

# シリーズ「会社法」 会社法施行を控えて「商法」問題を総括する

## 「計算書類適正性確保と中小企業の会計に関する指針」

### 1、はじめに

平成17年6月29日、第162回国会において「会社法」が関連整備法とともに成立した。本稿では、平成17年11月29日にパブリックコメントに付された政省令を踏まえ、今回の新会社法により、特に「計算書類の適正性確保」が整理されたことと経緯と、結果として税理士あるいは中小企業に対してどのような影響を与えるか、といった観点からの問題点の整理を行いたい。またシリーズは全3回で構成することをお話しをいただいたので、第1回では、新会社法成立の背景と税理士会による従来からの商法へのアプローチを検証し総括を試みる。また公表された「中小企業の会計に関する指針」についてもふれたい。第2回以降は、重要個別論点のうち会計参与と制度と、その行動指針まで論を進めたいと思う。会社法施行を前に様々な実務的論文が公表されているが、本稿の論点は、税理士あるいは税理士制度が指向すべきものは何かとの観点から、一定の方向性と未来へのビジョンを描ければと考える。

### 2、会社法改正とその背景

過去の歴史的な法改正は時代の要請といった縦軸と社会の要請といった横軸が交差した瞬間に生まれてきた。このことは商法も例外ではない。たとえば昭和20年敗戦に伴う国家体制の大変革とともに、商法は大きく変わった。アメリカ型の経済社会を目指しての法改正が始まったのであるが、このことは社会の変革もたらした必然的な改正である。今回の改正も、じつは時代が要請した大改革であったと認識すべきではないか。そのような潮流の中で、会社法における会計参与と制度についていえば、われわれ税理士がどのような役割を社会から要請されつつあり、そのことをどのように捉えるかが、ポイントであったと考える。

過去税理士会がいわゆる「商法」問題に取

り組んだのは、昭和40年代半ばあたりからであるが、中でも今回の重要テーマの一つである。計算書類の適正性確保に関する議論は、昭和49年の商法特例法の成立に遡る。当時の商法問題の論点は、粉飾決算による大規模倒産が社会問題となり、企業に対して厳しい社会の目が注がれた。この対策として、アメリカ型の証券法監査でスタートした公認会計士監査を商法に取り入れ、制度強化しようという方策が検討され、実現が図られた。これに対して税理士会は中小企業擁護の観点から「商法監査導入」反対の立場を採った。その結果、監査対象となる商法特例法上の大会社の範囲拡大は資本の額5億円以上負債合計200億円以上となった。東京税理士会の際の基本的スタンスは、商法監査の強制は中小企業に過大に負担を強いる結果となり、同時に議論された貸借対照表等の登記所での公開についても、理事会において反対決議を行っている。その後、法務省から所謂「会計調査人」構想が挙げられたが、公認会計士協会と税理士会の業界問題に発展し、深刻な構造的対立関係を生んだ結果、様々な商法問題のうち「中小会社における計算書類の適正性の確保」の問題だけが長く放置される結果となった。考えてみれば、税理士は戦後、記帳制度については青色申告の記帳等を通じその発展に寄与してきたものの、その最終的帰結である計算書類への取り組みについては、様々な思惑が入り乱れ、制度的発展が遅れていたといえなくもない。

### 3、キーワードは政策転換

ところで先ほど縦軸と横軸の話をしたが、今回の会社法の改正は二つの大きな政策に支えられているのではないかと考える。一つは平成10年から始まる規制緩和政策である。この存知のように現小泉内閣の主要政策であり、事前チェック型社会から事後チェック型社会への移行を提言し、官から民へ移行できるものは移行するということである。思えば平成

13年税理士法改正は、誰もが思いもよらなかつた規制緩和政策の大きな要請の中、成就した。商法も然りである。平成14年3月に規制改革推進3カ年計画(改定)として閣議決定された中に、「商法・民法の見直し、平仮名・口語化及び有限会社法制の抜本的見直し」が掲げられた。つまり商法改正も国の大きな政策転換のテーマの一つであったということである。規制緩和の考えは、従来のきわめて商法的なテーマである債権者保護のための規制、たとえば最低資本金制度を単なる規制として整理してしまうなどというのは、まったく従来の考え方では理解が及ばないところであった。もう一つの政策は、平成11年の中小企業基本法の抜本改正であり、小泉内閣の中小企業政策は弱者保護政策であったが、この法改正により、中小企業の経営革新・創業の促進を基本理念とする政策へと転換が行われた。ひきつづき、平成14年には新事業創出促進法が施行され最低資本金特例が「大ブーム」となり起業が相次いだのはつい昨日のことである。またこの時期に中小企業庁は「中小企業の会計に関する研究会」を立ち上げ、起業促進、間接金融から直接金融への移行をテーマに税理士会、公認会計士協会、研究者、実務家等で議論を行い、「与信」における計算書類の重要性を訴え、この流れは、中小会社向けの会計基準あるいは指針の策定へと繋がった。いま振り返ってみれば、かつて中小企業監査や貸借対照表の登記所公開に大反対していた中小企業庁も政府の大きな政策の転換のもと考え方をスイッチさせていたということである。

