就任した会社に限定されることなく、会社の株主や債権者等の第三者にも及ぶのであり、税理士の業務から生じる民事責任の相手方が基本的には委嘱者に限定されることに比べ、その責任の範囲は格段に広い。

また、税理士が会計参与に就任した場合に、租税法及び税理士法のみならず会社法についても厳格な法令遵守が求められるのである。

ただし、会計参与の民事責任は、会計参与の職務の範囲に限定されるのであり、会社の業務執行全般について負うものではない。したがって、会計参与は計算書類の作成等にあたって法令違反や虚偽記載があった場合には責任を問われるが、職務遂行にあたって違法行為がなければ、仮に会社が倒産した場合であっても責任を問われることはない。

六、法施行までの喫緊の課題

いずれにしても、会計参与と制度を含む新会社法は、本年の通常国会で成立し、所定の周知期間を置いて施行されることになる。

税理士は、これを機に、税務専門家であると同時に、会計専門家として生きていく道を確立すべきである。

そのため、税理士会(日税連)は、会社法の施行日までに、会計に対する意識改革の啓蒙、会計参与と制度の周知徹底、中小会社会計基準の抜本的見直し、民事責任を回避するためのマニュアルの作成、等の施策を講じるべきである。

第一に、会計に対する意識改革を図るために、会計理論を基礎とした一連の会計原則や会計諸規則を再確認するための研修を実施すべきである。会社が経済社会の一員として利害関係者との関わりを維持するためには、所定のルールに基づいて企業内容を開示しなければならず、適正な会計情報の開示に関する制度会計のルールは尊重されるべきである。

第二は、会計参与と制度に関する広報及び研修の実施である。この制度が立法趣旨に沿って運用されるためには、担い手である税理士(公認会計士)が会社法及び法務省令の規定を熟知することが不可欠であるが、単に法令の周知だけでなく、会計参与の職務に関する実務対応についても十分な研修が必要である。

第三に、計算書類作成の拠りどころとなる会計基準を確立することである。

七、法的な懸念

また、人的な懸念がりのない第三者との争いを想定したうえで、職務の適法適正性を立証するための証拠保全の手法を示すことも必要である。

税理士会(日税連)は、税理士の中から会計参与と制度導入による犠牲者を出さないことを念頭に置いて、強力な指導性を発揮すべきである。

以上考察したとおり、会計参与と制度の導入は、税理士業界が経験したことのない大幅な制度改革であるが、諸課題をクリアしたうえで、立法趣旨に適ったより良い制度としてスタートすることを祈念したい。



宮川 雅夫 [日本橋]

平成14年6月に、中小企業庁が「中小企業の会計に関する研究会報告書」を公表したことを契機として、大企業中心の国際会計基準等に準拠した一連の会計基準とは別の、中小企業向けの会計基準の必要性が強調されるようになった。その後、日税連の「中小会社会計基準」(平成14年12月)及び日本公認会計士協会の「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)等が公表されている。

公認会計士協会が、基本的には会計基準は会社の規模に関係なく一つであるべきとしている一方で、日税連は、中小会社の事務負担に配慮し、会計基準として合理性が認められるのであれば法人税法上の計算規定も採用することとしているなど、基本的な考え方に若干の隔たりがあるものの、その各論については大きな相違はないと考えられる。

もとより、会計参与と制度が実施される場合に、税理士と公認会計士が異なる基準を採用するようになると許容すべきでないことは明白であり、これらの調整は早急な課題である。

この意味で、森日税連会長が、本年の新年賀詞交歓会における挨拶の中で中小会社会計基準の一本化を図ることを明言したことは当然を得ており、日税連と日本公認会計士協会との協力により基準の見直し作業が速やかに進められることを期待したい。

なお、中小会社会計基準の再構築は、財団法人財務会計基準機構に設けられた企業会計基準委員会等の権威ある機関によって行われるべきであると考えられる。

第四の課題は、会計参与が問われる民事責任を回避するための職務遂行のあり方を検討し、これをマニュアル化することである。

例えば、監査人が監査を実施するにあたって準拠すべき基準として監査基準が設けられているように、会計参与が計算書類の作成等を行うにあたって通常行うべき手順を示すことは重要である。

また、人的な懸念がりのない第三者との争いを想定したうえで、職務の適法適正性を立証するための証拠保全の手法を示すことも必要である。

税理士会(日税連)は、税理士の中から会計参与と制度導入による犠牲者を出さないことを念頭に置いて、強力な指導性を発揮すべきである。