



平成 14 年 10 月 15 日

日本税理士会連合会  
会長 森 金次郎 殿

## 「中小社会会計基準草案」についての意見書

全国青年税理士連  
会 長 徳田 賢二  
法 対 策 部 長 新堂 慶  
商法等対策委員 長 川崎 賢二

### 1. はじめに

この度、日本税理士会連合会(以下「日税連」とする)より「中小社会会計基準草案」(以下「日税連草案」とする)が公表され、これに先立ち中小企業庁より「中小企業の会計に関する研究会報告書」も公表された。経済活動の多様化と不況に伴い、わが国の中小企業を取り巻く環境にも大きな変化がある。さらに、平成 14 年 4 月施行の改正商法により、株式会社につきインターネットでの商法上の計算書類の開示が任意規定により定められた。このような動向は中小企業の会計のあり方を明らかにする気運が高まりつつある流れを受けたいものと言えるであろう。

現在、中小会社の財務諸表の作成にあたっては、税法基準に基づいているが、税法自身が商法や企業会計原則、あるいは最近の企業会計基準とは異なる改正が行われるようになってきた。従って、従来の税法基準による財務諸表だけでは不十分であり、その意味で、実務上の一つの指針として、この「中小社会会計基準」は大いに意義があると言える。

ここでは、表記の「中小社会会計基準草案」のうち特にいくつかの論点につき検討・分析し、意見を述べることとする。

### 2. 中小社会会計基準の法的位置づけ

今回の商法改正により、計算関係規定が省令委任された。この省令化の一環として会計基準を規定するならば、商法との関係を整理しておく必要があると考える。

また、今回の基準作りのきっかけとなったいわゆる「インターネット公告」は任意規定ではあるが、株式会社についてはもともと公告制度が強行規定とされており、公告制度の長年の形骸化を考慮して「インターネット公告」が規定されたという経緯がある。さらに、商法改正における衆参両院の附帯決議により中小企業への配慮・実効性の確保が示された。この方向性に会計基準作りが向いているかを検証すべきである。

日税連草案では、「4. 計算書類の開示」の運用指針として、「計算書類の作成等に際し

ては、この中小社会計基準を尊重して作成されなければならない。」と規定している。ここの尊重指針は、日税連草案には法的強制力がないことを示していると思われる。

会計基準策定の目的を『商法 32 条第 2 項の「公正なる会計慣行」の内容を「強制規定」で具体化すること』とすれば、商法自身は強行法規である側面が強い。商法の要請を満たすためには強制になるという考えもある。しかし「公正なる会計慣行」はあくまでも慣行というレベルであり、合理的理由がない限りは従うべきものというのが通説である。従って、「公正なる会計慣行」の具現化である会計基準に、幅を持たせるべきである。現在、公開会社の場合でさえ、商法上の「公正なる会計慣行」が満たされるには、別法である証券取引法の規制に基づく企業会計基準(原則)を通し、有価証券報告書の作成がなされ、公開・公告へと繋がっている。この場合、証券取引法と商法との関係は必ずしも法律関係が構築されていない。一方、中小会社の場合には、商法上の「公正なる会計慣行」は、法人税法に規定されている確定決算主義により導かれ、規定されつつある中小社会計基準を通じ、公開・公告へと繋がるとされている。この場合の「公正なる会計慣行」もあくまでも慣行であり法的拘束力がないと考えるべきである。

問題は、この基準が「強制なのか」「任意なのか」、あるいは「法的強制」か「尊重規定」かが、必ずしも明らかではない点にある。この草案が「公正なる会計慣行」の具現化に目的があるならば、あくまでも会計基準は慣行に過ぎないということを強調すべきである。

### 3. 目的

日税連草案では、「この会計基準は、中小企業の経営実態を明らかにし、かつ、会社債権者や取引先をはじめとする計算書類の利用者にとって必要な情報開示を行うことを目的とし、商法上の計算書類を作成するに際して準拠すべき事項を定めることとする。」とし、商法との法律関係を明確にしている。これに対し、中小企業庁案では、「資金調達先の多様化や取引先の拡大を目指す中小企業が、商法上の計算書類を作成するに際して準拠することが望ましい会計のあり方を明らかにすることを検討の目的とする。」とし、「公正なる会計慣行」には幅を持たせた表現となっている。

この両案の相違は、策定される会計基準に強制力を持たせるか否かということである。現行の企業会計原則では、「企業会計原則は、企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したものであって、必ずしも法令によって強制されないでも、すべての企業がその会計を処理するにあたって従わなければならない基準である。」としているように、この中小社会計基準に関しても、その表現は任意であることの方が妥当であると考ええる。さらに、この基準によらない場合であっても商法違反とならない配慮も必要である。

### 4. 対象となる会社

日税連草案では、「この会計基準は、証券取引法及び株式会社の監査等に関する商法の特

例に関する法律第2条の適用を受ける会社以外の会社(有限会社を含む。)を対象とする。」とあり、さらに運用指針では、「合名会社、合資会社等も、この会計基準によることができるとされている。一方、中小企業庁案では、「商法特例法上の小会社(資本金の額が一億円以下の株式会社)で株式の公開を当面目指していない会社を対象とする。公開会社、商法特例法の大会社の子会社は対象外とする。」となっている。