### 4、中小企業の会計に関する指針

平成17年8月1日付で「中小企業の会計に関する指針」は、平成18年5月施行に先立つて公表され、政省令の決定とともに再改正されるようであるが、各論はともあれ総論や基本的な考え方について言及しておきたい。



制度部長 富田光彦 渋谷

#### (1) 目的

株式会社は、商法により、計算書類の作成が義務付けられている。  
 \* 計算書類の作成義務の法的根拠を明定したことで、改めて何のために計算書類を作成するかを「税理士」が意識すべきのことであり、まさに中小企業にとっても商法の範疇で、「計算書類」につき責任を果たすべしとのことである。

中小企業の会計に関する指針(以下「本指針」といふ)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。  
 \* 拠ることが望ましいという、やや、ややらかい表現に落ち着いたが、中小企業の現状の会計処理を考えると、等身大の表現になったものと考ええる。

このため、中小企業は、本指針に拠り計算書類を作成することが推奨される。とりわけ、会社法施行後における会計参与と設置会社が計算書類を作成する際には、本指針に拠ることが適当である。  
 \* 中小企業は、推奨される。とし会計参与設置会社は拠ることが適当である。と表現したが、こは少し解説を加えたい。

前節でも触れたが、会計参与と制度以前の問題として、そもそも中小企業あるいは税理士は作成者として計算書類の適正性を問われているわけであり、その意味からいえば、すべての中小企業が行うべき指針として考えたとき、推奨されるの表現ながら、その選択権は中小企業や税理士の側にはないと考えるべきかもしれない。また後段の「会計参与と設置会社は拠ることが適当である。」とのことであるが、会社法第374条第1項の規定により作成すべき会計参与報告には、

第65条(会計参与報告の内容)第1項3号…計算関係書類の作成のために採用している会計処理の原則及び手続き並びに表示方法その他計算関係書類作成のための基本となる事項であつて、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  
 とあり、ある程度絞った形で施行規則を整理しているが、中小企業の会計に関する指針との整合が問われるところである。もちろん会計参与報告に書かれていない事項について指針に従わないということではなく、大枠では指針にのっとり、開示の対象となる会計参与報告に書かれた重要事項については会計参与の専門家責任が問われることになる。このような目的に照らし、本指針は、一定の水準を保つたものとする。  
 \* この一文において経済社会に対し一定の適正性の宣言を行ったということである。

#### (2) 対象

本指針の適用対象は、以下を除く株式会社とする。  
 (1) 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  
 (2) 株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律(以下「商法特例法」といふ)上の大会社(みなし大会社を含む。)及びその子会社  
 有限会社、合名会社又は合資会社についても、本指針によることを推奨される。

\* 会社のうち所謂、会計士監査が入らない会社が対象となっている。会計参与と設置会社に限定していない点が重要であり、税理士は対象となる中小企業を狭めず、積極的に適用していく努力が問われる。  
 (3) 本指針の作成に当たっての方針

#### 要旨

会社の規模に関係なく、取引の経済実態が同じなら会計処理も同じになるべきである。しかし、専ら中小企業のための規範として活用するため、コストパフォーマンスの観点から、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。  
 \* 平成14年に中小企業庁が発表した「中小企業の会計に関する研究会報告書」にいた

の他計算関係書類作成のための基本となる事項であつて、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  
 とあり、ある程度絞った形で施行規則を整理しているが、中小企業の会計に関する指針との整合が問われるところである。もちろん会計参与報告に書かれていない事項について指針に従わないということではなく、大枠では指針にのっとり、開示の対象となる会計参与報告に書かれた重要事項については会計参与の専門家責任が問われることになる。このような目的に照らし、本指針は、一定の水準を保つたものとする。  
 \* この一文において経済社会に対し一定の適正性の宣言を行ったということである。

#### 要旨

本指針はすべての項目について網羅するのではなく、主に中小企業において必要と考えられるものについて重点的に言及している。  
 本指針で記載されていない点については、本指針の作成に当たっての方針の考え方、基づくことが求められる。

税理士会にとつて、会計参与と制度の創設は望外の成果であるとの認識は確かにある。わが国の基本法である商法典に「税理士」の文字が載つた事は、ひとつの職業立法としてスタートした税理士制度にとつては、その長い歴史において特筆されるべきことである。

### 5、会計参与と制度の創設のために「会社法改正があったのではない」ということについて

しかしながら、そのような理解だけでは、法改正の本質は見てこないのではないだろうか。つまり会計参与と制度の創設は、大きくは政府の会社法の政策転換の主要項目のひとつにすぎないのであるということである。この政策の転換を伴った税理士は敏感に感じることがある。つまり今回の法改正は、職域の拡大が得られたというよりは、50年以上の歴史を重ねてきた税理士制度に対し、新たな要請が商法から求められたと理解すべきである。