両案を比較してみると、中小企業庁案では、対象となる会社を株式会社に限定しているのに対して、日税連草案では、株式会社だけでなく有限会社を含めている点に相違がある。対象となる会社及びその範囲をどこまでとすかについて考えてみたい。

会社をとりまく利害関係者を保護するという計算書類の公開目的から考えると、全ての会社は計算書類の公開をしなければならぬが、とりわけ株式会社は広く資本を集める法人であることや、有限責任制という性格上、その大小を問わず計算書類等の公開を行うべきである。この点で中小企業庁案においては、検討対象の中心を株式公開を目指していない、商法上の小会社とし、望ましい会計のあり方を提示することによって、将来的には有限会社や、公開を目指していない一部の中会社についても検討対象となりえる、という立場をとっている。有限会社については、資本を広く集める必要はなくてもよいことから、公開の趣旨には反するが、法的には公開をする必要はないと言える。

日税連草案では有限会社を含み、合名会社や合資会社も任意に利用できるとしている。これは会計基準の適用を強制ではなく任意で行えとの前提での議論であると推察できるが、省令委任規定では、法令上、株式会社に限定していることとの整合性を考慮すると、日税連草案は論理的ではない。従って、対象となる会社は株式会社とすべきである。

対象となる株式会社の範囲については、両案の相違は、日税連草案では資本金1億円～5億円の株式会社のうち、証券取引法適用外の会社を含めて対象としているのに対して、中小企業庁案では、資本金1億円以下の株式会社としている、ということである。

近時の商法改正により、資本金1億円から資本金5億円の株式会社のうち、株式会社は監査人監査を受けることができるとされたが、この規定は任意規定であるから、整合性を求めるならば、対象会社のうち資本金1億円から資本金5億円の間の会社で監査人監査を受けないものも対象としている日税連草案は妥当性がある。

## 5. 記帳について

記帳について、両案の基本的な考え方の中にある適時性の概念について双方を比較して検討してみたい。日税連草案では、「会計帳簿の信頼性を確保するためには、適時に行われた信憑性のある記帳が重要である。この場合、記帳は整然かつ明瞭に、正確かつ網羅的に行わなければならない。」とされ、運用指針においては、「帳簿への記帳は、①証券書類の作成、②証券書類と記録等は、取引後できる限り速やかに処理する。」「帳簿への記帳は、すべての取引事実を証拠書類に基づき、網羅的に記録するとともに、証拠書類を順序良く保存する。」「記帳に当たっては、①正確な帳簿を備え、②適切な勘定を設定し、③取引を

発生順に、④複式簿記の原則に従って記録する。記録の職務分担及びその責任者が明確であることが望ましい。」とされている。一方、中小企業庁案は、「会計帳簿の信頼性の確保のため、信頼性ある記帳が重要である。記帳は、整然かつ明瞭に、正確かつ網羅的に行わなければならない。また、記帳は適時に行わなければならない。」としている。さらにこの適時性につき、「記帳の時期について「適時に行わなければならない」とは、記録すべき事実が発生した後、速やかに記帳することを定めたものである。記録が延期すればするほど、記載を誤る可能性が高まることから、日常の取引を適時に記帳するべき旨を規定している。」としている。

そもそも、「適時に」という概念は、どのように解釈できるのかが疑問である。適時性の概念は、ドイツ商法典にある考え方であり、我が国の商法ではこのような概念はない。このように我が国の商法規定にないものを基準の中に求めることができるのであろうか。つまり、法律として上位にある商法にない概念を会計基準に採り入れることの疑義である。適時性の概念自体は、平成10年に帳簿事務の電子化により法制化された「電子計算機を使用して作成する国税関係帳簿書類の保存方法等の特例に関する法律」等を考えた場合、重要であることに異論はないが、この「適時性」が将来、商法第32条第2項の「公正なる会計慣行」としていくのであれば、相当の検討を要するのではないかと考える。

また、中小企業の場合、経理担当専任の職員が少なく、内部統制が有効に機能しない場合もある現状であることを考えると、日税連草案にある「行わなければならない」という規定では、中小企業に過重な負担を強いることとなってしまうと思われる、任意適用規定の方が望ましい。従って、「～ねばならない」という表現とすることは適切ではない。

## 6. 総括

今後、中小会社会計基準が中小企業に及ぼす影響は計り知れないものがあり、重要な意義を持つものと考えている。中小企業庁案における「判断の枠組み」にあるように、対象となる会社の過重な負担にならないこと、現行の実務に配慮したものであること、会計処理の方法について、会社の環境に応じた、選択の幅を有するものであること、及び簡単な方法で代替可能な場合、その選択が認められること等を重要視しなければならない。

そのためには、この基準の適用が任意なのか強制なのかを明確にすべきであり、中小企業がこの基準を利用しやすくすることを考慮すると、記帳及び公告の義務規定を基準として規定すべきか否かを再検討すべきである。

当連盟としては、今後、さらに中小会社会計基準に関する検討を継続するとともに、その動向を注視して行きたい。

以 上